



# Stellungnahme

## des Deutschen Anwaltvereins durch den Ausschuss Corporate Social Responsibility und Compliance

zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung  
der nichtfinanziellen Berichterstattung der  
Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten  
(CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz)

Stellungnahme Nr.: 19/2016

Berlin, im April 2016

### Mitglieder des Ausschusses Corporate Social Responsibility

Rechtsanwältin Dr. Birgit Spießhofer M.C.J. (N.Y.U), Berlin,  
(Vorsitzende und Berichterstatte(r)in)  
Rechtsanwalt Dr. Wolfgang Herb, Stuttgart  
Rechtsanwalt Prof. Dr. Remo Klinger, Berlin  
Rechtsanwalt Dr. Marc Löbke, Frankfurt am Main  
Rechtsanwältin Dr. Margarete Gräfin von Galen, Berlin  
Rechtsanwältin Dr. Anja Mengel, LL.M., Berlin  
Rechtsanwalt Dr. Thomas Voland, LL.M., Berlin  
(Berichterstatte(r))

### Zuständig in der DAV-Geschäftsführung

Rechtsanwalt Franz Peter Altemeier

**Deutscher Anwaltverein**  
Littenstraße 11, 10179 Berlin  
Tel.: +49 30 726152-0  
Fax: +49 30 726152-190  
E-Mail: [dav@anwaltverein.de](mailto:dav@anwaltverein.de)

**Büro Brüssel**  
Rue Joseph II 40  
1000 Brüssel, Belgien  
Tel.: +32 2 28028-12  
Fax: +32 2 28028-13  
E-Mail: [bruessel@eu.anwaltverein.de](mailto:bruessel@eu.anwaltverein.de)  
Transparenz-Registernummer:  
87980341522-66

## **Verteiler**

---

### **Deutschland**

Bundesministerium für Arbeit und Soziales

Bundesministerium der Finanzen

Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

Bundesministerium für Wirtschaft

Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung

Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, Bau und Reaktorsicherheit

Auswärtiges Amt

Bundeskanzleramt

Deutscher Bundestag, Ausschuss für Recht- und Verbraucherschutz

Deutscher Bundestag, Ausschuss für Angelegenheiten der Europäischen Union

Deutscher Bundestag, Ausschuss für Menschenrechte und humanitäre Hilfe

Deutscher Bundestag, Auswärtiger Ausschuss, Unterausschuss Vereinte Nationen

Justizministerien und Justizverwaltungen der Bundesländer der Bundesrepublik Deutschland

Europäische Kommission, Vertretung in Deutschland

Bundesverband der Freien Berufe

Bundesrechtsanwaltskammer

Bundesverband der Unternehmensjuristen

Deutscher Steuerberaterverband

Deutscher Notarverein

Bundesnotarkammer

Deutscher Richterbund

Deutscher Juristinnenbund e.V.

Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI)

Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände (BDA)

Deutscher Industrie- und Handelskammertag (DIHK)

Deutscher Gewerkschaftsbund (DGB)

econsense

Forum Nachhaltige Entwicklung der Deutschen Wirtschaft (econsense)

Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft (GDV)

Amnesty International

Human Rights Watch

Deutsches Institut für Menschenrechte

Deutsches Netzwerk Wirtschaftsethik - EBEN Deutschland e.V.

Forum Menschenrechte e.V.

Verband Nachhaltige Entwicklungspolitik und humanitäre Hilfe (VENRO)

Friedrich-Ebert-Stiftung

Friedrich-Naumann-Stiftung für die Freiheit

Heinrich-Böll-Stiftung

Hanns-Seidel-Stiftung

Rosa-Luxemburg-Stiftung

Konrad-Adenauer-Stiftung

upj

Vorstand und Geschäftsführung des Deutschen Anwaltvereins

Vorsitzende der Landesverbände des Deutschen Anwaltvereins

Vorsitzende der Gesetzausschüsse des Deutschen Anwaltvereins

Vorsitzende der Arbeitsgemeinschaften des Deutschen Anwaltvereins

Vorsitzende des Forums Junge Anwaltschaft des Deutschen Anwaltvereins

**Presseverteiler:**

Redaktion Betriebsberater

Redaktion Neue Juristische Wochenschrift

Redaktion Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht

Redaktion Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

Redaktion Legal Tribune Online

Redaktion Juve Rechtsmarkt

Redaktion Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik

Redaktion Frankfurter Allgemeine Zeitung

Redaktion Süddeutsche Zeitung

Redaktion Handelsblatt

Redaktion manager magazin

Redaktion Wirtschaftswoche

Verlag C.H. Beck

Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluss der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV mit derzeit rund 66.000 Mitgliedern vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

---

### **Vorbemerkung:**

Der DAV nimmt hiermit Stellung zu dem Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz (**BMJV**) vom 3. März 2016 für ein „Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz)“ (**CSR-RefE**). Darüber hinaus bezieht sich diese Stellungnahme auf das Schreiben des BMJV vom 11. März 2016, mit dem der CSR-RefE an die beteiligten Kreise übersandt wurde.

Der DAV hatte bereits zu dem Konzept des BMJV für die Umsetzung der „Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen“<sup>1</sup> (**CSR-Reporting-Richtlinie**) die Stellungnahme Nr. 38/2015<sup>2</sup> abgegeben; darauf wird im Folgenden Bezug genommen.

### **A. ZUSAMMENFASSUNG**

Der DAV begrüßt, dass der Gesetzgeber mit dem CSR-RefE im Wesentlichen eine „eins zu eins“-Umsetzung der CSR-Reporting-Richtlinie anstrebt. Dabei sind die Befreiung von konsolidierten Tochtergesellschaften von der Berichtspflicht und die Vorgabe, dass der Abschlussprüfer nur die Vorlage der nichtfinanziellen Erklärung oder des gesonderten Berichts und nicht deren Inhalte prüfen muss, positiv hervorzuheben. Allerdings sieht der DAV einige Unklarheiten in dem CSR-RefE, die noch weiterer Konkretisierung bedürfen.

---

<sup>1</sup> ABIEU vom 15. November 2014, Nr. L 330, S. 1.

<sup>2</sup> Abrufbar unter: <http://anwaltverein.de/de/newsroom/sn-38-15-zur-umsetzung-der-csr-richtlinie?file=files/anwaltverein.de/downloads/newsroom/stellungnahmen/2015/DAV-SN%2038-2015.pdf> (diese und alle weiteren Internetquellen wurden zuletzt am 23. März 2016 abgerufen).

Auch eine Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes erfordert Nachbesserungen. So sind insbesondere die Beziehungen zu anwaltlichen Beratern aus der Berichtspflicht der Adressaten des CSR-RefE auszunehmen. Denn Berichte über derartige Geschäftsbeziehungen können die anwaltlichen Pflichten (insbesondere zur Vertraulichkeit) und die Stellung der Anwälte als Organ der Rechtspflege beeinträchtigen.

Eine Doppelbelastung und widersprüchliche Vorgaben, insbesondere im Hinblick auf den deutschen Corporate Governance Kodex, sind nach Meinung des DAV in jedem Fall zu vermeiden. Ferner sieht der DAV eine erhebliche Gefahr, dass die Berichtspflichten nicht nur bei den eigentlichen Adressaten des CSR-RefE einen erheblichen Aufwand generieren, sondern auch (oder gerade) bei deren Zulieferern und Dienstleistern. Denn Letztere müssen – anders als die eigentlichen Adressaten – nicht einen Bericht, sondern unter Umständen eine Vielzahl von Berichten, ggf. nach unterschiedlichen Anforderungen erstellen, wenn sie für verschiedene berichtspflichtige Unternehmen arbeiten.

Die „punktuellen Klarstellungen bzw. Verbesserungen im Bilanzrecht“ werden vom DAV unterstützt.

## **B. EINFÜHRUNG**

Das als Entwurf vorliegende Gesetz dient primär der Umsetzung der CSR-Reporting-Richtlinie. Zugleich soll es die Regelungen im Handelsgesetzbuch (HGB) über den Lagebericht und den Konzernlagebericht punktuell modernisieren.<sup>3</sup> Mit den Neuregelungen will der Gesetzgeber v.a. die Berichterstattung über nichtfinanzielle Aspekte stärken. Auch wenn die Berichtspflichten aus seiner Sicht unmittelbar noch keine Nachhaltigkeitsaspekte berührten, zielten sie doch darauf ab, „die erfassten Unternehmen für grundlegende Aspekte der Nachhaltigkeit zu sensibilisieren und eine gewisse Erwartungshaltung des Gesetzgebers hin zu einer an den Aspekten der

---

<sup>3</sup> Begründung zum CSR-RefE, Abschnitt A I. (S. 28).

Nachhaltigkeit orientierten Unternehmensführung zu signalisieren“.<sup>4</sup> Damit stellt der CSR-RefE einen weiteren Schritt zu der insbesondere in der EU und den USA zu beobachtenden zunehmenden Verrechtlichung auf dem Gebiet der sozialen Verantwortung von Unternehmen, der sog. Corporate Social Responsibility (CSR), dar. Zugleich erfolgt eine „Privatisierung“ der Verfolgung politisch gesetzter Ziele, weil der Gesetzgeber nicht selbst konkrete CSR-Pflichten statuiert, sondern auf den Einfluss und Druck der Zivilgesellschaft setzt, der zu einer „gesellschaftlich wünschenswerten“ Anpassung des Unternehmensverhaltens führen soll.

### **C. STELLUNGNAHME ZU DEM SCHREIBEN DES BMJV VOM 11. MÄRZ 2016**

Das Begleitschreiben des BMJV zu dem CSR-RefE wirft zwei Fragen auf: zum einen werden Angaben zu dem potentiellen Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft erbeten (I.); zum anderen kann zu einer Erweiterung der nichtfinanziellen Aspekte um Verbraucherbelange Stellung genommen werden (II.).

#### **I. Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft**

Die EU-Kommission meint, dass ein CSR-Reporting für weniger als 5.000 Euro p.a. zu bewerkstelligen sei, ohne diese Schätzung zu erläutern. Diese Schätzung vermag indes nicht zu überzeugen. Die Kosten für einen CSR-Report einschließlich der Erhebung der erforderlichen Daten, ihrer Auswertung und Darstellung dürften für die berichtspflichtigen Unternehmen deutlich höher liegen.<sup>5</sup>

Nicht in Rechnung gestellt wurde der Aufwand, der bei Unternehmen in der Liefer- und Dienstleistungskette entsteht, die ihrerseits von berichtspflichtigen Kunden oder Mandanten im Rahmen von deren Due Diligence zum Rapport über ihre „negativen Auswirkungen“ aufgefordert werden. Dieser Aufwand kann

---

<sup>4</sup> Zitat aus der Begründung zum CSR-RefE, Abschnitt A. VI. 2. (S. 35).

<sup>5</sup> *BusinessEurope* schätzt die Kosten auf 155.000 bis 604.000 Euro p.a., zitiert nach *Fleming*, European apathy spells end for corporate social responsibility rules, in: *The Guardian*, 19. November 2013, abrufbar unter: <http://www.theguardian.com/global-development/2013/nov/19/european-corporate-social-responsibility-eu>. Auch die Kosten eines Reportings nach GRI, die als Anhaltspunkte hätten dienen können, liegen weit höher.

gerade für Anwaltskanzleien immens sein, wie wir unten näher erörtern werden (D. I. 3. c.).

## **II. Keine Erweiterung um Verbraucherbelange**

Eine Erweiterung des Katalogs an nichtfinanziellen Aspekten ist abzulehnen. Das gilt insbesondere für die Überlegung des BMJV, auch Belange von Verbraucherinnen und Verbrauchern als Vertragspartner einzubeziehen. Eine solche Erweiterung gebietet das EU-Recht nicht; die CSR-Reporting-Richtlinie verlangt keine gesonderte Berücksichtigung von Verbraucherbelangen oder sonstigen, über die in § 289c Abs. 2 HGB-E genannten Aspekte hinausgehenden Belange. Insofern könnte eine „überschießende“ Richtlinienumsetzung zu Sonderbelastungen deutscher Unternehmen im europäischen Wettbewerb führen.

Darüber hinaus ist eine gesonderte Einbeziehung von Verbraucherbelangen nicht geboten. Vielmehr können derartige Belange bereits im Rahmen der in § 289c Abs. 2 HGB-E explizit genannten Aspekte spezifischer zu behandeln sein (z.B. Datenschutz bei Menschenrechten, Gesundheit und Sicherheit bei Umweltbelangen). Eine allgemeine und separate Erfassung von Verbraucherbelangen wäre hingegen uferlos weit, zumal der Kreis der Verbraucher heterogen ist und nicht nur Individualverbraucher umfasst, sondern auch Unternehmen, die als Abnehmer über die Wertschöpfungskette mit erfasst sein können. Eine entsprechende „downstream-Betrachtung“ ist nach § 289c Abs. 3 Nr. 5 HGB-E ohnehin geboten (dazu unten D. I. 3. c.).

Schließlich gibt es mit den Regelungen des Wettbewerbsrechts (UWG), des Verbraucherinformationsrechts und anderer Gesetze bereits zahlreiche Anreiz- und Kontrollmechanismen im Interesse der Verbraucher, die Verbraucherbelange und typische Gefährdungslagen sehr viel konkreter und präziser erfassen und steuern, als dies eine allgemeine Berichtspflicht kann.

## **D. STELLUNGNAHME ZU DEM CSR-REFE**

Der CSR-RefE enthält neben den Vorgaben zur nichtfinanziellen Berichterstattung (I.) und den daran anknüpfenden Sanktionsvorschriften (II.) auch einige Neuregelungen zur punktuellen Modernisierung bilanzrechtlicher Vorschriften (III.).

### **I. Vorgaben zur nichtfinanziellen Berichterstattung**

Der Gesetzgeber betont verschiedentlich, die CSR-Reporting-Richtlinie im Wesentlichen „eins zu eins“ umsetzen zu wollen.<sup>6</sup> Das ist ihm teilweise, etwa im Hinblick auf den unmittelbaren Adressatenkreis der Berichtspflichtigen, gelungen und insofern auch zu begrüßen. Zum Teil könnten aber noch weitere Spielräume der CSR-Reporting-Richtlinie ausgenutzt werden. Im Einzelnen:

Die Vorgaben zur nichtfinanziellen Berichterstattung richten sich unmittelbar nur an bestimmte große Unternehmen (1.). Diese Unternehmen haben über eine Reihe an nichtfinanziellen Aspekten zu berichten, wobei die Einzelheiten dieser Aspekte zum Teil sehr unbestimmt sind (2.). Für die Bestimmung von Umfang und Detailliertheit der Berichterstattung wendet der Gesetzgeber im Grundsatz den Maßstab der Verhältnismäßigkeit an, was zu begrüßen ist. Allerdings gibt es auch ungelöste Probleme (3.). Die Verwendung von Rahmenwerken ist zugelassen, wird aber voraussichtlich nicht zu einer besseren Vergleichbarkeit der Berichte führen (4.). Nachteilige Angaben können unerwähnt bleiben, wobei die Voraussetzungen dafür sehr restriktiv sind (5.). Zwar erkennt der Gesetzgeber, dass auch dritte Unternehmen, die nicht unmittelbar in den Adressatenkreis des CSR-RefE fallen, faktisch eine Berichtspflicht auferlegt bekommen können. Dabei schützt er derartige Unternehmen aber nicht in zufrieden stellender Weise vor unverhältnismäßigen Berichtspflichten. Dies kann – speziell auch für Anwaltskanzleien – zu erheblichen Lasten führen. Daher sollte die anwaltliche Tätigkeit von der (mittelbaren) Berichtspflicht ausgenommen werden. Für eine solche Ausnahme spricht auch das Gebot der Vertraulichkeit (6.).

---

<sup>6</sup> Begründung zum CSR-RefE, Abschnitt A. II (S. 33), B. (S. 39).



## 1. Unmittelbarer Adressatenkreis

Der CSR-RefE richtet sich an kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften sowie an Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, die im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen und deren Bilanzsumme 20 Mio. Euro und/oder deren Umsatzerlöse 40 Mio. Euro übersteigen.

Rechtsanwaltssozietäten gehören jedenfalls wegen der fehlenden Kapitalmarktorientierung nicht zu dem unmittelbaren Adressatenkreis des CSR-RefE. Es ist allerdings nach dem aktuellen Stand des Entwurfs nicht ausgeschlossen, dass sie mittelbar berichtspflichtig sind.<sup>7</sup>

Durch die Regelungen in § 289b Abs. 2 und §§ 315b, 315c HGB-E soll sichergestellt werden, dass die Berichterstattung auf Konzernebene erfolgt. Dies führt zu einer Entlastung von Tochterunternehmen, die dadurch grundsätzlich keine eigenen Berichte über nichtfinanzielle Aspekte erstellen müssen.

In der Begründung heißt es, dass eine Ausweitung auch auf kleinere Unternehmen mit bis zu 500 Arbeitnehmern „zumindest derzeit nicht angezeigt“<sup>8</sup> sei. Vielmehr sei eine Überprüfung der Richtlinie 2014/95/EU in einigen Jahren vorgesehen. Damit stellt der Gesetzgeber in Aussicht, dass eine Erweiterung des Adressatenkreises später erfolgen könnte. Es ist jedoch unklar, wie eine solche Erweiterung mit dem zusätzlich angeführten Ziel, die Belastungen für den deutschen Mittelstand zu begrenzen,<sup>9</sup> zu vereinbaren wäre. Bereits nach dem aktuellen Stand des CSR-RefE ist ein erheblicher Aufwand für kleinere Unternehmen zu erwarten (näher dazu unten 6.).

## 2. Inhalt der Berichtspflicht: nichtfinanzielle Aspekte

Der Katalog an nichtfinanziellen Aspekten, über die zu berichten ist, enthält verschiedene Unschärfen, die zu erheblichen Auslegungs- und Anwendungsschwierigkeiten führen können (a.). Überdies werfen einzelne nichtfinanzielle

---

<sup>7</sup> S. dazu unten I. 3. c. und 6.

<sup>8</sup> Begründung zum CSR-RefE, Abschnitt B., Nr. 4 (S. 39).

<sup>9</sup> Ebd.

Aspekte spezifische Probleme auf (b.). Eine Erweiterung des Katalogs um Verbraucherbelange ist abzulehnen (c.).

**a. Allgemeines**

Die nichtfinanzielle Erklärung hat neben einer kurzen Beschreibung des Geschäftsmodells zumindest folgende Aspekte zu erfassen: Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, die Achtung der Menschenrechte sowie die Bekämpfung von Korruption und Bestechung. Dabei versucht der Gesetzgeber, diese Aspekte überwiegend unter Rückgriff auf die Beispiele aus Erwägungsgrund 7 der CSR-Reporting-Richtlinie zu konkretisieren. Die Konkretisierungen werden jeweils durch die Formulierung „insbesondere, wenn angebracht“ eingeleitet. Diese Formulierung, die nach einer misslungenen Übersetzung aus der englischen Sprache klingt, ist zu unbestimmt. Denn es bleibt unklar, wann Angaben aus Sicht des Gesetzgebers „angebracht“ sein sollen. Es sollte klargestellt werden, dass sich durch die beispielhafte Nennung von spezifischen Themen keinerlei Verbindlichkeit ergibt, genau hierzu spezifisch zu berichten.

Für eine Konkretisierung hilft die Abstufung, die sich in Erwägungsgrund 7 der CSR-Reporting-Richtlinie findet. Dieser enthält Leitlinien für die Relevanz und Wesentlichkeit der einzelnen Aspekte. Danach *soll* der Bericht die aktuellen und vorhersehbaren Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit auf die Umwelt, und, soweit angemessen, auf Gesundheit und Sicherheit beschreiben, sowie Angaben zur Nutzung erneuerbarer oder konventioneller Energiequellen, zu klimaschädlichen Emissionen, zu Wasserverbrauch und Luftverschmutzung enthalten. Hinsichtlich sozialer und Arbeitnehmerbelange *kann* der Bericht die Maßnahmen beschreiben, die die Gleichbehandlung der Geschlechter, die Implementierung elementarer Konventionen der Internationalen Arbeitsorganisation, Arbeitsbedingungen, sozialen Dialog, die Achtung des Rechts der Arbeiter auf Konsultierung und Mitbestimmung, die Achtung der Gewerkschaftsrechte, Gesundheit und Sicherheit am Arbeitsplatz und den Dialog mit örtlichen Gemeinschaften sowie den Schutz und die Entwicklung dieser Gemeinschaften betreffen. In Bezug auf Menschenrechte und Anti-Korruption *könnte* der Bericht Informationen über die Verhinderung von

Menschenrechtsverletzungen und Maßnahmen gegen Korruption enthalten. Allerdings ist der deutsche Gesetzgeber dieser Abstufung – soweit erkennbar – nicht gefolgt.

Die Unbestimmtheit setzt sich auch an anderen Stellen in § 289c Abs. 2 HGB-E fort. So kann die Abgrenzung zwischen einzelnen Belangen mitunter schwierig sein (näher dazu unten). Dies erscheint problematisch, weil der Gesetzgeber verlangt, dass die Angaben „konkret für jeden in Absatz 2 genannten nichtfinanziellen Aspekt (...) einzeln zu machen sind“<sup>10</sup>.

Schließlich gibt der CSR-RefE auch keine Anhaltspunkte dafür, wie mit konfligierenden Belangen umzugehen ist. Das kann etwa im Widerstreit stehende Menschenrechte verschiedener Personengruppen oder auch Konflikte zwischen unterschiedlichen Belangen (z.B. Umwelt- und Arbeitnehmerbelange) betreffen.

## **b. Einzelne Aspekte**

- Die Umweltbelange sollen ausweislich des Wortlauts von § 289c Abs. 2 Nr. 1 und der Gesetzesbegründung<sup>11</sup> u.a. Angaben über die Luftverschmutzung oder Bodenbelastungen umfassen. Insofern ist zu beachten, dass es bereits ein engmaschiges, teilweise auf EU-rechtlichen Vorgaben beruhendes Netz an Informationspflichten über Emissionen, schädliche Bodenveränderungen etc. gibt. Diese Regeln sind im Wesentlichen unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes austariert.<sup>12</sup> Sie dürfen daher nicht durch die CSR-Berichtspflichten ausgehebelt bzw. erweitert werden. Insofern sollte der Gesetzgeber klarstellen, dass die Pflichten zur nichtfinanziellen Erklärung nicht über bereits bestehende Berichtspflichten (gegenüber Behörden) hinausgehen sollen.
- Der Wortlaut und die Begründung zu § 289c Abs. 2 Nr. 4 HGB-E lassen nicht erkennen, welche „Menschenrechte“ relevant sein können. Vielmehr

---

<sup>10</sup> Begründung zum CSR-RefE, Abschnitt B., Nr. 4 (S. 43 f.).

<sup>11</sup> Begründung zum CSR-RefE, Abschnitt B., Nr. 4 (S. 43).

<sup>12</sup> Vgl. etwa § 2 Abs. 1 Satz 1 LBodSchG-SH, wonach eine Mitteilungspflicht gegenüber der Behörde nur besteht, wenn „**konkrete Anhaltspunkte**“ nach § 3 BBodSchV für das Vorliegen einer schädlichen Bodenveränderung oder Altlast auf einem Grundstück vorliegen.

kommen verschiedene Quellen, etwa die Europäische Menschenrechtskonvention mit ihren Zusatzprotokollen oder die (rechtlich nicht verbindliche) Allgemeine Erklärung der Menschenrechte in Betracht. Darüber hinaus ist das Verhältnis zu den nationalen Grund- oder Menschenrechten unklar. Problematisch ist auch, dass die Behandlung konfligierender Menschenrechte allein den Berichtspflichtigen überlassen wird, ohne insofern eine Handlungsempfehlung zu geben.

- Ferner kann es Überschneidungen zwischen Menschen- und Arbeitnehmerrechten geben, wodurch weitere Unsicherheiten bestehen. Das gilt etwa im Hinblick auf die arbeitsbezogenen Rechte in den Artikeln 6 bis 8 des Internationalen Paktes über wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte vom 19. Dezember 1966.<sup>13</sup> Dort sind z.B. die Gewerkschaftsfreiheit und das Streikrecht als Menschenrecht geregelt, während sie in § 289c Abs. 2 HGB-E eher unter die Arbeitnehmerbelange fallen dürften. Derartige Unschärfen erschweren die Vergleichbarkeit der Unternehmensangaben und können Missverständnisse hervorrufen.

### **c. Keine Erweiterung um Verbraucherbelange**

Eine Erweiterung der nichtfinanziellen Aspekte um Verbraucherbelange ist abzulehnen. Zur Begründung verweisen wir auf unsere obigen Ausführungen (C. II.).

### **3. Umfang / Detaillierungsgrad der Berichtspflicht**

Die zu den einzelnen Aspekten geforderten Angaben ergeben sich aus § 289c Abs. 3 HGB-E. Für diese Angaben sieht der Gesetzentwurf mehrere aus dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit abgeleitete Schwellen vor. So gilt generell, dass Angaben nur zu machen sind, wenn sie – kumulativ – erforderlich sind für das Verständnis

- des Geschäftsverlaufs,
- des Geschäftsergebnisses,

---

<sup>13</sup> BGBl. II 1976, S. 428.

- der Lage der Gesellschaft und
- der Auswirkungen der Tätigkeit der Gesellschaft auf die in Abs. 2 genannten nichtfinanziellen Aspekte.

Angaben, die für das Verständnis von einem oder mehreren der vorgenannten Punkte nicht erforderlich sind, können daher unterbleiben. Dies entspricht im Wesentlichen den Vorgaben aus Art. 19a Abs. 1 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der CSR-Reporting-Richtlinie.

Zu einzelnen Berichtsinhalten:

**a. Beschreibung der Konzepte (§ 289c Abs. 3 Nr. 1 HGB-E)**

Zu den Konzepten sollen die Ziele, Maßnahmen und Umsetzungsschritte gehören, die die einzelnen nichtfinanziellen Aspekte betreffen. Von besonderer Bedeutung soll dabei sein, wie die Wahrnehmung der Verantwortung in der Unternehmensführung organisiert ist. Ferner soll die Kapitalgesellschaft darstellen, bis zu welcher Tiefe ihrer Lieferkette nichtfinanzielle Themen adressiert werden.<sup>14</sup>

Auch wenn es in der Gesetzesbegründung heißt, dass die Kapitalgesellschaft selbst entscheiden müsse, wie sie mit nichtfinanziellen Themen umgehen möchte und ob und wie sie diesbezüglich ein Konzept entwickelt und umsetzt, ist in der Praxis ein erheblicher Druck auf die Unternehmen zu erwarten, Konzepte zu entwickeln und immer weiter zu verfeinern sowie zunehmend ambitioniert zu gestalten. Der Druck wird noch dadurch verstärkt, dass der Gesetzgeber anregt, auch über eine Einbindung von „Interessengruppen“ in die Entwicklung von Konzepten zu berichten.

Zwar ist dieser Druck politisch gewollt. Problematisch erscheint aber, dass dadurch de facto Verhältnismäßigkeitsanforderungen ausgehebelt werden können. So sieht etwa § 289c Abs. 3 Nr. 5 HGB-E vor, dass über Geschäftsbeziehungen nur unter relativ engen Maßgaben berichtet werden muss. Dazu gehört u.a., dass die Berichterstattung verhältnismäßig sein muss. Dies kann eine Beschränkung auf eine bestimmte Tiefe der Lieferkette

---

<sup>14</sup> Begründung zum CSR-RefE, Abschnitt B., Nr. 4 (S. 44 f.).

rechtfertigen. Da diese Tiefe als Teil des Konzepts offenzulegen ist,<sup>15</sup> ist zu erwarten, dass Beschränkungen innerhalb der Lieferkette zu Kritik führen werden und die Unternehmen letztlich veranlassen können, auch *unverhältnismäßigen* Aufwand zu betreiben, um weitere oder alle Stufen der Lieferkette abzubilden.

**b. Beschreibung der Due-Diligence-Prozesse (§ 289c Abs. 3 Nr. 2 HGB-E)**

Der deutsche Gesetzgeber behandelt die Due-Diligence-Prozesse – anders als der EU-Richtliniengeber – nicht als Teil der Konzepte, sondern als eigenen Berichtsinhalt. Insofern sollte noch die Klarstellung erfolgen, dass der Schutz von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen selbstverständlich Vorrang genießen muss. Dieser Schutz ist sowohl verfassungsrechtlich<sup>16</sup> als auch nach europäischem Primärrecht<sup>17</sup> geboten.

Due-Diligence-Prozesse sind häufig mit (geplanten) unternehmerischen Maßnahmen, wie Akquisitionen, Fusionen oder Joint Ventures, verbunden. Ein Bericht über derartige unternehmerische Maßnahmen kann zu erheblichen (Wettbewerbs-) Nachteilen oder (sanktionierten) Vertraulichkeitsverletzungen führen. Eine Berufung allein auf die Ausnahmeregelung in § 289e HGB-E erscheint dabei nicht stets ausreichend, weil die Voraussetzungen des § 289e HGB-E sehr eng gefasst sind. So kann z.B. ein geplantes Joint Venture aus einem unbefriedigenden Geschäftsverlauf heraus für erforderlich erachtet werden und bei seiner Durchführung erhebliche Auswirkungen auf die Lage der Kapitalgesellschaft<sup>18</sup> entfalten. Das Weglassen diesbezüglicher Angaben wäre daher im Hinblick auf § 289e Abs. 1 Nr. 2 HGB-E u.U. nicht gerechtfertigt oder zumindest zweifelbehaftet. Zwar ist u.E. im Hinblick auf künftige Transaktionen, Joint Ventures etc. keine Berichtspflicht gegeben. Denn derartige Maßnahmen haben keinen Einfluss auf den bisherigen Geschäftsverlauf oder das

---

<sup>15</sup> Begründung zum CSR-RefE, Abschnitt B., Nr. 4 (S. 45).

<sup>16</sup> Vgl. nur BVerfG, Beschluss vom 14. März 2006, Az. BVerfG-K, 1 BvR 2087/03 und 1 BvR 2111/03, BVerfGE 115, 205 (Rn. 78 ff., 84, 87).

<sup>17</sup> S. nur EuGH, Urteil vom 29. März 2012, C-1/11 = ECLI:EU:C:2012:194, Rn. 43: „Auch der Schutz von Geschäftsgeheimnissen ist nach ebenfalls ständiger Rechtsprechung ein allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts.“

<sup>18</sup> Jedenfalls die Darstellung der Lage soll nach verbreiteter Ansicht nicht nur gegenwarts- bzw. vergangenheitsbezogen sein, sondern auch Prognoseelemente enthalten, vgl. *Lange*, in: Münchener Kommentar zum HGB, 3. Aufl. 2013, § 289 Rn. 56.

(zurückliegende) Geschäftsergebnis i.S.v. § 289c Abs. 3 HGB-E.<sup>19</sup> Allerdings sollte eine entsprechende Klarstellung durch den Gesetzgeber erfolgen, weil andernfalls eine gewisse Rechtsunsicherheit verbleibt. Diese folgt nicht zuletzt daraus, dass § 289e Abs. 1 HGB-E im Grundsatz von einer Berichtspflicht über künftige Entwicklungen ausgeht. Eine solche Rechtsunsicherheit ist jedoch gerade im Hinblick auf die vorgesehenen strengen Sanktionen (dazu unten II.) nicht hinnehmbar.

**c. Wesentliche Risiken (§ 289c Abs. 3 Nr. 4 und 5 HGB-E)**

Gem. § 289c Abs. 3 Nr. 4 und 5 HGB-E müssen die Unternehmen über wesentliche Risiken berichten, die mit ihrer eigenen Geschäftstätigkeit (Nr. 4) oder mit ihren Geschäftsbeziehungen, Produkten und Dienstleistungen (Nr. 5) verbunden sind.

Die Abgrenzung zwischen Nr. 4 und Nr. 5 ist nicht völlig trennscharf. Denn die Herstellung und Veräußerung von Produkten und Dienstleistungen ist wesentlicher Bestandteil der eigenen Geschäftstätigkeit von Unternehmen – sie kann damit sowohl unter Nr. 4 als auch unter Nr. 5 fallen. Allerdings ist die Abgrenzung relevant, weil die Berichtspflicht aus Nr. 5 aus Gründen der Verhältnismäßigkeit enger gefasst ist. So muss ergänzend zu den auch in Nr. 4 genannten Voraussetzungen („wesentliche Risiken“, „sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen“) für eine Berichtspflicht in Nr. 5 hinzukommen, dass die Berichterstattung von Bedeutung und verhältnismäßig ist.

Eine mögliche Differenzierung zwischen Nr. 4 und Nr. 5 könnte darin bestehen, dass Nr. 4 sich auf Produktionsprozesse bezieht, wohingegen Nr. 5 produktbezogen ist. In jedem Fall sollte eine weitere Klarstellung erfolgen. Denn bislang ist nicht nur der Wortlaut, sondern auch die Begründung ambivalent. In dem Begründungstext zu Nr. 4 werden derzeit nämlich auch die Risiken erwähnt,

---

<sup>19</sup> Zu dem Vergangenheitsbezug von Geschäftsverlauf und -ergebnis s. *Böcking/Gros*, in: *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, *Handelsgesetzbuch*, 3. Auflage 2014, § 289 Rn. 14; *Lange* (o. Fußn. 18), § 289 Rn. 56-58.

die sich aus den Produkten oder Dienstleistungen des berichtspflichtigen Unternehmens ergeben.<sup>20</sup>

Die Einbeziehung von Geschäftsbeziehungen und Risiken aus der Verwendung von Produkten und Dienstleistungen führt zu einer sog. upstream- und downstream-Betrachtung, also zu einer Berücksichtigung der Lieferkette und der Abnehmer / Kunden. Allerdings sollte eindeutig klargestellt werden, dass stets eine „Verknüpfung“ mit den „Geschäftsbeziehungen der Kapitalgesellschaft“ bestehen muss. Darüber hinaus müssen die Gegenstände des Berichts den Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis sowie die Lage des berichtspflichtigen Unternehmens betreffen können. Insofern ist ein Bezug zu der eigenen Tätigkeit des berichtspflichtigen Unternehmens geboten. Dieser kann nicht nur in dem Bestehen weiterer Geschäftsbeziehungen von Geschäftspartnern anzusehen sein. Denn andernfalls würde die Berichtspflicht uferlos weit. Jedes berichtspflichtige Unternehmen müsste gleichsam inquisitorisch ermitteln, welche Verhaltensweisen seine Geschäftspartner außerhalb der eigenen Geschäftsbeziehung an den Tag legen. Eine Berichtspflicht ist daher abzulehnen, wenn zwar Unternehmen in der Liefer- oder Abnehmerkette wesentliche Risiken für die Belange aus § 289c Abs. 2 HGB-E verursachen können, dies aber in keinem Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit des berichtspflichtigen Unternehmens steht. Das kann z.B. der Fall sein, wenn der Zulieferer eines Modehändlers in verschiedenen Fabriken Kleidung produzieren lässt, wobei die Fabrik, die den berichtspflichtigen Modehändler beliefert, keine Bedenken im Hinblick auf Arbeitnehmerbelange aufwirft, eine andere Fabrik, die Wettbewerber beliefert, aber risikobehaftet erscheint. Gleichmaßen wäre über die Tätigkeit eines Rechtsanwalts des berichtspflichtigen Unternehmens für einen gänzlich anderen Mandanten nicht zu berichten, soweit keinerlei Bezug dieser Tätigkeit zu dem berichtspflichtigen Unternehmen besteht. Dies sollte eindeutig zum Ausdruck kommen.

Die Lieferkette spielt dabei aus Sicht des Gesetzgebers eine zentrale Rolle.<sup>21</sup> Sie ist aus den folgenden Gründen auch für die Anwaltschaft von besonderer Bedeutung:

---

<sup>20</sup> Begründung zum CSR-RefE, Abschnitt B., Nr. 4 (S. 46 oben).



- Anwaltskanzleien können als Dienstleister in die Berichtspflicht einbezogen sein. Insofern ist zu erwarten, dass berichtspflichtige Unternehmen an ihre (anwaltlichen) Dienstleister herantreten, entsprechende Informationen abfragen oder durch Audits generieren, und ihren Umgang mit aktuellen oder potentiellen negativen Auswirkungen dieser Geschäftsbeziehungen darstellen. Auf diesem Weg kann auch für Anwaltskanzleien eine mittelbare CSR-Berichtspflicht entstehen.
- Zu Inhalt und Umfang von anwaltlichen Berichtspflichten besteht noch erheblicher Klärungsbedarf, weil weder die CSR-Reporting-Richtlinie noch der CSR-RefE näher auf mittelbar Betroffene eingeht. Dieser Klärungsbedarf wird dadurch verschärft, dass der CSR-RefE keinen eindeutigen Berichtsstandard vorgibt, sondern in § 289d eine Vielzahl höchst heterogener Regelwerke benennt.
- Hinzu kommt, dass der an sich flexible „Comply or explain“ Ansatz aus § 289c Abs. 4 HGB-E in der Realität der verpflichteten Unternehmen sich immer mehr durch entsprechende „Erwartungen“ der Stakeholder zu einem „Comply“ verdichtet.
- Der Aufwand, der aus der mittelbaren Berichtspflicht resultieren kann, soll kurz am Beispiel einer internationalen Wirtschaftskanzlei erläutert werden, die 200 der berichtspflichtigen europäischen Unternehmen als Mandanten hat: wenn jedes dieser Unternehmen an die Kanzlei mit der Forderung herantritt, eine Due Diligence über die „negativen Auswirkungen“ ihrer weltweiten anwaltlichen Tätigkeit durchzuführen, basierend auf dem für das Unternehmen jeweils geltenden nationalen Umsetzungsgesetz und den von ihm frei gewählten Reporting-Leitlinien (die erheblich divergieren), bedeutet dies, dass die Kanzlei die jeweiligen, mitnichten kohärenten Anfragen der 200 Unternehmen beantworten muss, und zwar für ihre weltweiten Tätigkeiten. Die Kanzlei berichtet sozusagen ihrerseits an den Berichterstatter. Dabei hat sie aber jedem Unternehmen die Information zu liefern, die dieses jeweils für „wesentlich“ hält. Daher kann die Verpflichtung zur mittelbaren Berichterstattung für eine Kanzlei mit vielen berichtspflichtigen Mandanten mit einem erheblich größeren Aufwand

---

<sup>21</sup> Begründung zum CSR-RefE, Abschnitt B., Nr. 4 (S. 47).

verbunden sein, als wenn sie unmittelbar berichtspflichtig wäre und ihren Reporting-Maßstab selbst wählen könnte. **Dies gilt prinzipiell für alle Unternehmen in der Liefer- und Dienstleistungskette.** Hinzu kommt, dass das Konzept der „negativen Auswirkung“, insbesondere von der Zivilgesellschaft sehr weit verstanden wird und alle mit der Tätigkeit direkt kausal verbundenen Auswirkungen erfassen soll, unabhängig davon, ob sie eine Rechtsverletzung darstellen.

- Schließlich haben Kanzleien nur begrenzten Einfluss auf die Ausgestaltung der Berichte. Vielmehr berichten die Unternehmen in ihren jeweiligen Berichten über die Kanzlei, wobei die Kanzlei nicht bestimmen kann, was berichtet wird. Es ist auch sehr wahrscheinlich, dass jedes Unternehmen je nach dem von ihm zugrunde gelegten Reporting-Kriterien unterschiedlich über die Kanzlei berichtet. Hinzu kommt, dass Kanzleien aufgrund der (national unterschiedlich) ausgestalteten Vertraulichkeitsverpflichtungen möglicherweise nicht in der Lage sind, die Informationsanfragen zu erfüllen oder Audits zuzulassen.

Zwar sieht die Gesetzesbegründung vor, dass die berichtspflichtigen Unternehmen „bei der Vorbereitung (vor allem bei der Informationsgewinnung) und bei der Durchführung der Berichterstattung über nichtfinanzielle Aspekte, die im Verantwortungsbereich eines anderen Unternehmens in der Lieferkette der Kapitalgesellschaft liegen, die **Größenklasse** dieses anderen Unternehmens angemessen berücksichtigen“ sollen.<sup>22</sup> Die Größenklasse allein ist aber kein hinreichendes Kriterium. Vielmehr müssten auch die Art der Tätigkeit, die regionale Verankerung und Reichweite der Tätigkeit, etc. Beachtung finden. Im Übrigen ist die bloße Aufforderung zur Beachtung der Größenklasse auch nicht justitiabel. Sie legt vielmehr die Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes in private Hände, nämlich in den Verantwortungsbereich der berichtspflichtigen Unternehmen. Daher bietet sie keinen hinreichenden Schutz vor unzumutbaren Berichtspflichten zu Lasten der Zulieferer.

Ein solcher Schutz folgt speziell mit Blick auf die anwaltliche Tätigkeit auch nicht daraus, dass § 289c Abs. 3 Nr. 5 HGB-E eine Berichtspflicht nur dann vorsieht,

---

<sup>22</sup> Begründung zum CSR-RefE, Abschnitt B., Nr. 4 (S. 47).

wenn sich im Zusammenhang mit den Geschäftsbeziehungen schwerwiegende negative Auswirkungen auf die in § 289c Abs. 2 HGB-E genannten Belange ergeben können. Zwar dürften mit der anwaltlichen Tätigkeit kaum „wesentliche Risiken“ verknüpft sein, die „wahrscheinlich schwerwiegende Auswirkungen“ haben können. Letztlich handelt es sich aber um unbestimmte Rechtsbegriffe, die keine hinreichende Rechtssicherheit bieten und ohne weitere Konkretisierung eine erzwungene Verletzung anwaltlicher Berufspflichten nicht völlig ausschließen.

#### **4. Verwendung von Rahmenwerken**

Die Möglichkeit, Rahmenwerke zu verwenden, ist grundsätzlich zu begrüßen, weil sie zu einer Arbeitserleichterung führen kann. Allerdings bestehen gewisse Zweifel, welche Art von Rahmenwerken der deutsche Gesetzgeber meint (a.). Darüber hinaus führt die Vielzahl in Betracht kommender Rahmenwerke dazu, dass die Berichte in der Praxis häufig nicht vergleichbar sein werden. Für Zulieferer und Dienstleister, wie Anwaltskanzleien, kann dies zusätzlichen Aufwand verursachen (b.).

##### **a. Begriffliche Unklarheit**

Gem. § 289d HGB-E kann die nichtfinanzielle Erklärung unter Anlehnung an oder unter Verwendung nationaler, europäischer oder internationaler Rahmenwerke für die Berichterstattung erstellt werden. Insofern ist bemerkenswert, dass der deutsche Gesetzgeber speziell auf „Rahmenwerke für die Berichterstattung“ abstellt. Diese Formulierung ist enger als in der CSR-Reporting-Richtlinie, die nur allgemein von nationalen, unionsbasierten oder internationalen Rahmenwerken spricht und diese mit einer beispielhaften Aufzählung konkretisiert.<sup>23</sup> In der

---

<sup>23</sup> Vgl. nur Art. 19a Abs. 1 UAbs. 5 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der CSR-Reporting-Richtlinie. Die beispielhafte Aufzählung findet sich in Erwägungsgrund 9 der CSR-Reporting-Richtlinie und umfasst das Umweltmanagement- und -betriebsprüfungssystem (EMAS), den Global Compact der Vereinten Nationen (VN), die Leitprinzipien für Unternehmen und Menschenrechte: Umsetzung des Rahmenprogramms ‚Protect, Respect and Remedy‘ der Vereinten Nationen, die Leitlinien der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) für multinationale Unternehmen, die Norm der Internationalen Organisation für Normung ISO 26000, die Trilaterale Grundsatzerklärung der Internationalen Arbeitsorganisation zu multinationalen Unternehmen und zur Sozialpolitik, die Global Reporting Initiative sowie andere anerkannte internationale Rahmenwerke.

Begründung zu § 289d HGB-E sind keine Beispiele für derartige Rahmenwerke für die Berichterstattung genannt. Allerdings ergibt sich aus der Begründung zu § 289c HGB-E, dass der deutsche Gesetzgeber keine inhaltliche Abweichung von der CSR-Reporting-Richtlinie vornehmen wollte. Denn er erwähnt zahlreiche der Rahmenwerke, die auch in der CSR-Reporting-Richtlinie aufgeführt sind, namentlich die Leitsätze der OECD für multinationale Unternehmen, die Global Reporting Initiative mit G4, das Umweltmanagement- und – betriebsprüfungssystem EMAS, den UN Global Compact und die VN Leitprinzipien für Wirtschaft und Menschenrechte. Darüber hinaus nennt er auch den Deutschen Nachhaltigkeitskodex, der speziell auf deutsche Unternehmen ausgerichtet ist. Letztlich ist diese Liste aber nicht abschließend, wie der Zusatz „oder andere“ verdeutlicht.<sup>24</sup>

Gleichwohl verbleibt eine rechtliche Unsicherheit, worauf sich der Zusatz „für die Berichterstattung“ bezieht. Denn nicht alle der aufgeführten Rahmenwerke betreffen speziell das Reporting; viele enthalten primär sonstige Verhaltenspflichten. Insofern sollte eine Klarstellung erfolgen.

## **b. Heterogenität der Rahmenwerke**

Im Übrigen birgt die Vielzahl an Rahmenwerken das Problem, dass die Berichte dadurch weniger vergleichbar sind. Die Vergleichbarkeit der Berichterstattung ist jedoch ein Anliegen des europäischen Gesetzgebers,<sup>25</sup> worauf auch der deutsche Gesetzgeber verweist.<sup>26</sup> Die genannten Regelwerke zeigen indes eine ausgeprägte Heterogenität in vielfacher Hinsicht.<sup>27</sup> Zur Erreichung des Anliegens des Richtliniengabers wäre es erforderlich, sowohl die Benchmark, den „Standard erwarteten Verhaltens“, als auch Ziel und Zielgruppe sowie Methode des Reportings zu definieren. Dies sollte aber, will man Vergleichbarkeit in der EU erreichen, auf europäischer Ebene und nicht durch nationale Umsetzungsgesetze, die die Heterogenität nur zementieren würden, erfolgen.

---

<sup>24</sup> Begründung zum CSR-RefE, Abschnitt B., Nr. 4 (S. 42).

<sup>25</sup> Erwägungsgründe 4 und 15 der CSR-Reporting-Richtlinie.

<sup>26</sup> Begründung zum CSR-RefE, Abschnitt A. I. 1 (S. 28).

<sup>27</sup> Näher dazu DAV-Stellungnahme 38/2015 (o. Fußn. 2), S. 15 ff.

Offensichtlich hat die flexible Wahl des Berichtsstandards für berichtspflichtige Unternehmen vielfältige Vorteile. Für Unternehmen in der Supply-Chain wie beispielsweise Anwaltskanzleien können sich daraus jedoch erhebliche Nachteile ergeben. Jeder berichtspflichtige Mandant wird auf der Basis der von ihm gewählten Leitlinien mit Fragebögen, Audits und ähnlichem an die Kanzlei bzw. an sonstige Unternehmen in der Lieferkette herantreten und im Rahmen seiner Due-Diligence-Verpflichtung Informationen abfordern. Wie oben (I. 3. c.) dargelegt, kann dies zu einem immensen Aufwand für die Unternehmen in der Supply-Chain führen. Insofern wäre es wünschenswert, wenn der Gesetzgeber konkrete limitierende Vorgaben zum Schutz von Unternehmen in der Supply-Chain, insbesondere kleinen und mittleren Unternehmen, vor überbordenden bürokratischen Lasten vorsehen würde (näher dazu unten 6.). Weiter wäre es wünschenswert, wenn die Bundesregierung auf europäischer Ebene auf eine Konkretisierung und Limitierung der (mittelbaren) Berichtspflichten der Unternehmen in der Supply-Chain hinwirken könnte.

## **5. Ausnahmen für nachteilige Angaben**

Nach § 289e HGB-E sollen nachteilige Angaben (vorübergehend) weggelassen werden können. Die Vorschrift ist an die Ausnahmeoption des Art. 19a Abs. 1 UAbs. 4 Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der CSR-Reporting-Richtlinie angelehnt. Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieser Ausnahme sind äußerst restriktiv, was jedoch bereits in der Richtlinie angelegt ist. Aus Gründen des verfassungs- und EU-primärrechtlich gebotenen Schutzes von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen<sup>28</sup> sollte die Ausnahme des § 289e HGB-E noch weiter gehen. Hierfür sollte sich der deutsche Gesetzgeber auch auf europäischer Ebene einsetzen. Unabhängig von einer solchen (künftigen) Änderung ist durch eine strikte Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes in § 289c Abs. 3 HGB-E sicherzustellen, dass die Berichtspflichten nicht übermäßig belastend wirken, zu einer Verletzung von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen oder zu einer Selbstinkriminierung führen.

---

<sup>28</sup> S. bereits oben D. I. 3. b.

## 6. Erfordernis der Schaffung einer Ausnahme für anwaltliche Tätigkeit

Der Gesetzgeber sollte z.B. in der Gesetzesbegründung klarstellen, dass die Berichtspflicht über wesentliche Risiken aus Geschäftsbeziehungen nicht auch die Beziehungen zu anwaltlichen Beratern betrifft. Eine solche Ausnahme ist als Konkretisierung der Verhältnismäßigkeit mit der CSR-Reporting-Richtlinie vereinbar.<sup>29</sup>

Sie ist zugleich sinnvoll und geboten. Denn sofern die Beratung die eigene Tätigkeit des jeweiligen berichtspflichtigen Unternehmens betrifft, etwa die Durchführung einer Akquisition oder das Eingehen eines Joint Ventures, hat das Unternehmen unter den Voraussetzungen des § 289c Abs. 2, 3 HGB-E ohnehin über die jeweilige unternehmerische Maßnahme zu berichten. In diesem Fall würde also ein gesonderter Bericht über die anwaltliche Dienstleistung keinen zusätzlichen Erkenntniswert liefern.

Eine Abfrage und Berichterstattung über andere Mandanten und Mandate der anwaltlichen Berater dürfte in aller Regel bereits nicht mit den Geschäftsbeziehungen des berichtspflichtigen Unternehmens hinreichend „verknüpft“ sein und keine Auswirkungen auf die Geschäftsentwicklung, das Geschäftsergebnis und die Lage dieses Unternehmens entfalten. Auch ist nicht zu erwarten, dass die anwaltliche Tätigkeit wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die in § 289c Abs. 2 HGB-E genannten Belange entfaltet (s. dazu bereits oben 3. c.). Im Übrigen stehen in der Regel die Pflichten des Anwalts zur Verschwiegenheit sowie die Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse der anderen Mandanten einer Berichterstattung über die Beratung Dritter entgegen.

Schließlich folgt aus dem Menschenrecht auf Zugang zum Recht, mit dem das Recht auf einen Anwalt verbunden ist, dass Anwälte u.U. auch in Angelegenheiten beraten, die negative Auswirkungen auf einen oder mehrere der in § 289c Abs. 2 HGB-E genannten Aspekte entfalten. Wenn ein Anwalt

---

<sup>29</sup> Vgl. Art. 19a Abs. 1 UAbs. 1 lit. d) der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der CSR-Reporting-Richtlinie. Dort wird explizit auf die Verhältnismäßigkeit der Berichterstattung über Geschäftsbeziehungen abgestellt.

einen Mandanten beispielsweise in einem umweltrechtlichen Genehmigungsverfahren vertritt und eine Genehmigung erwirkt, wäre er mit den legalen, aber negativen Auswirkungen des Projekts des Mandanten „direkt verbunden“. Darüber wäre ggf. zu berichten. Eine Berichtspflicht über derartige Mandate würde Anwälte indes möglicherweise inkriminieren und „an den Pranger stellen“, obwohl sie nur ihre Funktion als Organ der Rechtspflege ausüben. Tragend für diese Funktion ist auch der Grundsatz, dass der Anwalt unabhängig vom Handeln des Mandanten sein muss, nicht mit dessen Tun oder Unterlassen identifiziert werden darf.<sup>30</sup>

## **II. Sanktionsvorschriften**

Die Pflichten zur nichtfinanziellen Berichterstattung werden flankiert durch Straf- und Bußgeldvorschriften. Dazu erweitert der Gesetzgeber die Kataloge an Straftaten (§ 331 Nr. 1, 2 HGB-E) und Ordnungswidrigkeiten (§ 334 HGB-E). Diese Erweiterung ist jedoch mit den Anforderungen an die Normbestimmtheit (1.) und Verhältnismäßigkeit (2.) nicht vereinbar.

### **1. Normbestimmtheit**

Die Straf- und Bußgeldvorschriften sind in zweifacher Hinsicht zu unbestimmt. Zum einen fehlt es angesichts der Schwere der Sanktionen an einem hinreichend klaren Verhaltensgebot (a.). Zum anderen ist auch die Rechtsfolgenanweisung nicht konkret genug (b.).

#### **a. Verhaltensgebot zu unbestimmt**

Gem. Art. 103 Abs. 2 GG kann eine Tat nur bestraft werden, wenn die Strafbarkeit gesetzlich bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde. Da als Bestrafung jede staatliche Maßnahme anzusehen ist, die eine „missbilligende hoheitliche Reaktion auf ein schuldhaftes Verhalten“ darstellt,<sup>31</sup> gilt der spezielle

---

<sup>30</sup> Hierzu auch DAV-Stellungnahme Nr. 17/2016 zur Ausarbeitung eines Nationalen Aktionsplans für „Wirtschaft und Menschenrechte“ der Bundesregierung, abrufbar unter: <http://anwaltverein.de/de/newsroom/sn-17-16-zur-ausarbeitung-eines-nationalen-aktionsplans-fuer-wirtschaft-und-menschenrechte-der-bundesregierung>.

<sup>31</sup> Vgl. nur BVerfG, NJW 1969, 2192 (2195).

Bestimmtheitsgrundsatz des Art. 103 Abs. 2 GG nicht nur für Straftaten, sondern auch für Ordnungswidrigkeiten.<sup>32</sup>

Art. 103 Abs. 2 GG verpflichtet den Gesetzgeber, die Voraussetzungen der Strafbarkeit und die Art und das Maß der Strafe so konkret zu umschreiben, dass der Normadressat anhand des gesetzlichen Tatbestands voraussehen kann, ob ein Verhalten strafbar ist.<sup>33</sup> Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hängt die erforderliche Gesetzesbestimmtheit im Einzelnen von der Besonderheit des jeweiligen Straftatbestandes und von den Umständen ab, die zu einer gesetzlichen Regelung führen. Der Gesetzgeber muss die Strafbarkeitsvoraussetzungen umso genauer festlegen und umso präziser bestimmen, je schwerer die angedrohte Strafe ist.<sup>34</sup>

Für eine Verletzung „bloßer“ Informationspflichten über nichtfinanzielle Belange erscheinen die Straf- und Bußgeldfolgen unverhältnismäßig. Gerade Letztere können erhebliche wirtschaftliche Einschnitte zur Folge haben, insbesondere wenn sie umsatzbezogen ermittelt werden. Im Hinblick darauf ist hingegen der Tatbestand des Straftatbestandes in § 331 Nrn. 1 und 2 HGB-E und des Ordnungswidrigkeitentatbestandes in § 334 Abs. 1 Nrn. 3 und 4 HGB-E zu unkonkret. Denn für eine Strafbarkeit soll bereits eine „unrichtige Wiedergabe“ im Hinblick auf die nichtfinanziellen Belange genügen. Für die Ordnungswidrigkeit reicht eine Zuwiderhandlung u.a. gegen § 289b Abs. 1 und § 289c und § 289d HGB-E. Dabei ist z.B. unklar, wann eine Zuwiderhandlung gegen § 289d HGB-E, mithin gegen die Norm zur Verwendung von Rahmenwerken, anzunehmen sein soll. Diese Norm ist denkbar weit, beschränkt den Kanon der Rahmenwerke nicht und lässt auch eine bloße „Anlehnung“ an Rahmenwerke genügen. Darüber hinaus kommt auch eine „Verwendung“ von Rahmenwerken in Betracht. Zu erklären ist schließlich, welches Rahmenwerk „herangezogen“ wurde. Bereits diese Vielfalt an Begriffen über mögliche Handlungen steht einer hinreichenden Bestimmtheit entgegen. Im Übrigen könnten sich Betroffene auch lediglich an

---

<sup>32</sup> So etwa BVerfG NJW 1975, 727 (730). – S. auch die einfachrechtliche Verankerung in §§ 1 f. StGB und §§ 3 f. OWiG.

<sup>33</sup> BVerfG, NJW 1978, 933.

<sup>34</sup> BVerfG, NStZ-RR 2002, 22.



Rahmenwerken orientieren, ohne diese jedoch im Einzelnen einzuhalten. Es ist unklar, ob ein solches Verhalten unter § 289d HGB-E fallen würde und dementsprechend bußgeldbewehrt wäre.

Gleiches gilt mit Blick auf § 289c HGB-E. Auch bei dieser Norm besteht eine Vielzahl an Unklarheiten. Diese sind auch nicht ohne weiteres mit befriedigender Gewissheit durch Auslegung zu ermitteln. Denn verschiedene zentrale Begriffe, wie z.B. „Menschenrechte“, sind mehrdeutig und der Gesetzgeber gibt auch in seiner Begründung keine näheren Anhaltspunkte.<sup>35</sup>

#### **b. Rechtsfolgen zu unkonkret**

Im Übrigen ist auch die Rechtsfolgenandrohung zu unkonkret. So stellt der Gesetzgeber für die Berechnung einer Geldbuße u.a. auf „das Zweifache des aus der Ordnungswidrigkeit gezogenen wirtschaftlichen Vorteils“ ab. Insofern ist unklar, welcher wirtschaftliche Vorteil aus der unzureichenden Angabe nichtfinanzieller Informationen resultieren können soll. Insbesondere ist schwer vorstellbar, dass diese Nichtangabe zu zusätzlichen Gewinnen oder zu der Vermeidung klar bezifferbarer Verluste führt.

#### **2. Verhältnismäßigkeit**

Darüber hinaus ist die Höhe der möglichen Bußgelder auch unverhältnismäßig. Das gilt speziell im Hinblick auf die Regelung in § 334 Abs. 3 UAbs. 2 Nr. 2 HGB-E, die auf den Gesamtumsatz abstellt. Dieser Umsatz kann in bestimmten Branchen sehr hoch sein, wobei aber die Gewinne wegen eines intensiven Wettbewerbs und der damit verbundenen geringen Margen insgesamt verhältnismäßig gering ausfallen können. Es ist gar möglich, dass ein Unternehmen keinerlei Gewinne generiert, aber dennoch hohe Umsätze erzielt hat. Diese Fälle zeigen, dass der Umsatz kein geeigneter, verhältnismäßiger Anknüpfungspunkt für Verletzungen der Berichtspflicht sein kann. Die Wahl des Umsatzes ist auch, anders als der Gesetzgeber in seiner Begründung

---

<sup>35</sup> S. bereits oben D. I. 2. bis 4.

insinuiert,<sup>36</sup> nicht EU-rechtlich geboten. Denn die genannte Richtlinie 2004/109/EG fordert soweit ersichtlich nicht, dass der Bußgeldrahmen (auch) den Umsatz berücksichtigen muss.

Die Sanktionsvorschriften der §§ 331 Nr. 1, 2 HGB-E, 334 HGB-E verstoßen daher gegen das Bestimmtheits- und Verhältnismäßigkeitsgebot und wären in der vorliegenden Form daher wohl verfassungswidrig.

### **III. Neuregelungen zur punktuellen Modernisierung bilanzrechtlicher Vorschriften**

Diese Neuregelungen werden vom DAV unterstützt und bedürfen keiner weiteren Stellungnahme.

---

<sup>36</sup> Vgl. Begründung zum CSR-RefE, Abschnitt B., Nr. 17b) (S. 56).