

Prof. Dr. Stefan Müller, Hamburg / Prof. Dr. Peter C. Lorson, Rostock / Nadine Otter, M.Sc., Hamburg / Prof. Dr. Inge Wulf, Clausthal-Zellerfeld / Peter Griez, Dortmund / Manfred Piwinger, Wuppertal

# Lieferkettenüberwachung in der externen Berichterstattung im Spannungsfeld von Legitimität und Legalität

**Prof. Dr. Stefan Müller**, Inhaber der Professur für Betriebswirtschaftslehre, insb. Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfungswesen, der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg.

**Prof. Dr. Peter C. Lorson**, Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmensrechnung und Controlling sowie Executive Director des Center for Accounting and Auditing (CAA) der Universität Rostock.

**Nadine Otter, M.Sc.**, wissenschaftliche Mitarbeiterin an der Professur für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insb. Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfungswesen, der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg.

**Prof. Dr. Inge Wulf**, Professorin für Betriebswirtschaftslehre, insb. Unternehmensrechnung an der Technischen Universität Clausthal.

**Peter Griez**, Geschäftsbereichsleiter einer mittelständischen Unternehmensgruppe aus dem produzierenden Gewerbe.

**Manfred Piwinger**, Publizist und Journalist.

**Kontakt: autor@kor-ifs.de**

Für Unternehmen hat sich das Verhältnis von Legalität und Legitimität in jüngster Vergangenheit drastisch verändert. Statt auf Konsens an runden Tischen zu setzen und Anreize zu ethisch(er)em Verhalten zu bieten, greift die Politik auf nationaler und internationaler Ebene zunehmend zu harten regulatorischen Maßnahmen. Auf diese Entwicklung wird am Beispiel des Lieferkettensorgfaltspflichtengesetzes (LkSG) eingegangen. Dabei werden insb. die Berichtspflichten herausgearbeitet, die sich mit denen der Nichtfinanziellen Erklärung (NfE) gem. dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (CSR-RUG) teilweise überschneiden. Abschließend werden die zwei von der EU-Kommission vorgelegten Richtlinien-Entwürfe in diesem Kontext inhaltlich gekennzeichnet und gewürdigt.

## I. Einleitung

Zunehmend setzt sich die Einsicht durch, dass unternehmerisches Handeln nicht nur an der Legalität auszurichten ist, sondern auch an der Legitimität. Hiervon zeugen seit längerem bereits etwa die Diskussionen über Corporate Social Responsibility (deren Kern *Carroll* anschaulich dargestellt hat<sup>1</sup>), um die sog. Legitimitätstheorie und die Licence to Operate<sup>2</sup> sowie die Präambel des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK), die das (im Übrigen ungegenderte) „Leitbild des Ehrbaren Kaufmanns“<sup>3</sup> für die Unternehmensführung betont. Die Aussage, dass alles erlaubt sei, was nicht verboten ist, traf auf den ehrbaren Kaufmann noch nie zu. Indes wird in jüngerer Zeit ethisches Handeln gerade auch von der Politik zunächst eingefordert und nachfolgend vorgeschrieben, wodurch sich im Ergebnis die bisherige *Grenzziehung zwischen Legali-*

*tät und Legitimität* in Richtung ethisch wünschenswerten Handelns verschiebt. So vermengen sich etwa die Begriffe der (erlaubten) Steuergestaltung in der Diskussion immer mehr mit der (bußgeldbewehrten) Steuerverkürzung bis hin zur (strafbewehrten) Steuerhinterziehung, sodass Unternehmen dazu übergehen, nicht mehr Steuerminimierung, sondern eine Steueroptimierung anzustreben.<sup>4</sup> Dieser Prozess wurde vom europäischen Richtlinien- und deutschen Gesetzgeber durch Transparenzpflichten etwa in der *nichtfinanziellen Berichterstattung* nach §§ 289b ff. HGB, die Einblick in das legitime Handeln von Unternehmen geben, stark befördert.<sup>5</sup> Aber auch Zahlungsberichte nach §§ 341q ff. HGB werden mit der Maßgabe gefordert, für mehr Transparenz zu sorgen, um etwa Korruption zu bekämpfen.<sup>6</sup> Mit dem *Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz* (LkSG)<sup>7</sup> hat dieser Prozess nun eine neue Qualität erreicht. Mit der Verpflichtung zur Überwachung der Lieferketten werden bisher einerseits zu wenig beachtete Pflichten und andererseits lediglich Wünschenswertes<sup>8</sup> (legitimes) Handeln – unter bestimmten Voraussetzungen – nun einklagbar (§ 11 LkSG) und Verstöße dagegen bußgeldbewehrt (§ 24 LkSG). Letztlich scheint die Politik sich nicht mehr in Langmut zu üben, wenn es etwa darum geht, die geschlossenen internationalen Vereinbarungen (wie solche zum Arbeitsschutz oder der Abschaffung einer geschlechterbezogenen Entgelt Differenz) weltweit im Konsens mit der Wirtschaft durchzusetzen. Vielmehr werden – angefangen mit den (großen) Unternehmen – nun Gesetze und Richtlinien erlassen, damit die Unternehmen in ihren Lieferketten entsprechende Vorkehrungen treffen und Prüfungen vornehmen. Dabei ist auch das deutsche Gesetz nur ein Zwischenschritt, denn auf europäischer Ebene ist bereits ein weitergreifender Vorstoß für einen breiteren Anwenderkreis erfolgt. Daher erscheint es im Folgenden notwendig, die verschiedenen konkretisierten bzw. zusätzlichen *Management- und Aufsichtspflichten* aufzuzeigen und zunächst mit Fokus auf die gesetzlichen Berichtspflichten voneinander abzugrenzen, um darauf aufbauend in einem Folgebeitrag Empfehlungen für den konkreten Umgang damit aufzuzeigen. Dabei ist dem regulatorischen Muster

4 Vgl. Müller/Saile/Stute, in: Richter/Meyering/Sopp (Hrsg.), FS Kußmaul, 2022, S. 287 ff.

5 Vgl. zur Bedeutung auch für mittelständische Unternehmen die Beitragsreihe Müller et al., BC 2021 S. 462 ff. (514 ff.) sowie BC 2022 S. 15 ff., (64 ff., 124 ff.).

6 Vgl. Kreipl/Müller, in: von Keitz/Wulf/Pelster (Hrsg.): Handbuch Unternehmensberichterstattung – Regulatorische Anforderungen – Entwicklungstendenzen – Perspektiven der Stakeholder, 2021, S. 131 ff.

7 Gesetz über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten in Lieferketten vom 16.07.2021, BGBl. I 2021 S. 2959 ff.

8 Carroll (Business Horizons 4/1991 S. 39 ff. (42)) unterscheidet vier Facetten verantwortlichen Handelns: Als unverzichtbar gelten die (1) ökonomische („be profitable“) und die (2) legale Verantwortung („be legal“), während die (3) ethische („be ethical“) und (4) philanthropische Verantwortung („be a good corporate citizen“) explizit als erwünscht gekennzeichnet werden.

1 Carroll, Business Horizons 4/1991 S. 39 ff.

2 Vgl. Deegan, in: Bebbington/Unerman/ÓDwyer (Hrsg.), Sustainability Accounting and Accountability, 2014, S. 248 ff.; IIRC/VRF, <IR> Framework, 2021, Rn. 2.6, S. 16, abrufbar unter <https://fmos.link/17313> (Abruf: 07.06.2022).

3 DCGK 2020, abrufbar unter <https://fmos.link/17314> (Abruf: 07.06.2022).

Augenmerk zu schenken, zunächst Anreize für wünschenswertes Handeln von Unternehmen zu setzen und nachfolgend schärfere Normen zur Durchsetzung zu erlassen, wenn dem Regulator Akzeptanz(breite) und Umsetzungstempo, die aus auf dem Management Approach basierenden Berichten ersichtlich sind, als nicht genügend erscheinen.

## II. Transparenz- und Überwachungspflichten von Lieferketten

### 1. Nichtfinanzielle Berichterstattung

Die nichtfinanzielle Berichterstattung ist von der Politik als ein wichtiges Instrument im Kontext der Bekämpfung des Klimawandels sowie der steigenden *Relevanz von ökologischen und sozialen Aspekten* erkannt worden. Idee ist, dass Entscheidungen nicht rein finanziell (vermeintlich rein ökonomisch), sondern unter expliziter Beachtung sozialer und ökologischer Implikationen getroffen werden sollten. Das bisherige Primat der finanziellen Informationen soll durch die Zurverfügungstellung von nichtfinanziellen Informationen aufgebrochen werden, die ggf. Aspekte abbilden, deren (Nicht-)Berücksichtigung in Entscheidungsprozessen von Unternehmen für Kunden und die Öffentlichkeit bisher nicht erkennbar war. Indem Unternehmen die Bedeutung von ökologischen und sozialen Aspekten für die Unternehmensführung transparent machen müssen, wird erwartet, dass Unternehmen zur Prävention von Reputationsverlusten bei Kunden und der Öffentlichkeit Entscheidungen i.S. einer ökologischeren und sozialeren Welt treffen werden.

Konkret verpflichtet zur Berichterstattung über *wesentliche nichtfinanzielle Belange* sind bislang nur die großen kapitalmarktorientierten Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern sowie bestimmte Kreditinstitute und Versicherungen.<sup>9</sup> Die Berichterstattung umfasst nach § 289b und § 289c HGB mindestens Angaben (a) zu Umwelt-, (b) zu Arbeitnehmer- und (c) Sozialbelangen, (d) zur Achtung der Menschenrechte und (e) zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung.<sup>10</sup> Die Berichterstattung kann wahlweise als gesonderter Abschnitt oder integriert im Lagebericht oder als sog. gesonderter nichtfinanzieller Bericht erfolgen,<sup>11</sup> der von der KapGes. entweder zusammen mit dem Lagebericht nach § 325 HGB offenzulegen ist oder spätestens vier Monate nach dem Geschäftsjahresende auf der Internetseite für mind. zehn Jahre veröffentlicht wird; im letzteren Fall ist eine Angabe in den Lagebericht aufzunehmen, wo der Bericht abrufbar ist. In der Praxis haben sich Mischformen herausgebildet, wie ein eigener Abschnitt im Lagebericht, der im Wesentlichen aus Verweisen besteht, in welchen Abschnitten des Lageberichts die NfE-Angaben gemeinsam mit anderen finanziellen Pflichtangaben gemacht werden, oder ein eigener Abschnitt im Geschäftsbericht, jedoch außerhalb des Lageberichts.<sup>12</sup> Vereinfachend werden im Folgenden alle Alternativen unter den *Begriff NfE* subsumiert. Bislang bestehen einerseits immer noch Auslegungsunsicherheiten und andererseits wird nur verlangt, über den Status

quo Auskunft zu geben, inwieweit die fünf Aspekte in der Unternehmensführung verankert sind. § 289c HGB Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 HGB erlaubt es, dass klar und begründet erläutert wird, warum zu einem oder mehreren der fünf Aspekte kein Konzept verfolgt wird (sog. *comply-or-explain principle*). Die Unsicherheiten betreffen die Auslegung der Wesentlichkeit.<sup>13</sup> Es sind nur „diejenigen Angaben zu machen, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit auf die in Abs. 2 genannten Aspekte erforderlich sind“ (§ 289c Abs. 3 Satz 1 HGB). Zunächst wurde überwiegend eine enge Auffassung (gem. einer wörtlichen Auslegung von ‚sowie‘) vertreten. Demnach besteht ein *doppelter Wesentlichkeitsvorbehalt* und es ist im Schnittbereich einer sog. Outside-in- (Relevanz für das finanzielle Ergebnis) und sog. Inside-out-Perspektive (über Auswirkungen der Wirtschaftstätigkeit eines Berichtsunternehmens auf die Aspekte) zu berichten.<sup>14</sup> Dahingehend können auch die ursprünglichen unverbindlichen Leitlinien der EU interpretiert werden.<sup>15</sup> Indes hat die EU-Kommission mit einem Nachtrag zur klimabezogenen Berichterstattung ihr Verständnis der Wesentlichkeit – wengleich nicht rechtlich verbindlich – konkretisiert.<sup>16</sup> Im Nachtrag wird das Wesentlichkeitsprinzip breiter gefasst. Das ‚sowie‘ ist als ein ‚und/oder‘ zu interpretieren. Wesentlich sind also auch Angaben, die nur aus einer Inside-out-Perspektive oder nur aus einer Outside-in-Perspektive relevant sind. Diesbezüglich wird von *doppelter Maßgeblichkeit* gesprochen.<sup>17</sup> Darüber hinaus werden verbindliche Berichtsstandards gerade erst entwickelt.<sup>18</sup> Bis dato können die Unternehmen frei wählen, ob sie ein anerkanntes Rahmenkonzept anwenden oder sich hieran – ggf. in Kombination mit anderen Rahmenwerken – nur orientieren wollen.<sup>19</sup> Dabei haben die Standards der Global Reporting Initiative (GRI) in Deutschland die größte Verbreitung bei den zur NfE verpflichteten Unternehmen gefunden,<sup>20</sup> werden aber häufig mit anderen Rahmenkonzepten kombiniert, wie z.B. dem UN Global Compact.<sup>21</sup> Aus den Erwägungsgründen der EU-RL und der Regierungsbegründung geht die Erweiterung des Betrachtungsgegenstands im Vergleich zum Abbildungsbereich der finanziellen Rechnungslegung auf wesentliche *Risiken aus der Liefer- und Subunternehmerkette* klar hervor,<sup>22</sup> d.h. insgesamt auf die wesentlichen Risiken, die mit der eigenen Geschäftstätigkeit, den Geschäftsbeziehungen sowie den Produkten und Dienst-

9 Vgl. ausführlich zur Notwendigkeit und zum Anwendungsbereich Lorson/Pfirmann/Tesche, in: Kirsch (Hrsg.), 360° BilR eKommentar, Rn. 1-9, 21 ff.

10 Vgl. Hillmer, ZCG 2018 S. 138; Pfeifer/Wulf, ZCG 2017 S. 182. §§ 315b ff. HGB übertragen diese Pflichten auch auf den Konzern. Aus Gründen der Vereinfachung werden nachfolgend jedoch nur die Regelungen für das Einzelunternehmen dargestellt.

11 Vgl. Behncke/Wulf, KoR 2018 S. 571.

12 Vgl. Arbeitskreis „Integrated Reporting“ (AKIR) der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., DB 2018 S. 2253 ff.; Behncke/Wulf, KoR 2019 S. 11.

13 „Zu den [...] Aspekten sind in der nichtfinanziellen Erklärung jeweils diejenigen Angaben zu machen, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit auf die in Abs. 2 genannten Aspekte erforderlich sind“ (§ 289c Abs. 3 Satz 1 HGB).

14 In Österreich erfolgte, anders als in Deutschland, eine breite Auslegung als „oder“-Verknüpfung der beiden Wesentlichkeitsperspektiven; vgl. Niggemann/Schneider, RWZ 2020 S. 89 ff.; Behncke/Wulf, ZCG 2019 S. 234 f.

15 Vgl. aber AKIR, DB 2018 S. 2253 ff. (2258). Der doppelte Wesentlichkeitsvorbehalt wird ebenfalls als sog. doppelte Wesentlichkeit bezeichnet.

16 Mitteilung der EU-Kommission 2019/C 209/01 vom 20.06.2019, ABIEU Nr. C 209 vom 20.06.2019 S. 1, abrufbar unter <https://fmos.link/17315> (Abruf: 07.06.2022).

17 Vgl. Lorson/Pfirmann/Tesche, a.a.O. (Fn. 9), Rn. 36 ff.

18 Vgl. EFRAG, European Sustainable Reporting Standards (ESRS), es liegen bisher nur Zwischenstände vor, abrufbar unter <https://fmos.link/15592> (Abruf: 07.06.2022).

19 Vgl. ausführlich Lorson/Pfirmann/Tesche, a.a.O. (Fn. 9), Rn. 1 ff.

20 Vgl. z.B. Behncke/Wulf, KoR 2019 S. 23 f.; Pellens/Lleshaj/Stappert, BB 2018 S. 2285.

21 Vgl. Bundesregierung, Nationaler Aktionsplan – Umsetzung der VN-Leitprinzipien für Wirtschaft und Menschenrechte 2016-2020, 2017, S. 21 ff., abrufbar unter <https://fmos.link/17316> (Abruf: 07.06.2022).

22 Vgl. auch DRS 20.269 f.

leistungen verbunden sind (§ 289c Abs. 3 Nr. 3 und 4 HGB). Exemplarisch führen *Wulf/Wasmuth*<sup>23</sup> folgende Sachverhalte als mögliche Leistungsindikatoren im Kontext des Aspekts „Achtung der Menschenrechte“ an: Anteil der im Hinblick auf Menschenrechte zertifizierten Lieferanten bzw. Subunternehmer (bzw. Soziale Bewertung der Lieferanten gem. GRI 408-412) und Anzahl der Fälle von Kinderarbeit bei überprüften Lieferanten (bzw. Kinderarbeit gem. GRI 408-1 und Soziale Bewertung der Lieferanten gem. GRI 414-1.-2.). Letztlich sollen NfE-Adressaten einschätzen können, bis zu welcher Tiefe der Subunternehmer- und Lieferkette „nichtfinanzielle Themen adressiert werden“<sup>24</sup>. Hierauf ist auch im Rahmen einer etwaigen Konzeptdarstellung einzugehen sowie darauf „welche Rolle und Zuständigkeiten das Leitungs-/Kontrollorgan im Hinblick auf Konzepte [...] innehat“<sup>25</sup>. Mögliche Berichtsinhalte betreffen zudem „mit Lieferanten und Unterauftragnehmern vereinbarte Vertragspflichten; für Risikomanagement, Informationsvermittlung, Schulung, Überwachung, Auditverfahren und die Zusammenarbeit mit lokalen Behörden und Sozialpartnern eingesetzte Ressourcen.“<sup>26</sup> Klarstellend ist zu betonen: Angaben zu Konzepten und Due-Diligence-Prozessen, wesentlichen Risiken und Leistungsindikatoren sowie der Bedeutung für das Management sind nur zu machen, wenn sie „für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit auf die in Abs. 2 genannten Aspekte erforderlich sind [...] (wesentliche) Risiken [...] sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die in Abs. 2 genannten Aspekte haben oder haben werden [...] die Berichterstattung über diese Risiken verhältnismäßig ist [...] (nichtfinanzielle) Leistungsindikatoren [...] für die Geschäftstätigkeit [...] von Bedeutung sind“ (§ 289c Abs. 3 HGB) und entsprechende Konzepte überhaupt existieren (vgl. § 289c Abs. 4 HGB).<sup>27</sup> Das Gesetz setzt nur einen Anreiz bzw. einen Appell an die ethische Verantwortung zur Einrichtung solcher (Management)Konzepte, eine Pflicht bzw. eine legale Verantwortung wird dadurch nicht begründet.

Resümierend ist festzuhalten, dass Angaben zur Lieferkette nach dem Management Approach nur dann gemacht werden müssen, wenn es berichtenswerte Praktiken und Fakten gibt. Mit diesen Berichtspflichten verbinden Richtlinien- und Gesetzgeber die Hoffnung, dass alle berichtspflichtigen Unternehmen z.B. ihre Liefer- und Subunternehmerketten-bezogenen Konzepte weiter ausbauen oder zumindest im Interesse ihrer Reputation und licence to operate aufbauen werden. Indes ergab eine empirische Untersuchung von 212 kapitalmarktorientierten deutschen Unternehmen im Erstanwendungsjahr des CSR-RUG folgende Verteilung in Bezug auf das Fehlen von Managementkonzepten bei

- 21% der Unternehmen zu Menschenrechten;
- 20% der Unternehmen zu Sozialbelangen;
- 7% der Unternehmen zu Umweltbelangen;
- 4% der Unternehmen zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung;

23 Vgl. *Wulf/Wasmuth*, KoR 2018 S. 519.

24 RegE CSR-RUG, BT-Drucks. 18/9982 S. 49.

25 Mitteilung der EU-Kommission 2017/C 215/01 vom 05.07.2017, ABIEU Nr. C 215 vom 05.07.2017 S. 11.

26 Vgl. Fn. 25.

27 Vgl. insgesamt zu den konkreten Angabepflichten Lorson/Pfmann/Tesche, a.a.O. (Fn. 9), Rn. 151-154.

- 3% der Unternehmen zu Arbeitnehmerbelangen.<sup>28</sup>

Diese Zahlen geben nur indirekt Auskunft über nichtfinanzielle Aspekte in der Liefer- und Subunternehmerkette, da es sich hierbei um ein Querschnittsthema handelt und der auf die Lieferkette bezogene Teil des Risikomanagementsystems jeden der fünf Mindestaspekte betreffen kann. Indes handelt es sich bei der Stichprobe um international oder gar global agierende Unternehmen. Insoweit könnten die Normengeber aufgrund dieser Zahlen vermuten, dass Menschenrechten und Sozialbelangen in der Lieferkette zu dem damaligen Zeitpunkt nur unzureichend Aufmerksamkeit – auch im Hinblick auf das Risikomanagement – geschenkt wurde.

Womöglich hat – neben Skandalen<sup>29</sup> – eine solche Vermutung den deutschen Gesetzgeber veranlasst, ein eigenständiges LkSG zu erlassen, zumal es die *fehlende inhaltliche Prüfungspflicht* den NfE-erstellenden Unternehmen nicht erschwert, ihr Unternehmen und Lieferkettenmanagement in einem positiven Licht darzustellen.

## 2. Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz

Mit dem LkSG macht der Gesetzgeber Unternehmen konkrete Vorgaben zu jenem Aspekt, über die NfE-Ersteller bislang womöglich zu wenig zu berichten haben, d.h. wie sie ihrer Verantwortung in der Lieferkette in Bezug auf die Achtung international anerkannter Menschenrechte nachkommen (sollen). Betroffen sind ab dem 01.01.2023 insb. in Deutschland ansässige Unternehmen ab 3.000 Beschäftigten (zum 01.01.2024 wird die Grenze herabgesetzt auf Unternehmen ab 1.000 Beschäftigten).<sup>30</sup> Dabei erfolgt nach § 2 LkSG sowie in Anlage 2 eine abschließende Aufzählung der zu beachtenden internationalen Vereinbarungen. Bei den aufgeführten Vereinbarungen kommt es nicht darauf an, ob die jeweiligen Abkommen in dem Sitzland des Geschäftspartners ratifiziert wurden (§ 7 Abs. 3 Satz 2 LkSG). Inhaltlich handelt es sich um die als geschützte Menschenrechte anzusehenden Kernarbeitsnormen der Internationalen Arbeitsorganisation (ILO). Diese fordern vor allem den Schutz vor Kinderarbeit, Zwangsarbeit, Diskriminierung und Sklaverei sowie die Achtung von Arbeitsschutzpflichten, Koalitionsfreiheit sowie Mindestlohn. Daneben zielt das LkSG auf den Schutz vor bestimmten umweltbezogenen Risiken aus dem Umgang mit Quecksilber, Chemikalien und der Ein- und Ausfuhr von Abfällen ab.

Zu den im LkSG geforderten Sorgfaltspflichten der Unternehmen gehören:

- a) Einrichtung eines Risikomanagements und Durchführung einer Risikoanalyse (§ 4 LkSG),
- b) Verabschiedung einer Grundsatzerklärung der unternehmerischen Menschenrechtsstrategie (§ 6 Abs. 2 LkSG),
- c) Verankerung von Präventionsmaßnahmen (§ 6 Abs. 3 und 4 LkSG),
- d) sofortige Ergreifung von Abhilfemaßnahmen bei festgestellten Rechtsverstößen (§ 7 LkSG),
- e) Einrichtung eines Beschwerdeverfahrens (§ 8 LkSG),
- f) Dokumentations- und Berichtspflicht für die Erfüllung der Sorgfaltspflichten (§ 10 LkSG).

28 Vgl. DGCN/econsene, Neuer Impuls für die Nachhaltigkeit? Studie zur Umsetzung des deutschen CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes, Juni 2018, abrufbar unter <https://fmos.link/4538> (Abruf: 02.08.2019).

29 Vgl. statt vieler Haas, *Blut-Klamotten aus Arbeit ohne Würde*, SZ vom 05.05.2013, abrufbar unter <https://fmos.link/17317> (Abruf: 07.06.2022).

30 Vgl. im Folgenden Herrmann/Rünz, DB 2021 S. 3078 ff.

**Tab. 1: Synopse ausgewählter Angaben und Managementimplikationen NfE versus LkSG**

	NfE	LkSG
Anwendungsbereich	Groß, kapitalmarktorientiert, > 500 Arbeitnehmer	> 3.000 Beschäftigte in Deutschland (> 1.000 Beschäftigte; ab 2024)
Abbildungsbereich	Risiken aus Geschäftsbeziehungen, d.h. (bei wörtlicher Auslegung) aus Beziehungen zu verbundenen, assoziierten und Beteiligungsunternehmen sowie Vertragspartnern	Risiken aus der Lieferkette (von der Rohstoffgewinnung bis zur Lieferung an den Endkunden), d.h. Handeln im eigenen Geschäftsbereich, von unmittelbaren und mittelbaren Zulieferern
Aspekte	Zumindest über Umwelt-, Arbeitnehmer-, Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung von Korruption und Bestechung	Nur über Umwelt und Menschenrechte gem. internationaler Übereinkommen
Inhaltliche Berichtspflichten	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Konzepte und Due-Diligence-Prozesse,</li> <li>– Ergebnisse der Konzepte,</li> <li>– Wesentliche Risiken mit wahrscheinlich schwerwiegenden negativen Auswirkungen auf die o.g. Aspekte,</li> <li>– Bedeutsamste nichtfinanzielle Leistungsindikatoren</li> <li>– Hinweise auf Beträge und Erläuterungen im Jahresabschluss</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Identifikation menschenrechts- und umweltbezogener Risiken oder Pflichtverletzungen,</li> <li>– Maßnahmen in den Bereichen Risikomanagement, Risikoanalyse, Prävention, Abhilfemaßnahmen, Beschwerdeverfahren, mittelbare Zulieferer</li> </ul>
Befreiungsmöglichkeit	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Begründung des Fehlens von Konzepten</li> <li>– Wesentlichkeit und Angemessenheit</li> </ul>	Plausible Darlegung im Bericht, dass keine menschenrechts- oder umweltbezogenen Risiken bzw. Sorgfaltspflichtverletzungen vorliegen
Interne Überwachung	Prüfung durch Aufsichtsrat	Geschäftsführung und Menschenrechtsbeauftragter (§ 4 Abs. 3 LkSG)
Externe Prüfung	§ 317 Abs. 2 HGB Abschlussprüfer: Keine explizite inhaltliche Prüfung, nur Vorliegen der Erklärung und kritisches Lesen	Behördliche Prüfung, ob ein Bericht vorliegt, der den Anforderungen entspricht
Zivilprozessrechtliche Folgen von Verstößen	Nicht thematisiert	Besondere Prozesslandschaft (§ 11 LkSG)
Brutto-/Nettodarstellung der Risiken	Brutto oder netto (Restrisiko nach Risikomanagementmaßnahmen)	Brutto (Risiko und Risikomanagementmaßnahmen)
Internes Risikomanagement	Keine expliziten Vorgaben	Vorgaben zum Risikomanagement einschließlich Risikoanalyse und Präventions- sowie Abhilfemaßnahmen
Unternehmensinternes Beschwerdeverfahren	Keine expliziten Vorgaben	Einrichtung eines unternehmensinternen Beschwerdeverfahrens
Unternehmensinterne Dokumentation	Keine expliziten Vorgaben	Fortlaufende unternehmensinterne Dokumentation über die Erfüllung der Sorgfaltspflichten

Klarstellend sei betont, dass die Einhaltung der Menschenrechte nicht nur ein Thema für international operierende Unternehmen ist. Auch innerhalb Deutschlands sind Menschenrechtsthemen wie die Vereinigungsfreiheit (z.B. bezogen auf die Bildung von Gewerkschaften), das Prinzip der Lohngerechtigkeit für angemessene Arbeit oder der Schutz vor Krankheiten im Beruf relevant.

Im Folgenden werden die beiden kodifizierten Transparenzpflichten bezüglich der Lieferkette vergleichend gewürdigt, bevor ein Ausblick auf aktuelle (Weiter)Entwicklungstendenzen auf europäischer Ebene erfolgt.

### III. Vergleichende Würdigung von NfE- und LkSG-Bestimmungen

#### 1. Konzeptionelle Überlegungen

Die Bestimmungen von NfE und LkSG können einander inhaltlich in einer Synopse gegenübergestellt werden, um abzuleiten, ob und inwieweit zwischen den Managementimplikationen dieser beiden Bestimmungen Übereinstimmungen und Unterschiede bestehen (vgl. Tab. 1). Hieran anknüpfend soll dann die Frage – auch durch einen Blick in die Praxis – beantwortet werden,

ob ein zur NfE-Berichterstattung verpflichtetes Unternehmen, das zugleich in den Anwendungsbereich des LkSG fällt, u.U. identische Berichtsteile in der NfE sowie zu LkSG auf der Homepage zu veröffentlichen hat. Aus Vereinfachungsgründen werden nur Nicht-Finanzunternehmen in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft mit Sitz in Deutschland betrachtet. Das LkSG gilt aber unabhängig von der Rechtsform.

Die Tabelle offenbart große Überschneidungen der aktuellen und künftigen Transparenzerfordernisse mit den anreizorientierten (aktuellen) und den harten (künftigen) Sorgfaltspflichten der Unternehmen. So ist nach dem LkSG ein Bericht über die Erfüllung der auferlegten Sorgfaltspflichten im vergangenen Geschäftsjahr zu erstellen und spätestens vier Monate nach dem Schluss des Geschäftsjahrs auf der Internetseite des Unternehmens für einen Zeitraum von sieben Jahren kostenfrei öffentlich zugänglich zu machen. In diesem ist nach § 10 Abs. 2 LkSG nachvollziehbar mindestens darzulegen,

1. ob und falls ja, welche Menschenrechts- und Umwelt-Risiken das Unternehmen identifiziert hat,
2. was das Unternehmen, unter Bezugnahme auf die in den §§ 4 bis 9 LkSG beschriebenen Maßnahmen, zur Erfüllung

seiner Sorgfaltspflichten unternommen hat; dazu zählen auch die Elemente der Grundsatzklärung gem. § 6 Abs. 2 LkSG sowie die Maßnahmen, die das Unternehmen aufgrund von Beschwerden nach § 8 LkSG getroffen hat,

3. wie das Unternehmen die Auswirkungen und die Wirksamkeit der Maßnahmen bewertet und
4. welche Schlussfolgerungen es aus der Bewertung für zukünftige Maßnahmen zieht.

Wenn das Unternehmen weder Menschenrechts- noch Umwelt-Risiken festgestellt hat, ist dies lediglich plausibel darzulegen.

Unklar sind derzeit noch die konkreten Anforderungen an die Berichterstattung einerseits und die aus der Anwendung der internationalen Übereinkommen abgeleiteten Sorgfaltspflichten<sup>31</sup> andererseits. Die internationalen Übereinkommen sind oft sehr allgemein gehalten und auslegungsbedürftig.<sup>32</sup>

## 2. Ein Blick in die Praxis

Nach einer aktuellen *Studie* achtet eine große Mehrheit von Unternehmen bei der Wahl ihrer Lieferanten und Dienstleister auf ökologische Nachhaltigkeit (83%), wobei nur 35% angeben, die Nachhaltigkeitsanforderungen an ihre Lieferanten und Dienstleister konsequent zu berücksichtigen. Die am häufigsten genutzten Instrumente der Nachhaltigkeitsbewertung sind Verhaltenskodizes (53%), gefolgt von Nachhaltigkeitszertifizierungen (52%) und Nachhaltigkeitsratings (17%).<sup>33</sup>

Diverse Unternehmen<sup>34</sup> sprechen in ihrer *NfE* oder in ihren freiwillig erstellten und offen gelegten *Nachhaltigkeitsberichten* mehr oder weniger umfassend Inhalte an, die mit den Verpflichtungen durch das LkSG ab 2023 zum Berichtsinhalt werden dürften. Bereits heute werden in der *NfE* u.a. folgende Informationen/Managementaktivitäten veröffentlicht:

- die Vorgabe von *Verhaltenskodizes für Lieferanten und deren Lieferanten* (in denen wirtschaftliche, soziale, ethische, ökologische und unternehmerische Verantwortung festgehalten wird) einschließlich Überprüfung der Einhaltung;
- Durchführung und Anzahl von *Lieferantenbewertungen*, bspw. über die Onlinebewertung von EcoVadis (insb. bei neuen Lieferantenbeziehungen und sukzessive bzw. nach Priorisierung bei Bestandsverträgen), oder *Selbstauskunft* vor Aufnahme der Geschäftsbeziehung;
- *vertragliche Vereinbarungen und Standards nachhaltigen Lieferkettenmanagements* in Bezug auf Arbeitsbedingungen, Menschenrechte, Umweltschutz, Sicherheit, Geschäftsethik, Compliance sowie *Meldepflicht von Menschenrechtsrisiken und Gegenmaßnahmen* und Offenlegung von *Risiko-Hotspots* entlang der Lieferkette

zuzüglich der Möglichkeit zur Prüfung (bspw. Durchführung von Audits vor Ort);

- *Maßnahmen zur Transparenz in der Lieferkette* (Lieferanten-Screenings, Audits, risikobasierte Due-Diligence-Analysen und Qualifizierungsmodule für Lieferanten und Produktmaterialien);
- Definition konkreter *Verbesserungsmaßnahmen* bei Nichteinhaltung von Standards, einschließlich deren Überprüfung sowie Vorbehalt zur Beendigung der Geschäftsbeziehung;
- Sensibilisierung und Qualifizierung von Lieferanten (u.a. Schulungs- und Austauschmöglichkeiten für Lieferanten);
- *Beschwerdemechanismus* zur anonymen Meldung *menschenrechtsrelevanter Themen*;
- Compliance- und Antikorruptions-*Hotline* einschließlich *konsequenter Verfolgung der gemeldeten Verstöße*;
- *Berichterstattung gegenüber dem Vorstand* bzw. dessen *fallbasierte Einbindung*;
- Durchführung einer (Vorab-) *Risikoanalyse* (zur Priorisierung und Überprüfung kritischer Rohstoffe mit *Menschenrechtsrisiken*);
- Beurteilung von menschenrechts- und umweltbezogenen Risiken als Due-Diligence-Prüfung sowie
- Aufbau eines umfassenden Risikomanagementsystems für Menschenrechts- und Umweltrisiken.

Teilweise ist aus der Berichterstattung ersichtlich, dass derzeit bereits Vorbereitungen auf das LkSG getroffen werden, wie bspw. bei E.ON<sup>35</sup> oder bei der Sartorius AG. Letztere berichtet über den „Aufbau eines umfassenden Risikomanagementsystems und die Gestaltung neuer Prozesse“ sowie die *Einrichtung einer interdisziplinären Arbeitsgruppe im Jahr 2021*, „um zeitnah, aber spätestens ab dem Jahr 2023 die Anforderungen des LkSG erfüllen und dokumentieren zu können.“<sup>36</sup>

Viele Unternehmen veröffentlichen bereits heute neben der *NfE* auf *freiwilliger Basis Nachhaltigkeitsberichte*, die den Anforderungen nach § 10 Abs. 2 LkSG weitgehend entsprechen. Ein Beispiel bildet diesbezüglich die REWE Group, die in ihrem Nachhaltigkeitsbericht u.a. auf über zehn Jahre Erfahrung im Kontext von Nachhaltigkeit in Lieferantenverbindungen verweist. „Als international tätiger Konzern bezieht die REWE Group jeden Tag eine Vielzahl an Produkten über Lieferketten aus der ganzen Welt.“ Das Unternehmen setzt sich „seit Jahren intensiv dafür ein der Missachtung von Arbeits-, Sozial- und Umweltstandards keinen Raum zu geben.“<sup>37</sup> Tab. 2 enthält eine Gegenüberstellung der freiwilligen Inhalte des Nachhaltigkeitsberichts der REWE Group und der Berichtspflichten nach dem LkSG.

Resümierend offenbart der kursorische Blick in die Praxis, dass Unternehmen, die künftig unter das LkSG fallen, u.U. bereits heute vergleichbare Informationen als Pflichtbestandteile einer *NfE* bzw. als freiwillige Inhalte eines Nachhaltigkeitsberichts veröffentlichen. Für die großen kapitalmarkt-orientierten Unternehmen mit mehr als 500 Beschäftigten bedeuten die in einem gesonderten Bericht zu machenden Angaben nach § 10 Abs. 2 LkSG, dass Inhalte ihrer *NfE* nach §§ 289b ff. HGB im Lieferkettenbericht zu wiederholen sind. Doppelt berichten zu müssen bedeutet Mehraufwand mit dem Risiko ggf. fehlerbehafteter Dubletten. Dass es einer doppelten

31 Vgl. Herrmann/Rünz, DB 2021 S. 3078.

32 So fordert etwa Übereinkommen Nr. 100 der Internationalen Arbeitsorganisation (ILO) vom 29.06.1951 die Gleichheit des Entgelts männlicher und weiblicher Arbeitskräfte für gleichwertige Arbeit. Dies wurde bereits im Gesetz vom 06.02.1956 auch für die Bundesrepublik Deutschland übernommen – dennoch sind über 60 Jahre später offenbar noch immer weitere Gesetze zur Entgeltgleichheit notwendig. Vgl. z.B. Entgelttransparenzgesetz vom 30.06.2017 (BGBl. I 2017 S. 2152), das zuletzt durch Art. 25 des Gesetzes zur Umsetzung der Digitalisierungsrichtlinie (DiRUG) vom 05.07.2021 (BGBl. I 2021 S. 3338) geändert worden ist.

33 Interviewt wurden im dritten Quartal 2021 insgesamt 100 Personen der Leitungsebene des Finanz- und Rechnungswesens in mittelständischen und großen Unternehmen. Vgl. PwC, Green Audit 2022, S. 3, 13, abrufbar unter <https://fmos.link/17318> (Abruf: 07.06.2022).

34 BASF, Beiersdorf, BMW, Continental, Covestro, Daimler Truck, Deutsche Bank, Fresenius, Henkel, Mercedes-Benz, Merck, Sartorius.

35 Vgl. E.ON, Geschäftsbericht 2021, S. 140.

36 Vgl. Sartorius, Geschäftsbericht 2021, S. 141 und S. 143.

37 REWE, Konzernlagebericht 2020, S. 32.

**Tab. 2: Gegenüberstellung von künftigen Berichtspflichten nach § 10 Abs. 2 LkSG mit den Informationen der REWE Group in deren freiwilligem Nachhaltigkeitsbericht gem. GRI**

Künftige Berichtspflichten	Aktuelle Inhalte des freiwilligen Nachhaltigkeitsberichts der REWE Group auf Basis der GRI
Identifikation menschenrechts- und umweltbezogener Risiken oder Pflichtverletzungen	<p>„Insbesondere in den Lieferkettenstufen des Rohstoffanbaus und der Verarbeitung liegt ein erhöhtes Risiko in der Missachtung von Arbeits- und Sozialstandards sowie in negativen Umwelteffekten vor. Sie stehen daher im Fokus der Aktivitäten der REWE Group.“ (Abschn. Lieferkette, S. 23)</p> <p>„In ihrer Grundsatzerklärung Menschenrechte verpflichtet sich die REWE Group dazu, sowohl bei ihren eigenen Geschäftstätigkeiten als auch in den globalen Lieferketten die Menschenrechte zu stärken und Menschenrechtsverletzungen vorzubeugen.“ (Abschn. Lieferkette, S. 23)</p> <p>Definition von Rohstoff-Leitlinien als Handlungsrahmen für Geschäftsbeziehungen.</p> <p>Grundlegende Ansätze, Maßnahmen und Ziele stellt die REWE Group insb. in den Abschnitten Soziale Aspekte in der Lieferkette sowie Ökologische Aspekte in der Lieferkette dar.</p> <p>Dem Nachhaltigkeitsengagement sind weitere Abschnitte gewidmet, wie:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Existenzsichernde Löhne und Einkommen</li> <li>– Kinder- und Zwangsarbeit</li> </ul>
Beschreibung der Maßnahmen in den Bereichen 1. Risikomanagement, 2. Risikoanalyse, 3. Prävention, 4. Abhilfemaßnahmen, 5. Beschwerdeverfahren	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Risikomanagement bezüglich wirtschaftlicher Risiken (S. 25 mit Verweis auf den Konzernlagebericht 2020, S. 33-41)</li> <li>2. Produktbezogene Risikoanalysen Analyse sozialer und ökologischer Risiken in der Lieferkette (S. 112)</li> <li>3. Verabschiedung von Leitlinien, bspw. Leitlinie zur Prävention von Kinderarbeit (S. 40)</li> <li>4. „Zum Umgang mit eingegangenen Beschwerden zu Menschenrechtsverletzungen in der Lieferkette hat die REWE Group einen internen Prozess definiert. Mit diesem festgelegten Verfahren sorgt das Handelsunternehmen nach dem Eingang einer Beschwerde dafür, dass Hinweisen auf Missstände konsequent nachgegangen wird und Abhilfemaßnahmen umgesetzt werden.“ (S. 199); „Wenn Fälle von Kinderarbeit aufgedeckt werden, unterstützt „The Centre“ das Unternehmen bei der Umsetzung von Abhilfemaßnahmen.“ (S. 251 f.)</li> <li>5. Ausbau von effektiven Beschwerdemechanismen und Back-up-Beschwerdemechanismen (S. 198)</li> </ol>

Berichterstattung als Grundlage für die behördliche Kontrolle bedarf, wie in der Gesetzesbegründung ausgeführt,<sup>38</sup> vermag kaum als Rechtfertigung des Mehraufwands zu überzeugen. Nunmehr soll der Blick von bereits kodifizierten Normen zur Lieferkette, auf die sich abzeichnenden Weiterentwicklungen auf europäischer Ebene gerichtet werden, um einzuschätzen, inwiefern die absehbaren künftigen Entwicklungen voraussichtlich die bisher charakterisierten Berichts- und Sorgfaltspflichten des Managements verändern werden.

#### IV. Ausblick auf Weiterentwicklungen auf europäischer Ebene

##### 1. Weiterentwicklung der nFE zum Nachhaltigkeitsbericht

Die EU-Kommission hat mit dem Entwurf zur „Corporate Sustainability Reporting Directive“ („CSR-RL 2.0“)<sup>39</sup> angekündigt, dass ab dem Geschäftsjahr 2023 alle großen (§ 267 Abs. 3 HGB)<sup>40</sup> Kapital- und denen über § 264a HGB gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften zur Nachhaltigkeitsberichterstattung im Lagebericht verpflichtet werden sollen. Für kleinere Größenklassen greift diese Regelung erst ab dem 01.01.2026 und auch nur, wenn diese von öffentlichem Interesse (kapitalmarktorientierte sowie Banken und Versicherungen) sind.<sup>41</sup> Einzige Ausnahme wäre hier nur noch die Größenklasse der Kleinst-KapGes. Analog sollen künftig alle konzernrechnungslegungspflichtigen Unternehmen in ihrem Konzernlagebericht

einen Nachhaltigkeitsbericht aufnehmen.<sup>42</sup> Der Abbildungshorizont wird noch einmal erweitert: Einerseits bleibt es bei der Betrachtung der gesamten Wertschöpfungsketten und Produktlebenszyklen. Andererseits sollen beide Wirkungsweisen betrachtet werden. Damit muss – gem. dem Prinzip der doppelten Wesentlichkeit – neben der Wirkung von Nachhaltigkeitsaspekten der Umwelt auf das Unternehmen (sog. Outside-in-Perspektive) auch die umgekehrte Perspektive eingenommen und über die Wirkung des Unternehmens auf die Umwelt berichtet werden (sog. Inside-out-Perspektive). Dabei sollte die Outside-in-Perspektive – zumindest bei haftungsbeschränkten Unternehmen – bereits heute Gegenstand in dem gesetzlich vorgeschriebenen Risikomanagementsystem sein.

Zudem strebt die EU-Kommission eine qualitative Verbesserung der Berichterstattung an. Das Recht zur Wahl eines Rahmenkonzepts eines etablierten Nachhaltigkeitsstandardsetzers, wie GRI oder UN Global Compact, wird gestrichen. Stattdessen sollen bereits für die Berichte über das Geschäftsjahr (GJ) 2023 eigene EU-Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards (EU Sustainability Reporting Standards, *ESRS*) verbindlich anzuwenden sein. Vorschläge hierfür werden aktuell von der Project Task Force on European Sustainability Reporting Standards (PTF-ESRS) innerhalb der EFRAG erarbeitet. Durch die Mitte 2021 geschlossene Vereinbarung zur engen Zusammenarbeit mit der Global Reporting Initiative (GRI)<sup>43</sup> ist zumindest eine Orientierung an den bisherigen GRI-Standards wahrscheinlich, was sich bei Betrachtung der veröffentlichten Zwischenstände zu bewahrheiten scheint.<sup>44</sup>

38 Vgl. RegE LkSG, BT-Drucks. 19/28694 S. 52.

39 Vgl. EU-Kommission, Vorschlag zur Änderung der CSR-Richtlinie vom 21.04.2021, abrufbar unter <https://fmos.link/10210> (Abruf: 07.06.2022).

40 Siehe für die Größendefinition der EU-Kommission: EU-Empfehlung 2003/361/EG vom 06.05.2003, ABIEU Nr. L 124 vom 20.05.2003 S. 36. Die Größendefinition für große Gesellschaften entspricht in etwa der handelsrechtlichen Vorschrift des § 267 Abs. 3 HGB. Vgl. Lanfermann/Baumüller/Scheid, DK 2021 S. 500 ff.

41 Vgl. EU-Kommission, a.a.O. (Fn. 39), S. 13.

42 Vgl. Müller/Needham/Tjin, BC 2021 S. 266 ff.; Wulf/Velte, ZCG 2021 S. 108.

43 Vgl. PM der GRI vom 09.07.2021, abrufbar unter <https://fmos.link/17319> (Abruf: 07.06.2022).

44 Vgl. Überblickspapiere zu den bislang veröffentlichten Sätzen an Arbeitspapieren, abrufbar unter <https://fmos.link/15592> (Abruf: 07.06.2022).

Dieser Vorstoß der EU-Kommission wird von Praxisvertretern grds. unterstützt, zumeist mit der gebetsmühlenartig wiederholten Mahnung, auf die Kompatibilität der künftigen ESRS mit den parallel im Entstehen befindlichen IFRS Sustainability Disclosure Standards (*IFRS SDS*) zu achten. Den IFRS SDS wird wohl nicht nur deshalb globale Anerkennung zuteilwerden, weil sie sukzessive die Standards des Climate Disclosure Standards Board (CDSB) und der Value Reporting Foundation (VRF) – dem Zusammenschluss von Sustainability Accounting Standards Board (SASB) und International Integrated Reporting Council (IIRC) – ablösen und in Zusammenarbeit mit der GRI entstehen werden.<sup>45</sup> Sie sollen von dem International Sustainability Standards Board (*ISSB*) – dem Schwesterboard des IASB – unter dem Dach der IFRS Foundation als sog. baseline standards (Mindeststandards) entwickelt werden. Dabei ist etwa das Szenario vorstellbar, dass IFRS-Anwender nach IFRS SDS berichten müssen, wenn sie einen Lagebericht erstellen. In diesem Fall würden *Inkompatibilitäten von ESRS und IFRS SDS* z.B. für IFRS-Anwender zu parallelen Pflichtangaben in nFe/Lagebericht – einerseits nach ‚lokalen‘ europäischen Normen und andererseits nach den ‚globalen‘ Nachhaltigkeitsstandards – führen. Derartige Inkompatibilitäten könnten aus heutiger Perspektive von Unterschieden in Bezug auf die Berichtsadressaten (alle Stakeholder gem. ESRS vs. primär Investoren gem. IFRS SDS) sowie dem unterliegenden Wesentlichkeitsprinzip (doppelte Wesentlichkeit gem. ESRS vs. finanzielle Wesentlichkeit bzw. Outside-in-Perspektive gem. IFRS SDS) herrühren.

Auf europäischer Ebene zeichnet sich aber noch eine weitere Entwicklung ab, die speziell das Lieferketten-Reporting (und -Management) betrifft.

## 2. Entwicklung einer EU-Lieferketten-Richtlinie

Am 23.02.2022 hat die EU-Kommission einen Richtlinienentwurf zur Ausweitung der Sorgfaltspflichten im Rahmen der Lieferkette (Corporate Sustainability Due Diligence Directive, sog. EU-Lieferkettenrichtlinie) veröffentlicht.<sup>46</sup> Entsprechend des Europäischen Green Deals und im Einklang mit den UN-Zielen für eine nachhaltige Entwicklung sollen mit dieser Richtlinie – wie beim LkSG – sowohl die Berücksichtigung von Menschenrechten als auch von Umweltbelangen in der Unternehmenstätigkeit und -führung gestärkt werden. Ziele der Richtlinie sind insb.:

1. Verbesserung der Corporate-Governance-Praktiken zur Integration des Risikomanagements und zu Prozessen der Minderung von Menschenrechts- und Umweltrisiken und -auswirkungen, einschließlich derjenigen, die aus Wertschöpfungsketten stammen, in Unternehmensstrategien;
2. Vermeidung der Fragmentierung der Sorgfaltspflichten im Binnenmarkt und Schaffung von Rechtssicherheit für Unternehmen und Interessengruppen bezüglich Verhalten und Haftung;
3. Rechenschaftspflicht der Unternehmen für nachteilige Auswirkungen zu erhöhen und Kohärenz zu gewährleisten bezüglich Verpflichtungen aus bestehenden und

geplanten EU-Initiativen zur Offenlegung des verantwortungsvollen Geschäftsgebarens von Unternehmen;

4. Verbesserung des Zugangs zu Rechtsbehelfen für diejenigen, die von Menschenrechtsverletzungen betroffen sind oder unter den Umweltauswirkungen von Unternehmen leiden;
5. Ergänzung anderer geltender Vorschriften, die spezifische Nachhaltigkeitsherausforderungen direkt adressieren, als horizontales Instrument, das sich sowohl auf Geschäftsprozesse als auch auf die gesamte Wertschöpfungskette bezieht. Wenn und soweit andere EU-Vorschriften umfangreichere oder spezifischere Vorschriften enthalten, sind die Vorschriften der EU-Lieferkettenrichtlinie als nachrangig anzusehen.

Entsprechend des Richtlinienentwurfs müssen Unternehmen eine sehr spezielle „Due Diligence“ durchführen. Diese sorgfältige Prüfung und Analyse soll der Identifizierung, Beendigung, Vorbeugung, Verringerung, Überwachung und Berichterstattung in Bezug auf negative Auswirkungen für Menschenrechte und Umweltbelange dienen und schließt die Einrichtung eines Beschwerdeverfahrens mit ein. Die Sorgfältigkeitsprüfung umfasst neben der Geschäftstätigkeit des Unternehmens und der einbezogenen Tochterunternehmen auch die Wertschöpfungskette.

Zusätzlich müssen bestimmte große Unternehmen nachweisen, dass deren Unternehmensstrategie im Einklang mit dem 1,5-Grad-Ziel des Pariser Klimaabkommens von 2015 steht. Der Richtlinienentwurf sieht die verpflichtende Einführung und Überwachung dieser Due-Diligence-Prozesse sowie deren Integration in die Unternehmensstrategie vor. Die Unternehmensführung muss zudem sicherstellen, dass Menschenrechte und Umweltbelange in Unternehmensentscheidungen berücksichtigt werden. Deshalb kommt es zu Eingriffen in die Vorstands- und Aufsichtsratsstätigkeit sowie in die anreizorientierte Gestaltung von Vergütungssystemen. Letztere sollen künftig eine „Klimavergütung“ als eigene Komponente enthalten.

Verpflichtet werden sollen großen und – abweichend vom LkSG – nur bestimmte haftungsbeschränkte EU-Unternehmen. Dazu zählen

1. EU-Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern (und einem Umsatz von mindestens 150 Mio. €) und
2. EU-Unternehmen aus den sog. high-impact sectors mit mehr als 250 Mitarbeitern (und einem Umsatz von mindestens 40 Mio. €, wobei mind. 50% des Umsatzes aus diesen Branchen stammen muss). Diese Branchen sind im Richtlinienentwurf definiert und umfassen u.a. die Textilbranche, Landwirtschaftsunternehmen oder Unternehmen, die Bodenschätze abbauen, und
3. bestimmte Unternehmen aus Drittstaaten.

Insgesamt sind ca. 12.800 EU-Unternehmen sowie ca. 4.000 Unternehmen aus Drittstaaten mit Umsätzen in der EU betroffen. Für kleine und mittelgroße Unternehmen gelten die Vorschläge grds. nicht unmittelbar, womöglich aber mittelbar aufgrund der Zusammenarbeit mit den Unternehmen im Anwendungsbereich der EU-Lieferkettenrichtlinie.<sup>47</sup>

<sup>45</sup> Vgl. IFRS Foundation, IFRS Foundation completes consolidation of CDSB from CDP, PM vom 31.01.2022, abrufbar unter <https://fmos.link/12145> (Abruf: 07.06.2022).

<sup>46</sup> Vgl. EU-Kommission, Proposal for a Directive of the European Parliament and the council on Corporate Sustainability Due Diligence and amending Directive (EU) 2019/1937, abrufbar unter: <https://fmos.link/15871> bzw. <https://fmos.link/15921>. Weitere Informationen stehen auch zur Verfügung unter <https://fmos.link/17320>, <https://fmos.link/17321> (Abruf jeweils 07.06.2022).

<sup>47</sup> Die EU-Kommission soll zum Erlass delegierter Rechtsakte zur Berichterstattung ermächtigt werden. Der Vorschlag wird dem Europäischen Parlament und dem Rat zur Genehmigung vorgelegt. Nach der Verabschiedung haben die Mitgliedstaaten zwei Jahre Zeit, um die Richtlinie in nationales Recht umzusetzen und der EU-Kommission die entsprechenden Texte zu übermitteln.

**Tab. 3: Schematische Kennzeichnung der veränderten Grenzziehung von Legalität und Legitimität**

Normen	Maßnahmen	Angabe zu nicht-finanziellen KPIs	Nachhaltigkeitsbericht bzw. NfE	Rahmenwerk/Berichtsstandard	Bericht über Lieferkettenmanagement	RMS zu Lieferketten (falls kein Risiko)	Anwendungsbereich (exemplarisch Kap.Ges.)
vor NfE Einführung		nicht reguliert					(1)
	reguliert	nicht reguliert					(2)
seit NfE-Pflicht		reguliert	nicht reguliert				(3)
Entwurf NfE 2.0/CSRD		reguliert			nicht reguliert		(4)
LkSG		reguliert				nicht reguliert	(5)
Entwurf EU-Lieferketten-RL		reguliert				nicht reguliert	(6)

**Legende:**

(1) Kleine und mittelgroße KapGes.

(2) Große KapGes.

(3) Große KapGes., kapitalmarktorientiert und &gt; 500 AN

(4) Zeitlich gestaffelt ab GJ 2024 erst (3), dann ab 2025 (2), schließlich ab 2026 kapitalmarktorientierte KMU

(5) Zeitlich gestaffelt sehr große KapGes. zunächst ab GJ 2023 &gt; 3.000, später ab 2024 &gt; 1.000 AN

(6) I.d.R. KapGes. &gt; 500 AN und Umsatz &gt; 140 Mio. € bzw. bestimmte KapGes. &gt; 250 AN und Umsatz &gt; 40 Mio. €

Durch den EU-Richtlinienentwurf ist somit von einer Ausweitung des Anwendungsbereichs (wegen der im LkSG niedrigeren Größenkriterien vgl. Abschn. II.2.) und des Umfangs der (dezidiert vorgegebenen) Sorgfaltspflichten für deutsche Unternehmen auszugehen (über die gesamte Wertschöpfungskette, d.h. alle etablierten (upstream und downstream) Geschäftsbeziehungen, gleichrangig alle direkten und indirekten Vertragspartner betreffend).

Abweichend vom LkSG ist der EU-Lieferkettenbericht nur dann auf der Unternehmens-Homepage zu veröffentlichen, wenn das Unternehmen nicht zur Erstellung einer NfE verpflichtet ist. Anders als bisher in Deutschland geregelt, werden somit keine Dubletten gefordert.

**V. Fazit**

Die Entwicklung von „runden Tischen“ mit Appellen an Unternehmen und Selbstverpflichtungen der Wirtschaft zu harter Regulierung durch den Gesetzgeber schreitet zügig weiter voran, wie Tab. 3 zusammenfassend darstellt.

Wie aufgezeigt, basierte die Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten vor 2017 auf Freiwilligkeit. Danach wurde für eine eher geringe Zahl von Unternehmen – auf Initiative der EU-Kommission – eine Verpflichtung zur NfE mit noch vergleichsweise vielen Freiheiten (u.a. nach Maßgabe des Management Approachs) bei der Berichterstattung eingeführt. Inzwischen ist absehbar, dass die Weiterentwicklung der NfE auf europäischer Ebene zu einem deutlich vergrößerten Anwenderkreis und einer inhaltlich deutlich strenger regulierten (Nachhaltigkeits-)Berichterstattung führen wird. Auch die Sorgfaltspflichten bei den Lieferketten werden für Unternehmen erheblich strenger reguliert – offenbar zunächst über ein noch vergleichsweise offenes Instrument auf nationaler Ebene für Großunternehmen mit mehr als 3.000 (1.000) Beschäftigten hin zu einer breiteren Zielgruppe (ab 500 Beschäftigten) und mit deutlich mehr Angaben, bis hin zur Einforderung der Auseinandersetzung mit der Erreichung des Ziels, die Erderwärmung auf 1,5-Grad zu begrenzen.

Diese Entwicklungen von Anreizen und Appellen zu harter Regulierung sind längst keine Einzelfälle mehr – zu denken wäre etwa auch an die inzwischen gesetzlich verankerte individuelle Organvergütungsberichterstattung (§ 162 AktG), die noch vor

einigen Jahren lediglich eine Empfehlung im DCGK darstellte, oder die Verankerung der Frauenquote in Führungs- und Aufsichtsorganen bestimmter Aktiengesellschaften. Sie verschieben die Grenze zwischen legalem Handeln und legitimem freiwilligen und eigenverantwortlichen Handeln. Dies kann sowohl aus Sicht der von der Regulierung betroffenen Unternehmen als auch aus der Perspektive der Berichtsadressaten kritisch gesehen werden. Die Verpflichtung zu bestimmten Managementkonzepten beschränkt Unternehmen in der Möglichkeit, sich durch freiwilliges ‚wünschenswertes‘ Handeln Reputations- bzw. Wettbewerbsvorteile zu verschaffen, und stellt die Adressaten vor die Herausforderung zwischen Unternehmen, die nur ihren Verpflichtungen nachkommen, und solchen, die dies aus Überzeugung tun, zu unterscheiden.<sup>48</sup> Jedenfalls hat der cursorische Blick in die Praxis deutlich werden lassen, dass bestimmte Unternehmen in ihrer NfE oder ihrem Nachhaltigkeitsbericht bereits freiwillig Informationen über die Wahrnehmung ihrer Sorgfaltspflichten bereitstellen, die den Berichts- und Managementpflichten des LkSG als gleichwertig erscheinen.

Weiterhin darf nicht vergessen werden, dass die verpflichteten Unternehmen im Wettbewerb stehen und gerade die Umsetzung internationaler Übereinkommen eine explizite Aufgabe des Staates wäre, die mit dem LkSG auf Unternehmen abgewälzt wird. Schließlich ist bei aller völlig zu Recht einzufordernden Legitimität des unternehmerischen Handelns auch den Stakeholdern klarzumachen, dass dies mit höheren Berichtskosten einhergeht.

Für die Unternehmen stellen sich zudem – aus den neuen gesetzlichen Sorgfaltspflichten – Fragen der konkreten Umsetzung etwa im Führungs- und Überwachungssystem, wie die Einbindung in das Risikomanagementsystem und die Einrichtung eines geeigneten Beschwerdeverfahrens, was Gegenstand eines Folgebeitrags sein wird.

**Redaktionelle Hinweise:**

Der Folgebeitrag wird nach seiner Veröffentlichung in der Owlit-Datenbank unter der Dokumentennummer KOR1410322 abrufbar sein.

<sup>48</sup> Aus einer anderen Perspektive bedeutet die Festschreibung neuer Mindeststandards, dass die Unternehmen, die eine Vorreiterrolle anstreben, sich nicht mit einmal erreichten technologischen und ethischen Mindeststandards zufriedengeben können, sondern – auch im Interesse der eigenen Nachhaltigkeitskommunikation – versuchen müssen, noch besser zu werden.