

EU-Kommission veröffentlicht Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung – Darstellung der Erleichterungsmöglichkeiten

Prof. Dr. Inge W u l f , Clausthal

Die Europäische Kommission hat bereits in dem am 9.6.2023 veröffentlichten Konsultationsentwurf für einen delegierten Rechtsakt zu einem ersten Set der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) einige Erleichterungen im Vergleich zu den EFRAG-Entwürfen vorgenommen. Nach 604 Rückmeldungen hat die Kommission weitere Anpassungen und Klarstellungen gegenüber ihrem Konsultationsentwurf vorgenommen. Als Ergebnis hat sie am 31.7.2023 die delegierte Verordnung zur Ergänzung der EU-Bilanzrichtlinie in Bezug auf die Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung angenommen. Der Beitrag gibt einen Überblick über die umfangreichen ESRS-Angabepflichten betreffenden Erleichterungen.

Inhalt	Seite
I. Einleitung.....	735
II. Vorgenommene Anpassungen mit überwiegenden Erleichterungen	736
1. Anpassung bei der Angabepflicht wesentlicher Informationen.....	736
a) Anpassung beim finanziellen Wesentlichkeitsverständnis	736
b) Reduzierung von Pflichtangaben durch Ausweitung des Wesentlichkeitsvorbehalts	736
2. Erleichterung durch Schaffung von Flexibilität und Wahlrechtsangaben	738
3. Erleichterung beim Ablaufdiagramm zur Bestimmung der berichtspflichtigen Angaben.....	738
4. Erleichterungen für börsennotierte KMU	740
5. Erleichterungen in der Übergangsphase	741

III. Weiterer Zeitplan	743
IV. Zusammenfassung	743

Literatur: Baumüller, European Sustainability Reporting Standards (ESRS) Set 1 – Die Vorschläge der EFRAG vom November 2022, KoR 2023, 200; Von Keitz/Wulf, Systematischer Überblick über ausgewählte Regelwerke zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (Teil 1 und 2) – Würdigung mit Blick auf die Zukunftsfähigkeit der Regelwerke und Relevanz für deutsche Unternehmen, KoR 2023, 27 ff und 88 ff; Lanfermann, Grüne Zeitenwende für die Lageberichterstattung, WPg 2023, 350; Wulf, Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der Corporate Sustainability Reporting Directive, DStZ 2023, 469; Wulf, Europäische Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung – Darstellung der Anforderungen auf Basis des Konsultationsentwurfs für den delegierten Rechtsakt, DStZ 2023, 572.

I. Einleitung

Mit der am 5.1.2023 in Kraft getretenen Corporate Sustainability Reporting Directive¹⁾ (CSRD), mit der die Bilanz-Richtlinie angepasst wurde, wird die nichtfinanzielle Erklärung (§ 289b bis § 289e HGB) durch einen (verpflichtenden) Nachhaltigkeitsbericht²⁾ abgelöst und es werden die Berichtspflichten erweitert. Die Richtlinie ist spätestens bis zum 6.7.2024 in nationales Recht umzusetzen (Art. 5 Abs. 1 CSRD). Detaillierte Konkretisierungen erfolgen mit den nach Art. 19a Abs. 4 i.V.m. Art. 29b Bilanz-RL n.F. verpflichtend anzuwendenden Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (European Sustainability Reporting Standards, ESRS), die im Wege eines delegierten Rechtsakts erlassen werden. Mit diesen verbindlichen Standards soll „eine unionsweite harmonisierte Nachhaltigkeitsberichterstattung gewährleistet werden.“³⁾

Für die Entwicklung der Standards wurde die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) beauftragt, die zunächst im April 2022 einen Konsultationsentwurf erarbeitet und im Anschluss nach Überarbeitungen im November 2022 einen ersten Satz von 12 Standardentwürfen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung an die EU-Kommission übermittelt hat.⁴⁾ Bei der Entwicklung der Standards wurden die wichtigsten weltweit angewandten Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung berücksichtigt, insb. die Standards der Global Reporting Initiative (GRI) wie auch des International Sustainability Standards Board (ISSB).⁵⁾

Auf Basis der EFRAG-Entwürfe hat die Europäische Kommission am 9.6.2023 einen Konsultationsentwurf für einen delegierten Rechtsakt bzgl. des ersten Satzes der ESRS veröffentlicht, der nachfolgend – auf Grund von innerhalb des Rückmeldezeitraums (9.6.–7.7.2023) eingegangenen Kommentierungen – einige Änderungen (die auch Berichtserleichterungen umfassen) erfahren hat.⁶⁾ Auf den Konsultationsentwurf folgten 604 Rückmeldungen und es wurden weitere Anpassungen und Klarstellungen vorgenommen. Schließlich hat die Kommission den delegierten Rechtsakt zum ersten Satz der ESRS am 31.7.2023 veröffentlicht. Der delegierte

Rechtsakt umfasst eine Delegierte Verordnung mit zwei Anhängen. Anhang 1 umfasst die 12 Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung, Anhang 2 enthält die in den ESRS vorgenommenen Abkürzungen wie auch ein Glossar mit Begriffsbestimmungen.⁷⁾ Damit liegen erstmals verbindliche europarechtliche Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung vor. Die ESRS entfalten unmittelbar Rechtskraft und sind daher von CSRD-berichtspflichtigen Unternehmen zwingend zu beachten

Die 12 Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung umfassen zwei branchenübergreifende Standards (Allgemeine Anforderungen [ESRS 1] und allgemeine Angaben [ESRS 2]) und zehn themenbezogene Standards, die die drei Nachhaltigkeitsaspekte Umwelt, Soziales und Menschenrechte sowie Governance betreffen. Die Berichtsvorgaben der ESRS-Entwürfe waren sehr detailliert.⁸⁾ So umfassten die Standards, die im November 2022 an die Europäische Kommission übersendet wurden, 82 Berichtsanforderungen und 1144 Datenpunkte,⁹⁾ nachdem die Berichtsanforderungen im Vergleich zu den vorangegangenen Konsultationsentwürfen (April 2022) bereits deutlich reduziert wurden. Weitere Anpassungen einschließlich Berichtserleichterungen wurden durch die Kommission auf den Weg zum delegierten Rechtsakt, der am 31.7.2023 veröffentlicht wurde, vorgenommen.

Mit dem vorliegenden Beitrag werden die Möglichkeiten von Erleichterungen, die i.R.d. CSRD und v.a. der ESRS eröffnet werden, dargestellt und gewürdigt. Während in der CSRD nur wenige Berichtserleichterungen verankert sind, umfassen die ESRS eine Reihe an Erleichterungen. Die Erleichterungen entstanden zum einen durch die Ausweitung des Wesentlichkeitsvorbehalts auf fast durchgängig alle themenbezogenen Standards. Zum anderen wurden Erleichterungen

1) Richtlinie (EU) 2022/2464 v. 14.12.2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen, ABl.EU Nr. L 322 v. 16.12.2022, 15.

2) In der deutschen Übersetzung der ESRS wird der Begriff „Nachhaltigkeitserklärung“ und in der deutschen Übersetzung der CSRD der Begriff „Nachhaltigkeitsbericht“ verwendet. Im Folgenden findet, der CSRD folgend, durchgängig der Begriff „Nachhaltigkeitsbericht“ Berücksichtigung, es sei denn, es wird aus einem ESRS zitiert.

3) CSRD, Erwägungsgrund 37.

4) Zu den ESRS auf Basis des EFRAG-Vorschlags (Stand: 11/2022) vgl. z.B. Baumüller, KoR 2023, 200.

5) Zum Überblick von Rahmenwerken vgl. von Keitz/Wulf, KoR 2023, 27, 88 ff.

6) Vgl. z.B. Wulf, DStZ 2023, 572.

7) Die Veröffentlichung der Dokumente erfolgte in deutscher Sprache und in 23 weiteren Sprachen (Abruf: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13765-European-sustainability-reporting-standards-first-set_de (Abruf: 24.8.2023).

8) Vgl. z.B. Lanfermann, WPg 2023, 351.

9) Vgl. EFRAG, Draft European Sustainability Reporting Standards – Due process note – First set of draft ESRS (Nov. 2022), Tz. 5 Buchst. b (82 Datenpunkte). Dagegen finden sich in einem anderen EFRAG-Dokument Angaben über 84 Berichtspflichten und 1144 Datenpunkte; vgl. EFRAG, Draft European Sustainability Reporting Standards – EFRAG's Cover Letter on the Cost-benefit-analysis of the First Set of draft ESRS (November 2022), 2.

durch eine höhere Flexibilität und Wahlrechte geschaffen. Hinzu kommen Erleichterungen bei der Bestimmung von berichtspflichtigen Angaben, Erleichterungen für (börsennotierte) KMU sowie einige Erleichterungen in den ersten Berichtsjahren. Abschließend wird der weitere Zeitplan aufgezeigt.

II. Vorgenommene Anpassungen mit überwiegender Erleichterungen

1. Anpassung bei der Angabepflicht wesentlicher Informationen

a) Anpassung beim finanziellen Wesentlichkeitsverständnis

Nach ESRS 1.28 ist ein Nachhaltigkeitsaspekt wesentlich, wenn die Kriterien der Wesentlichkeit der Auswirkungen oder die der finanziellen Wesentlichkeit oder beide erfüllt sind (sog. doppelte Wesentlichkeit). Beide Wesentlichkeitsperspektiven werden in ESRS 1.21–61 ausführlich beschrieben.¹⁰⁾ In diesem Kontext sieht ESRS 1.31 Gesichtspunkte vor, die i.R.d. Bewertung der Wesentlichkeit relevant sind. Sobald mindestens ein Punkt für einen Nachhaltigkeitsaspekt relevant ist, müssen die Angaben des themenspezifischen Standards erfolgen. In der vorliegenden Fassung der Delegierten Verordnung erfolgte im Vergleich zu deren Konsultationsentwurf lediglich eine Verschiebung, da die Vorgabe zuvor in ESRS 1.34 (Stand: 9.6.2023) enthalten war. Eine textliche Anpassung erfolgte bereits im Konsultationsentwurf zum delegierten Rechtsakt im Vergleich zu dem von der EFRAG im November 2022 vorgelegten Entwurf zu ESRS 1. So waren nach ESRS 1.36 (EFRAG-Entwurf vom November 2022) die vorgeschriebenen Informationen in den themenspezifischen Nachhaltigkeitsstandards anzugeben, sofern die darzustellenden oder erläuternden Informationen in Bezug auf den Aspekt wesentlich waren oder die Informationen fähig sind, den Nutzern bei der Entscheidungsfindung zu unterstützen (u.a. den Hauptnutzern bei der beschriebenen allgemeinen Finanzberichterstattung, wie in ESRS 1.48 beschrieben). Als dritter Gesichtspunkt war mit separatem Aufzählungspunkt – auch mit einer „oder“-Verknüpfung – die Notwendigkeit der Transparenz gegenüber Stakeholdern aufgeführt. In der Entwurfsfassung zum delegierten Rechtsakt wie auch in der vorliegenden Delegierten Verordnung wird nur dieser dritte Punkt als „und/oder“-Verknüpfung an den zweiten Aufzählungspunkt angehängt und wie folgt angepasst: „die Bedürfnisse von Nutzern, deren Hauptinteresse in Informationen über die Auswirkungen des Unternehmens besteht“ (ESRS 1.31).

Zu den **Hauptnutzern** der allgemeinen Finanzberichterstattung gehören bestehende und potenzielle Investoren, Kreditgeber und andere Gläubiger einschl. Vermögensverwalter, Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen (ESRS 1.22). Hauptnutzer stellen zusammen mit den sonstigen Nutzern des Nachhaltigkeitsberichts (einschl. der Geschäftspartner, Gewerkschaften und Sozialpartner des Unternehmens, der Zivilgesellschaft sowie Nichtregierungsorganisationen, Regierungen, Analysten und Wissenschaftlern) die Nutzer von Nachhaltigkeitsberichten dar. Diese

Nutzer stellen neben den betroffenen Interessenträgern (affected stakeholders) die zweite Hauptgruppe von Interessenträgern (stakeholder) dar (ESRS 1.22). Während der Begriff der Interessenträger weiter gefasst ist als der Adressatenkreis nach IFRS, sind die Hauptnutzer als Teilmenge der Nutzer von Nachhaltigkeitsberichten deckungsgleich mit den Adressaten der IFRS-Rechnungslegung, die „existing and potential investors, lenders and other creditors“ umfassen (IFRS Conceptual Framework 1.2 [IFRS CP, März 2018]). Auch wird in IFRS CP 1.5 der Begriff der „primary users to whom general purpose financial reports are directed“ verwendet.

Dies ist insofern interessant, als bei der Erläuterung des **Verfahrens zur Bewertung der finanziellen Wesentlichkeit** auch die Hauptnutzer der allgemeinen Finanzberichterstattung angesprochen werden. Konkret entspricht dieses Verfahren der Ermittlung von Informationen, die **für die Hauptnutzer** der allgemeinen Finanzberichterstattung, also nicht für alle Nutzer, bei der Entscheidungsfindung in Bezug auf die Bereitstellung von Ressourcen an ein Unternehmen als wesentlich angesehen werden. Weiterhin wird angeführt, dass insb. jene Informationen für die Hauptnutzer der allgemeinen Finanzberichterstattung als wesentlich gelten, „wenn vernünftigerweise davon auszugehen ist, dass sich eine Auslassung, Falschangabe oder Verschleierung dieser Informationen auf Entscheidungen auswirken kann, die sie auf der Grundlage der **Nachhaltigkeitsberichte** des Unternehmens treffen“ (ESRS 1.48). Auch die Definition der finanziellen Wesentlichkeit entspricht jener nach IFRS CP 2.11 (3/2018).

Hinweis: Die europäischen Nachhaltigkeitsstandards sind so ausgestaltet, dass eine Kompatibilität mit den internationalen Standards des ISSB erreicht werden kann.

Damit wird eine Kompatibilität mit den Standards des ISSB (International Sustainability Standards Board) erreicht, die nicht zuletzt durch die enge Zusammenarbeit insb. von der Kommission und der EFRAG mit dem ISSB geschaffen wurde.¹¹⁾ Diese Änderung bewirkt jedoch gleichzeitig eine gewisse Aufweichung vom ursprünglichen Wesentlichkeitskonzept des ESRS 1, die offensichtlich dazu beitragen soll, eine gleichzeitige Anwendung der ESRS und der IFRS Sustainability Standards zu ermöglichen.

b) Reduzierung von Pflichtangaben durch Ausweitung des Wesentlichkeitsvorbehalts

Bereits im Konsultationsentwurf für den delegierten Rechtsakt wurde die verpflichtende Offenlegung von zahlreichen Informationen unabhängig vom Ergebnis der Wesentlichkeit in großen Teilen reduziert, indem der **Wesentlichkeitsvorbehalt** für alle Nachhaltigkeitsaspekte Anwendung findet. Diese Erleichterung betrifft insb. die beiden themenspezifischen Standards ESRS E1 (Klimawandel) und ESRS S1 (eigene Belegschaft), deren Berichtspflichten nunmehr auch vom

¹⁰⁾ Vgl. ausführlich Wulf, DSStZ 2023, 575.

¹¹⁾ Vgl. Delegierte Verordnung v. 31.7.2023 zur Ergänzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates durch Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung, C(2023) 5003 final, 8.

Überblick der vorgeschlagenen ESRS (Stand: 31.7.2023)

Branchenübergreifende, generelle Standards		
ESRS 1: Allgemeine Anforderungen		ESRS 2: Allgemeine Angaben ¹
Branchenübergreifende, themenbezogene Standards		
Umwelt² ESRS E1: Klimawandel ESRS E2: Umweltverschmutzung ESRS E3: Wasser- und Meeresressourcen ESRS E4: Biologische Vielfalt und Ökosysteme ESRS E5: Ressourceneinsatz und Kreislaufwirtschaft	Soziales und Menschenrechte ESRS S1: Eigene Belegschaft ESRS S2: Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette ESRS S3: Betroffene Gemeinschaften ESRS S4: Verbraucher und Endnutzer	Governance² ESRS G1: Unternehmenspolitik
Branchenspezifische Standards (ESRS SEC) in Ergänzung zu den themenbezogenen Standards ³		

¹ Angabepflichten gelten unabhängig von der Wesentlichkeitsbeurteilung (ESRS 1.29)

² Angabepflichten und Datenpunkte in Bezug auf ESRS 2 IRO-1 gelten in ESRS E1 bis E5 sowie ESRS G1 unabhängig von der Wesentlichkeitsbeurteilung (ESRS 1.29)

³ Branchenspezifische Standards liegen noch nicht vor

Abbildung 1: Struktur der ESRS mit Kennzeichnung von Angabepflichten unabhängig von der Wesentlichkeit

Wesentlichkeitsvorbehalt abhängen und somit nicht mehr stets zu erfüllen sind. Diese Erleichterungen bleiben in der vorliegenden Delegierten Verordnung unverändert erhalten. Somit sind lediglich alle Angabepflichten und Datenpunkte des ESRS 2 (Allgemeine Angaben) weiterhin unabhängig von der Wesentlichkeit zu erfüllen.

Allerdings ist nunmehr eine Ergänzung in ESRS 1.29 zu finden, die explizit regelt, dass neben den Berichtsanforderungen des ESRS 2 (Allgemeine Angaben) sämtliche Angabepflichten einschließlich ihrer Datenpunkte in Bezug auf ESRS 2 IRO-1 (**Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen**) unabhängig von der Wesentlichkeitsanalyse des Unternehmens in den themenspezifischen Standards **verpflichtend offenzulegen** sind. Dies betrifft **alle umweltbezogenen Standards** (ESRS E1 bis E5) und den **Governance-Standard** ESRS G1 (Unternehmenspolitik) jeweils in Bezug auf ESRS 2 IRO-1. Alle anderen in den themenspezifischen Standards aufgegriffene Angabepflichten und Datenpunkte des ESRS 2 stehen unter dem Wesentlichkeitsvorbehalt.¹²⁾ Damit wird der Fokus auf Umwelt- und Governance Themen in Bezug auf Transparenz erhöht.

Hinweis: Fast alle Angabepflichten der zehn themenbezogenen Standards sind nur offenzulegen, sofern der betreffende Nachhaltigkeitsaspekt wesentlich ist. Eine Ausnahme besteht für die fünf Umweltstandards und den Governance-Standards in Bezug auf die Angaben über Verfahren zur Feststellung wesentlicher Auswirkungen, Risiken und Chancen.

Die obige Abb. 1 gibt anhand der in ESRS 1.4 genannten drei ESRS-Kategorien (generelle Standards, themenbezogene Standards, branchenspezifische Standards) einen Überblick über die Standards mit Hinweisen darüber, wo der Wesentlichkeitsvorbehalt

nicht greift. Jene Standards, deren Angabepflichten unabhängig vom Ergebnis der Wesentlichkeit stets erforderlich sind, sind entsprechend gekennzeichnet.

Einige in den ESRS geforderten Angaben ergeben sich bereits aus anderen EU-Rechtsvorschriften, z.B. Offenlegungsverordnung (Sustainable Finance Disclosure Regulation, SFDR) oder der Benchmark-Verordnung.¹³⁾ ESRS 2 Anlage B enthält eine Tabelle mit einer Auflistung jener Datenpunkte in den Standards, die auch auf Grund anderer EU-Rechtsvorschriften offenzulegen sind. Bestimmte Angaben sind zwar durch die im Konsultationsentwurf vorgenommene **Ausweitung des Wesentlichkeitsvorbehalts** insb. betreffend ESRS E1 und ESRS S1 **nicht mehr berichtspflichtig**, sofern diese nicht wesentlich sind, dennoch sind diese **auf Grund anderer Regulierungen**, insb. für den Finanzsektor, **erforderlich**.

Als Lösung dieses Problems müssen Unternehmen entsprechend dem geänderten ESRS 1.35 (zuvor ESRS 1.36 in der Entwurfsfassung des delegierten Rechtsakts) **ausdrücklich erklären**, dass die von einem Datenpunkt vorgeschriebenen Informationen „nicht wesentlich“ und somit nach ESRS nicht berichtspflichtig sind („comply or explain“-Ansatz). Diese Angaben sind zusammen mit den Angabepflichten des ESRS 2 DR IRO-2 („In ESRS enthaltene von dem Nachhaltigkeitsbericht des Unternehmens abgedeckte Angabepflichten“) zu machen, die im Kontext der Ergebnisse der Beurteilung der Wesentlichkeit nach ESRS 1 zu sehen sind. Danach ist darzustellen, welche der geforderten ESRS-Angaben zu wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekten in dem Nachhaltigkeitsbericht, einschl. Angaben zur Verortung (Seite und/oder Absätze), offen-

12) Vgl. ESRS 2 Anlage C (Angabepflichten/Anwendungsanforderungen in themenbezogenen ESRS, die zusammen mit den Allgemeinen Angabepflichten des ESRS 2 gelten). Diese Anlage ist fester Bestandteil des ESRS 2.

13) Zu Sustainable Finance-Regulierungen vgl. Wulf, DStZ 2021, 814, 814 f.

gelegt sind. Diese Angaben sind **übersichtlich in einer Liste** zu veröffentlichen. Für die aus anderen in ESRS 2 Anlage B aufgeführten EU-Rechtsvorschriften resultierenden Berichtspflichten ist in der Liste anzugeben, wo sie in dem Nachhaltigkeitsbericht zu finden sind. Dies schließt auch die Datenpunkte ein, die das Unternehmen als nicht wesentlich bewertet hat. In der Liste ist konkret zu vermerken, dass die betreffenden Datenpunkte im Einklang mit ESRS 1.35 nicht wesentlich sind (ESRS 2.56). Eine Verpflichtung zur Angabe wurde mangels Wesentlichkeit nicht aufgenommen. Dies ist in der Systematik der ESRS folgerichtig. Dennoch sind diese Informationen für Finanzinstitute stets relevant und somit ist anzunehmen, dass Finanzinstitute diese von Nichtfinanzunternehmen stets einfordern werden.

Eine Erleichterung erfolgte in der vorliegenden Delegierten Verordnung für Finanzunternehmen. Bisher hatten Finanzunternehmen i.R.d. Informationen zu Scope-3-THG-Bruttoemissionen Teil A (Financed Emissions) und Teil C (Insurance Associated Emissions) des Rechnungslegungs- und Berichtsstandards für Treibhausgase für die Finanzbranche der Partnership for Carbon Accounting Financial (PCAF) zu berücksichtigen. In der nun vorliegenden Delegierten Verordnung ist nur noch Teil A zu berücksichtigen (ESRS ES.AR 46).

2. Erleichterung durch Schaffung von Flexibilität und Wahlrechtsangaben

Zusätzliche **Flexibilisierung** wurde bereits mit dem Konsultationsentwurf für den delegierten Rechtsakt geschaffen, um insb. Berichtsdubletten zu vermeiden. Diese Anpassungen bestehen weiterhin in der Delegierten Verordnung. Zum Beispiel kommt es zu Überschneidungen mit den geforderten Angaben nach G1.10, wenn Unternehmen den Vorgaben des **Hinweisgeberschutzgesetzes**,¹⁴⁾ mit dem die Whistleblower-Richtlinie¹⁵⁾ in nationales Recht umgesetzt worden ist, unterliegen. Daher können Unternehmen den Angabepflichten des G1.10 nachkommen, indem sie erklären, dass sie die Vorgaben des Hinweisgeberschutzgesetzes erfüllen (ESRS G1.11).

Für länderbezogene Angaben zur **Gesamtzahl der eigenen Belegschaft nach Personenzahl und Aufschlüsselung nach Geschlecht und Land** wurde die Berichtshürde erhöht, um eine Erleichterung zu verschaffen. Konkret ist die Angabepflicht nicht nur vom absoluten Grenzwert von 50 Arbeitnehmern, sondern auch vom Grenzwert von mind. 10 % der Arbeitnehmerzahl im betreffenden Land an der Gesamtbelegschaft abhängig (ESRS S1.50 Buchst. a). Insofern kann die Angabepflicht in Einzelfällen später greifen.

Des Weiteren erfolgten Reduzierung von **Pflichtangaben durch Umwandlung in freiwillige Angaben, also Wahlrechte**, bereits im Konsultationsentwurf, die weiterhin Gültigkeit haben. So sind etwa **Angaben im Zusammenhang mit Korruption und Bestechung**, wie z.B. Gesamtzahl und Art der bestätigten Fälle von Korruption und Bestechung, Zahl bestätigter Fälle, in denen eigene Arbeitskräfte wegen Korruption und Bestechung entlassen oder diszipliniert wurden, nach G1.25 nicht mehr verpflichtend, sondern nur wahlweise („kann“) zu machen.

In Bezug auf die Angabepflicht zur **Gesamtzahl der nicht angestellten Beschäftigten innerhalb der eigenen Belegschaft** (ESRS S1.55) ist eine Pflichtangabe nunmehr als Wahlrecht formuliert. So können die gängigsten Arten (wie z.B. Selbständige oder Personen, die vom Unternehmen bereitgestellt werden, die in erster Linie im Bereich der Vermittlung und Überlassung von Arbeitskräften tätig sind), ihre Beziehung zum Unternehmen und die Art der von ihnen verrichteten Arbeit angegeben werden (ESRS S1.56).

Ebenso sind die für **„Biologische Vielfalt und Ökosysteme“** geforderten dezidierten Erläuterungen zu Informationen über die **Übergangspläne** keine Pflichtangabe mehr, sondern als Wahlrecht ausgestaltet. Dementsprechend kann freiwillig darüber berichtet werden (ESRS E4.15; ESRS E4.AR 1ff.). In den EFRAG-Entwürfen (November 2022) standen auch bzgl. ESRS 4 (Biologische Vielfalt und Ökosysteme) Konkretisierungen bzw. Ergänzungen zu den Übergangsplänen mit Blick auf das Global Biodiversity Framework wie auch auf die EU-Strategie zur Biodiversität für 2030 (ESRS E4.13ff. EFRAG-E v. November 2022). Ein Bezug auf die Task Force on Nature-related Financial Disclosure¹⁶⁾ (TNFD) ist nicht mehr zu finden, weiterhin werden die betreffenden Social Development Goals (SDGs) erwähnt. Hingegen besteht für den **Klimaschutz** eine Angabepflicht, d.h., Unternehmen haben anzugeben, ob und ggf. wann ein Übergangsplan vorgelegt wird, sofern das Unternehmen über keinen Übergangsplan verfügt (ESRS E1.17).

Überdies ist bereits in der CSRD ein Mitgliedstaatenwahlrecht zum **Weglassen nachteiliger Angaben** in seltenen Ausnahmefällen unter restriktiven Bedingungen gegeben (Art. 19a Abs. 3 Unterabs. 4 Bilanz-RL n.F.). In diesem Kontext fordert ESRS 2 Abs. 5 Buchst. d eine Angabe, ob von der Schutzklausel Gebrauch gemacht wurde.

3. Erleichterung beim Ablaufdiagramm zur Bestimmung der berichtspflichtigen Angaben

Neben der Angabe von Parametern sind auch Angaben über Strategien, Maßnahmen und Ziele in Bezug auf wesentliche Themen der themenspezifischen ESRS¹⁷⁾ – entsprechend der Angabenstruktur nach ESRS 2 – berichtspflichtig. Ist ein Thema nicht wesentlich, brauchen keine Angaben gemacht werden, jedoch resultiert daraus eine Erläuterung über die Einstufung als „nicht wesentlich“. Der Verpflichtungsgrad unterscheidet sich zwischen Klimawandel und anderen Themen. So wurde bereits im Konsultationsentwurf für den delegierten Rechtsakt vom 9.6.2023 eine Erleichterung für den Prozess der Wesentlichkeitsbestimmung geschaffen. Während nach dem EFRAG-Entwurf des ESRS 1.38 (Stand: November 2022) eine **kurze Erläuterung** zu Gründen für alle als **nicht wesentlich betrachteten Berichtsanforderungen**

14) Gesetz für einen besseren Schutz hinweisgebender Personen (Hinweisgeberschutzgesetz – HinSchG) v. 31.5.2023, BGBl. 2023 I Nr. 140.

15) Richtlinie (EU) 2019/1937 v. 23.10.2019, ABl.EU Nr. 305 v. 26.11.2019, 17.

16) Vgl. <https://tnfd.global/> (Abruf: 24.8.2023).

17) Zur differenzierten Auflistung der Aspekte (d.h. Thema, Unterthema oder Unter-Unterthema) siehe die Tabelle in ESRS 1 Anlage A AR 16.

verpflichtend war, ist in der vorliegenden Fassung der Delegierten Verordnung – wie schon im Konsultationsentwurf – aus der Pflicht ein **Wahlrecht** geworden. Demnach kann eine kurze Schlussfolgerung der Wesentlichkeitsbewertung in Bezug auf **alle Themen (Ausnahme: Klimawandel)** erläutert werden, wenn das Thema als nicht wesentlich bewertet worden ist (ESRS 1.32, ESRS 2.58).

Die entsprechenden Berichtsanforderungen betreffend **ESRS E1 (Klimawandel)** sind dagegen im Vergleich zum Konsultationsentwurf mit der vorliegenden Delegierten Verordnung etwas verschärft worden. Das Unternehmen muss eine **detaillierte Erläuterung vorlegen**, wenn es zu dem Ergebnis kommt, dass **Klimawandel kein wesentliches Thema** ist (comply or explain-Ansatz). Damit ist deutlich zu machen, warum der Klimawandel für das Unternehmen nicht wesentlich ist (ESRS 1.32). Für Klimawandel ist die Erläuterung bei Unwesentlichkeit verpflichtend, während dies bei allen anderen Themen gemacht werden kann (Wahlrecht). Die Bedeutung für den Klimawandel wird somit hervorgehoben. Hinzu kommt, dass ESRS 2.57 eine **ausführliche Darstellung über die Bewertung der Wesentlichkeit** in Bezug auf den Klimawandel fordert (siehe ESRS 2 IRO-2 [in ESRS enthaltene von der Nachhaltigkeitserklärung des Unternehmens abgedeckte Angabepflichten]), wenn das Unternehmen Klimawandel als nicht wesentlich eingestuft hat. Weiterhin ist eine **vorausschauende Analyse** der Bedingungen anzugeben, „die das Unternehmen dazu veranlassen könnten, den Klimawandel in Zukunft als wesentlich zu betrachten“ (ESRS 2.57).

Hinweis: Wenn im Unternehmen keine Strategien, Maßnahmen und/oder Ziele in Bezug auf ein Nachhaltigkeitsthema existieren, ist nicht nur diese Tatsache anzugeben, sondern auch zu begründen, warum das Unternehmen keine Strategien, Maßnahmen und/oder Ziele formuliert hat.

Im Konsultationsentwurf war schon die Erleichterung aufgenommen worden, wenn ein Unternehmen den Angaben der themenbezogenen und der zukünftig noch zu schaffenden sektorspezifischen ESRS¹⁸⁾ zu wesentlichen Themen in Bezug auf Strategien, Maßnahmen und Ziele nicht nachkommen kann, weil es **keine Strategien angenommen, Maßnahmen ergriffen oder Ziele für ein wesentliches Nachhaltigkeitsthema festgelegt hat**. In einem solchen Fall hat das Unternehmen diese Tatsache anzugeben und kann (muss also nicht) einen Zeitplan angeben, innerhalb dessen es dies anstrebt (ESRS 1.33). ESRS 2 (Allgemeine Angaben) enthält eine vergleichbare Berichtspflicht, fordert jedoch eine Begründung zum Nicht-Vorhandensein von Strategien und/oder Maßnahmen wie auch von Zielen. So sind innerhalb des Angabenbereichs „Management der Auswirkungen, Risiken und Chancen“ zwei Mindestangabepflichten (Minimum Disclosure Requirements, MDR) zu beachten, nämlich: zum einen Angaben über Strategien zum Umgang mit wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekten (ESRS 2-MDR P) und zum anderen Angaben über Maßnahmen und Mittel in Bezug auf wesentliche Nachhaltigkeitsaspekte (ESRS 2-MDR A) jeweils im Zusammenhang mit den Angabepflichten der themenbezogenen und der noch zu entwickelnden sektorspezifischen ESRS (ESRS 2.60 f.). In-

formationen über Strategien und Maßnahmen, die nach den themenspezifischen ESRS gefordert sind, ist ebenso wie nach ESRS 1.33 nur nachzukommen, sofern das Unternehmen Strategien und/oder Maßnahmen in Bezug auf den betreffenden Nachhaltigkeitsaspekt verfolgt. Können die Angabepflichten nicht erfüllt werden, weil das Unternehmen keine Strategien und/oder Maßnahmen in Bezug auf einen oder mehrere Nachhaltigkeitsaspekte anwendet, ist begründet anzugeben (comply or explain-Ansatz), warum das Unternehmen keine Strategien und/oder Maßnahmen angewendet hat. Zudem kann es, analog zu ESRS 1.33 einen Zeitplan angeben, um aufzuzeigen, wann das Unternehmen die Anwendung von Strategien oder Maßnahmen beabsichtigt (ESRS 2.62). Gleiches gilt nach ESRS 2.72 für den Fall, wenn keine Ziele in Bezug auf die Mindestangabepflicht (Ziele MDR-T) über die Nachverfolgung der Wirksamkeit von Strategien und Maßnahmen durch Zielvorgaben formuliert worden sind. Insofern wird in den themenspezifischen Standards auf diese drei Mindestangabepflichten (ESRS 2 MDR P, MDR A und MDR T) verwiesen, wie z.B. in ESRS E1-2, E1-3 und E1-4 sowie ESRS S1-1, S1-4 und S1-5.

Die nachstehende Abb. 2 zeigt das Ablaufdiagramm zur Bestimmung der berichtspflichtigen Angaben i.R.d. ESRS unter Berücksichtigung der vorgenommenen Erleichterungen.¹⁹⁾

Ausgangspunkt zur Bestimmung der erforderlichen Informationen i.R.d. Nachhaltigkeitsberichterstattung ist somit die **Bestimmung wesentlicher Nachhaltigkeits-themen**. Zu diesem Zweck ist die umfangreiche Auflistung in ESRS 2 Anlage A.AR.16 unterstützend zu berücksichtigen. Dennoch handelt es sich nicht um eine abschließende Aufzählung. Vielmehr hat das Unternehmen nach ESRS 1.30 seine eigenen spezifischen Umstände sowie etwaige unternehmensspezifische Nachhaltigkeitsaspekte zu berücksichtigen und diesbzgl. Angaben vorzulegen (siehe auch ESRS 1.11, 1.AR1-5). Ist ein Thema nicht wesentlich, so ist hierüber nicht zu berichten.²⁰⁾ Allerdings greifen für Klima und die anderen Nachhaltigkeitsfaktoren, wie zuvor aufgezeigt, unterschiedlich strenge Angabepflichten.

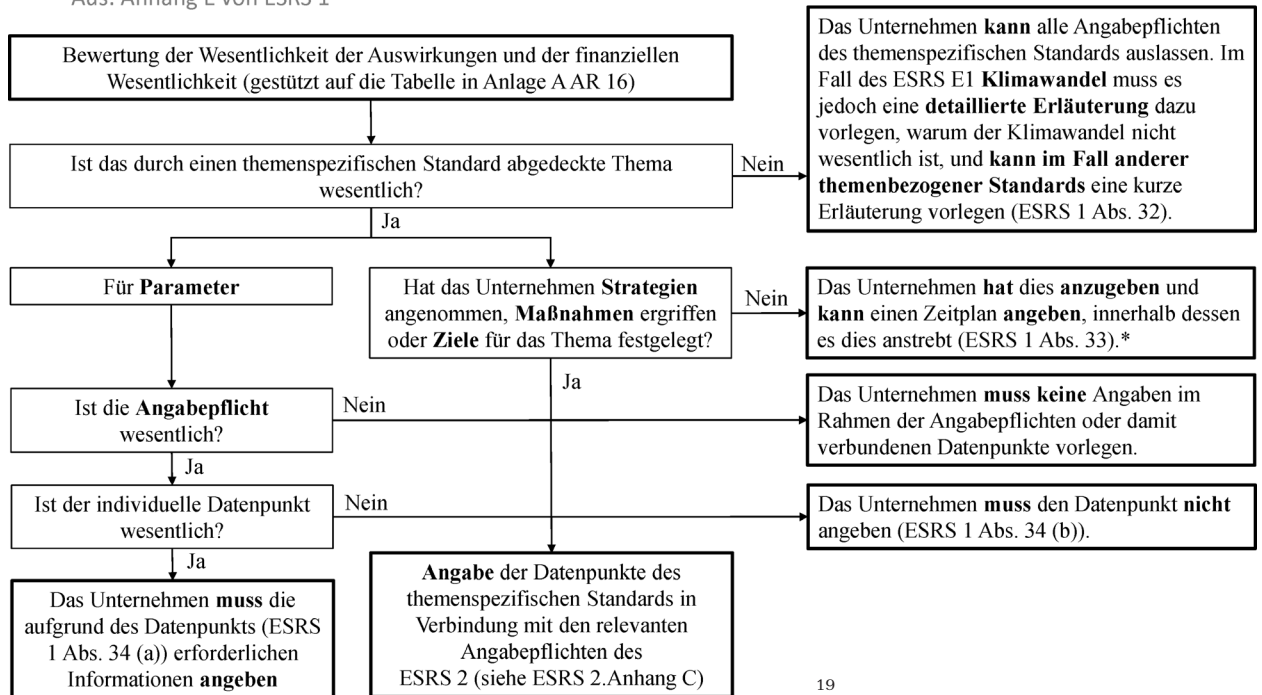
Sobald ein wesentliches Thema festgestellt wird, greifen die Angabepflichten des entsprechenden **themenbezogenen ESRS** und es ist zu prüfen, ob die erforderlichen Informationen zu Parametern wie auch zu Strategien, Maßnahmen und Zielen offenzulegen sind. Im Fall von Parametern ist zu prüfen, ob die Angabepflicht und der individuelle Datenpunkt wesentlich sind. Ist dies der Fall, sind die Informationen anzuge-

18) Vgl. die Ausführungen im nachstehenden Kapitel III.

19) Leicht verändert übernommen aus ESRS 1 Anhang E. Das Ablaufdiagramm ist eine unverbindliche Veranschaulichung über die in ESRS 1 (Kapitel 3) dargelegte Bewertung der Wesentlichkeit der Auswirkungen und der finanziellen Wesentlichkeit.

20) In ESRS 1 Anlage F (Beispiele für den Aufbau der ESRS-Nachhaltigkeitserklärung) findet sich ein Beispiel zum Aufbau des Nachhaltigkeitsberichts. In diesem Beispiel sind die Themen „biologische Vielfalt und Ökosysteme“, „Umweltverschmutzung“ und „betroffene Gemeinschaften“ als nicht wesentlich bewertet worden und insofern nicht aufgeführt.

Aus: Anhang E von ESRS 1



* ESRS 2 Abs. 62 und 72 fordern für den Fall, dass ein Unternehmen die in themenspezifischen Standards geforderten Angaben über Strategien,

Abbildung 2: Bestimmung der offenzulegenden Informationen der ESRS

ben, anderenfalls – ohne Begründung – nicht. Wie dargestellt, greifen für Strategien, Maßnahmen und Ziele höhere Hürden, diese sind ohne weitere Wesentlichkeitsprüfung angabepflichtig, sofern i.R.d. Management Strategien, Maßnahmen und/oder Ziele existieren.

Dieser Prozess zur Bestimmung wesentlicher Nachhaltigkeitsthemen steht im Kontext mit den Angaben zum Verfahren zur Bewertung der Wesentlichkeit nach ESRS 2, konkret mit der Angabepflicht IRO-1 („Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen“), deren Angaben explizit für ESRS E1 (Klimawandel) und „ESRS G1 (Umweltpolitik) unabhängig von der Wesentlichkeitsbeurteilung offenzulegen sind.“²¹⁾

4. Erleichterungen für börsennotierte KMU

Erleichterungen bestehen für börsennotierte KMU sowie für kleine und nicht komplexe Institute i.S.d. Kapitaladäquanz-VO 575/2013/EU, firmeneigene Versicherungsunternehmen und Rückversicherungsunternehmen i.S.d. Solvabilitäts-RL 2009/138/EG. Diese können die Informationen gem. Art. 19a Abs. 6 Bilanz-RL n.F. wie folgt deutlich reduzieren:

- Kurzbeschreibung von Geschäftsmodell und Strategie des Unternehmens;
- Beschreibung der Unternehmenspolitik hinsichtlich Nachhaltigkeit;
- die wichtigsten tatsächlichen oder erwarteten negativen Auswirkungen des Unternehmens in Bezug auf Nachhaltigkeitsaspekte sowie jegliche Maßnahmen zur Ermittlung, Überwachung, Verhinderung, Minderung oder Behebung solcher tatsächlichen oder potenziellen negativen Auswirkungen;

d) die wichtigsten Risiken, denen das Unternehmen im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten ausgesetzt ist, und die Handhabung dieser Risiken durch das Unternehmen;

e) Schlüsselindikatoren bzw. Parameter in Bezug auf die Buchst. a bis d.

Zudem haben börsennotierte KMU die Möglichkeit, vereinfachte Standards anzuwenden (Art. 29c Bilanz-RL n.F.). Diese sollen von der Kommission bis Ende Juni 2024 angenommen werden. Weiterhin haben ausschließlich börsennotierte KMU die Möglichkeit, bis einschließlich 2027, also für zwei Jahre, auf die Aufnahme einer Nachhaltigkeitsberichterstattung in den Lagebericht zu verzichten (sog. Opt-out-Regelung; Art. 19a Abs. 7 Bilanz-RL n.F.).

KMU, sofern nicht börsennotiert, sind nicht direkt von den Berichtspflichten betroffen. Dennoch können nicht börsennotierte KMU indirekt von den Berichtspflichten betroffen sein: Zum einen können KMU als Konzernunternehmen durch die Ausweitung des Anwendungsbereichs²²⁾ indirekt berichtspflichtig werden. Zum anderen können KMU ein Glied der vor- oder nachgelagerten Wertschöpfungskette von CSRD-berichtspflichtigen Unternehmen sein, die auch von KMU die erforderlichen Informationen einfordern werden. Um KMU nicht mit den (indirekten) Berichtspflichten zu überfordern, sind die Mitwirkungserfordernisse in der Wertschöpfungskette angemessen hinsichtlich der Kapazitäten und Merkmale der Unternehmen sowie bzgl. Umfang und Komplexität ihrer Tätigkeit begrenzt worden.

21) Vgl. hierzu die Ausführungen im vorstehenden Kapitel II. 1.b).

22) Vgl. die Ausführungen im nachstehenden Kapitel III.

Hinweis: Die nach den ESRS erforderlichen Informationen, die von KMU in der vor- oder nachgelagerten Wertschöpfungskette eingeholt werden müssen, dürfen über die Anforderungen des künftigen KMU-spezifischen ESRS hinausgehen (ESRS 1.135).

5. Erleichterungen in der Übergangsphase

Um die Erstanwendung der ESRS zu erleichtern sind Übergangsbestimmungen in Kapitel 10 des ESRS 1 vorgesehen, die nicht zuletzt auf Grund der Vielzahl an Angabepflichten umfassender als in der CSRD ausfallen. Die CSRD eröffnet nur eine Erleichterung in der Übergangsphase. Die **Übergangsbestimmungen** nach ESRS 1.130–137 sind als stufenweise Angabepflichten ausgestaltet und in Anlage C von ESRS 1 in einer Tabelle zusammengefasst. Von den Erleichterungen sind eine Reihe an ESRS-Angabepflichten betroffen, die nicht im ersten Berichtsjahr, sondern schrittweise ab dem zweiten oder dritten Berichtsjahr umzusetzen sind (sog. schrittweise Einführung) oder in den ersten drei Berichtsjahren nur qualitativ erfolgen brauchen.

Wie in Art. 19a Abs. 3 Unterabs. 2 Bilanz-RL n.F. vorgesehen, gelten auch nach ESRS 1.132 Erleichterungen, wenn das Unternehmen in den **ersten drei Jahren** nicht alle Informationen über seine **vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette** verfügbar hat. Konkret sind Erläuterungen darüber erforderlich, welche Anstrengungen unternommen wurden, um die erforderlichen Informationen zu erhalten; außerdem ist zu begründen, warum nicht alle erforderlichen Informationen eingeholt werden konnten, und es sind die Pläne zur künftigen Einholung der erforderlichen Informationen zu erläutern. Darüber hinaus fordert ESRS 1.133 für die ersten drei Berichtsjahre Folgendes zu beachten (ESRS 1.133):

„a) bei der Angabe von Informationen über Strategien, Maßnahmen und Ziele im Einklang mit dem ESRS 2 und anderen ESRS kann das Unternehmen Informationen über die vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette auf intern verfügbare Informationen, wie Daten, die dem Unternehmen bereits vorliegen, und öffentlich zugängliche Informationen beschränken, und

b) bei der Angabe von Parametern muss das Unternehmen keine Informationen zur vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette vorlegen, mit Ausnahme von Datenpunkten, die sich aus anderen EU-Rechtsvorschriften ergeben, die in Anlage B des ESRS 2 aufgeführt sind.“

Ab dem vierten Berichtsjahr sind die Informationen zur vor- und/oder nachgelagerten Wertschöpfungskette gem. ESRS 1.63 aufzunehmen. Die von KMU in der Wertschöpfungskette eingeforderten Informationen dürfen nicht weitreichender sein als jene des künftigen ESRS für börsennotierte KMU (ESRS 1.135).²³⁾

Außerdem existieren in ESRS 1 neben Erleichterungen in Bezug auf **unternehmensspezifische Angaben** für die ersten drei jährlichen Nachhaltigkeitsberichte (ESRS 1.130–131) auch Übergangsbestimmungen für die Darstellung von Vergleichsinformationen. So können Unternehmen im ersten Jahr der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts darauf verzichten, die erforderlichen **Vergleichsinformationen** offenzulegen (ESRS 1.136). Die Übergangsbestimmung bzgl. Ver-

gleichsinformationen gilt als schrittweise Angabepflicht.

Hinweis: Die mit den Konsultationsentwürfen vorgenommenen Erleichterungen für die Übergangsphase im ersten oder in den ersten Berichtsjahren gelten weiterhin. Neben eingeführten Erleichterungen für alle Unternehmen gelten größenabhängige Erleichterungen für Unternehmen mit maximal 750 Beschäftigten.

Darüber hinaus umfasst ESRS 1.137, wie bereits der vorangegangene Konsultationsentwurf, Übergangsbestimmungen für die **schrittweise Einführung** von Angabepflichten oder Datenpunkte von Angabepflichten in den ESRS, die im ersten Jahr bzw. in den ersten Jahren der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts ausgelassen werden können oder in qualitativer Form anzuwenden sind. Hierbei handelt es sich um eine zeitliche Streckung der erstmaligen Angaben von besonders herausfordernden Informationen. Diese sind in Anlage C von ESRS 1 aufgelistet. Dazu zählen:

- Angaben zu erwarteten finanziellen Auswirkungen durch Auswirkungen wesentlicher physischer Risiken und Übergangsrisiken sowie potenzielle klimabezogene Chancen (E1-9) wie auch zu erwarteten finanziellen Auswirkungen durch Auswirkungen, Risiken und Chancen in Bezug auf die anderen vier Umweltfaktoren (E2-6, E3-5, E4-6, E5-6), nicht jedoch für Sozial- und Menschenrechtsfaktoren sowie für Governance-Faktoren. Diese Angaben dürfen im ersten Berichtsjahr für alle Umweltfaktoren entfallen; zuvor war diese Erleichterung nur für ESRS E1 (Klimawandel) vorgesehen. Diese Berichtspflicht gilt auch dann als erfüllt, wenn in den ersten drei Berichtsjahren ausschließlich qualitative Angaben übermittelt werden, sofern die Erstellung quantitativer Angaben nicht durchführbar ist. Lediglich für ESRS E2-6 besteht eine Ausnahme: Die in Absatz 40 Buchst. b vorgeschriebenen Informationen zu Betriebs- und Investitionsausgaben, die im Berichtszeitraum i.V.m. größeren Vorfällen und Einlagen getätigt wurden, sind quantitativ zu benennen.
- Gleiches gilt für die allgemeinen Angabepflichten des ESRS 2 SBM-3 (Wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und ihr Zusammenspiel mit Strategie und Geschäftsmodell): Im ersten Berichtsjahr können die Angaben gelassen werden; gem. ESRS 2 SBM-3 Abs. 48 Buchst. d kann das Unternehmen in den ersten drei Jahren qualitative Angaben übermitteln, sofern die Erstellung quantitativer Angaben nicht durchführbar ist.
- ESRS S1-6 bis S1-17 schreibt für die eigene Belegschaft insg. 12 Parameter vor. Hiervon dürfen Unternehmen im ersten Berichtsjahr viele auslassen, nämlich: ESRS S1-7, S1-8 (nur in Bezug auf die eigene Belegschaft in Nicht-EWR-Länder), S1-11, S1-12, S1-13, S1-14 (nur betreffend: Datenpunkte zu arbeitsbedingten Erkrankungen und zur Zahl der Ausfalltage auf Grund von Verletzungen, Unfällen, Todesfällen und arbeitsbedingten Erkrankungen; Angaben über nicht angestellte Beschäftigte) und S1-15.

23) Vgl. die Ausführungen im vorstehenden Kapitel II.4.

- Für Unternehmen, die am Bilanzstichtag die durchschnittliche Zahl von 750 Beschäftigten im Geschäftsjahr nicht überschreiten, können im ersten Berichtsjahr zudem Angaben zu Scope 3- und Gesamt-Treibhausgasemissionen (ESRS E1-6) sowie Angaben zur eigenen Belegschaft (ESRS S1) entfallen. In den ersten zwei Berichtsjahren brauchen diese Unternehmen auch die Angaben zu Biodiversität/Ökosysteme (ESRS E4), Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette (ESRS S2), betroffenen Gemeinschaften (ESRS S3) sowie Verbraucher/Endnutzer (ESRS S4) nicht erfüllen.

Wenn ein Unternehmen die zuletzt genannten Erleichterungen in Bezug auf ESRS E4, S1, S2, S3 oder S4 in Anspruch nimmt, so ist dennoch anzugeben, ob die in diesen fünf Standards genannten Nachhaltigkeitsthemen als wesentlich eingestuft wurden. Ist dies der Fall, sind – trotz der Übergangsvorschrift zum Auslassen der Angaben in den ersten zwei Berichtsjahren – folgende Angaben nach ESRS 2.17 erforderlich:

- Liste der Aspekte (d.h. Thema, Unterthema oder Unter-Unterthema) nach ESRS 1 Anlage A AR 16, die als wesentlich bewertet wurden, und Kurzbeschreibung, wie das Geschäftsmodell und die Strategie des Unternehmens die Auswirkungen des Unternehmens in Bezug auf diese Aspekte berücksichtigen. Der Aspekt kann auf der Ebene eines Themas, Unterthemas oder Unter-Unterthemas dargestellt werden,
- kurze Beschreibung aller zeitgebundenen Ziele in Bezug auf die betreffenden Aspekte sowie die Fortschritte im Hinblick auf die Erreichung dieser Ziele und die Frage, ob seine Ziele im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen auf schlüssigen wissenschaftlichen Erkenntnissen beruhen,
- kurze Erläuterung der Strategien in Bezug auf die betreffenden Aspekte,
- kurze Beschreibung der ergriffenen Maßnahmen, um tatsächliche oder potenzielle nachteilige Auswirkungen im Zusammenhang mit den betreffenden Aspekten zu ermitteln, zu überwachen, zu verhindern, zu mindern, zu beheben oder zu beenden, sowie das Ergebnis solcher Maßnahmen,
- relevante Parameter für die betreffenden Aspekte.

III. Weiterer Zeitplan

Die von der Europäischen Kommission verabschiedete Delegierte Verordnung mit den delegierten Rechtsakten zu den ESRS soll in der zweiten Augushälfte an das Europäische Parlament und den Rat zur Prüfung übermittelt werden. Die Prüfung darf bis zu zwei Monate dauern und kann um zwei weitere Monate verlängert werden. Es können jedoch keine Änderungen vorgenommen werden, sondern es kann nur eine vollständige Zurückweisung erfolgen. Mit einer Ablehnung dürfte jedoch nicht zu rechnen sein. Daher ist davon auszugehen, dass die Bekanntmachung im EU-Amtsblatt erfolgt. Die Verordnung tritt am Tag nach ihrer Veröffentlichung in Kraft (Art. 2 der Delegierten Verordnung).²⁴⁾

Der delegierte Rechtsakt mit den ESRS gilt für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1.1.2024 beginnen,

zunächst für Unternehmen, die bereits den Berichtsanforderungen der nichtfinanziellen Erklärung unterliegen. Für weitere Unternehmen greift die stufenweise Anwendung nach Art. 5 der CSRD. So müssen ab dem Geschäftsjahr 2025 große Gesellschaften i.S.d. § 267 Abs. 3 HGB wie auch Mutterunternehmen großer Gesellschaften, die einen Konzernabschluss erstellen sowie große Versicherungsunternehmen und Kreditinstitute die Berichtspflichten erfüllen. Börsennotierte KMU (Ausnahme: Kleinstunternehmen) folgen ab dem Geschäftsjahr 2026, sie können jedoch bis einschl. 2027 die sog. Opting-out-Phase nutzen.²⁵⁾

Zusätzlich zu den spezifischen Standards für börsennotierte KMU folgen auch branchenspezifische Standards, die in Ergänzung zusätzlich anzuwenden sind. Diese sollten von der EU-Kommission laut Plan bis zum 30.6.2024 per delegierte Rechtsakte erlassen werden (Art. 29b Abs. 1 Unterabs. 3, Art. 29c Abs. 1 Bilanz-RL n.F.); es wird jedoch zu zeitlichen Verschiebungen kommen. Die Veröffentlichung der Konsultationsentwürfe für den zweiten Satz an ESRS für börsennotierte KMUs sowie die ersten vier sektorspezifischen ESRS ist nach vorläufigem Zeitplan für Herbst 2023 vorgesehen.²⁶⁾ Alle Standards werden mindestens alle drei Jahre nach Geltungsbeginn überprüft und ggf. angepasst (Art. 29b Abs. 1 Unterabs. 6 Bilanz-RL n.F.).

IV. Zusammenfassung

Am 31.7.2023 hat die EU-Kommission den delegierten Rechtsakt zum ersten Satz der europäischen Standards der Nachhaltigkeitsberichterstattung veröffentlicht. Während ESRS 1 allgemeine Anforderungen umfasst, schreiben der branchenübergreifende ESRS 2 (Allgemeine Angaben) und die zehn themenbezogenen Standards zu Umwelt-, Sozial- und Menschenrechts- sowie Governance-Faktoren umfangreiche Berichtspflichten vor. Wie aufgezeigt, sind ausgehend von den EFRAG-Vorschlägen auf dem Weg zum finalen delegierten Rechtsakt einige Erleichterungen eingearbeitet worden, die zu einer Reduzierung der Komplexität beigetragen haben. Hinzu kommen Erleichterungen durch die schrittweise Einführung von Angabepflichten in der Übergangsphase. Nur vereinzelt ist der sog. comply or explain-Ansatz wieder eingeführt worden.

Eine zentrale Erleichterung betrifft die Ausweitung des Wesentlichkeitsvorbehalts auf alle themenbezogenen Standards (Ausnahme: Angaben in Bezug auf ESRS 2 IRO-1 für Umwelt- und Governance-Faktoren). Die Berichtspflichten des ESRS 2 (Allgemeine Angaben) sind weiterhin stets zu erfüllen. Des Weiteren wurden Erleichterungen geschaffen, indem in Teilen eine höhere Flexibilität und wenige Wahlrechte eingeräumt wurden. In diesem Zusammenhang gab es auch Erleichterungen bei der Bestimmung von berichts-

24) Vgl. Delegierte Verordnung vom 31.7.2023 zur Ergänzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates durch Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung, C(2023) 5003 final, 10.

25) Vgl. die Ausführungen in Kapitel II.4.

26) DRSC Briefing Paper: Europäische Kommission beginnt Konsultation des Set 1 der ESRS, 3; abrufbar unter: https://www.drsc.de/app/uploads/2023/06/230612_Briefing_Paper_KOM_ESRS_Set1.pdf (Abruf: 24.8.2023).

pflichtigen Angaben. So muss nur für die Berichtsangaben betreffend Klimawandel (ESRS E1) eine ausführliche Erläuterung gegeben werden, warum dieses Thema nicht wesentlich ist; für alle anderen Themen kann die Erläuterung wahlweise erfolgen (vgl. die vorstehende Abb. 2). Weiterhin greifen bestimmte Erleichterungen für (börsennotierte) KMU, die ab dem Geschäftsjahr 2026 einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen müssen, es sei denn, sie nutzen eine zweijährige Übergangsphase. Darüber hinaus existieren einige zeitlich befristete Erleichterungsmöglichkeiten in der Übergangsphase für die ersten beiden Berichtsjahre, die teils für alle Unternehmen und teils größenabhängig lediglich für Unternehmen mit bis zu 750 Beschäftigten gelten.

Die Erleichterungen tragen zu einer gewissen Entschärfung der Berichtspflichten bei. Dies gilt insb. für die großen Kapitalgesellschaften, die ab dem Berichts-

jahr 2025 erstmals einen verpflichtenden Nachhaltigkeitsbericht erstellen müssen und zu der größten Gruppe der Anwender zählen. Insofern sind die Erleichterungen grds. zu begrüßen, zumal ein zweiter Satz an sektorspezifischen ESRS mit zusätzlichen Angabepflichten folgen wird. Für KMU werden spezifische ESRS erlassen, um diesen Anwenderkreis nicht zu überfordern. Auch für KMU in der Lieferkette von Großunternehmen werden die Informationsanforderungen auf den KMU-spezifischen Standard gedeckelt sein. Weitere Regulierungen sind absehbar. So steht die Finalisierung der Corporate Sustainability Due Diligence²⁷⁾ (CSDDD) an, die Auswirkungen auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung haben wird.

27) Vgl. https://commission.europa.eu/publications/proposal-directive-corporate-sustainability-due-diligence-and-annex_en (Abruf: 24.8.2023).

Deutsche Steuer-Zeitung

Verlag: Stollfuß Verlag, Postanschrift: Lefebvre Sarrut GmbH, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn, Fernruf: (02 28) 7 24-0; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn, BIC COLSDE33XXX, IBAN DE08 3705 0198 1936 0827 32. Satz: rdz GmbH, Siegburg; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei (bub).

Schriftleitung: Professor Dr. Joachim Schiffrers, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, E-Mail: J.Schiffrers@JSchiffrers.de und Professor Dr. Thomas Köster, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, E-Mail: ProfessorKoester@yahoo.de.

Manuskripte: Adresse für Manuskripte: in elektronischer Form an die Schriftleitung bzw. an Stollfuß Verlag, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn. Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückports zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

Urheber- und Verlagsrechte: Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u.Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich des der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u.Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung der Zeitschrift redigiert, erarbeitet oder bearbeitet sind. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

Bezugsbedingungen: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint am 1. und 15. jeden Monats – Bezugspreis (einschl. Umsatzsteuer): halbjährlich 249,50 €, Preis der Einzelnummer: 37,50 €, jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort: Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

Anzeigen: sales friendly Verlagsdienstleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn, Tel. (02 28) 9 78 98-0, Fax (02 28) 9 78 98-20, E-Mail: media@sales-friendly.de; Anzeigenschluss: ca. drei Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: Zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 42. Einzusehen im Internet unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Toni Bilstein, Stollfuß Verlag, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn.

Gedruckt auf 100 % PEFC zert. Papier, EU Eco Label

ISSN 0724-5637