



iGAAP fokussiert

Nachhaltigkeitsberichterstattung

Europäische Kommission stößt Konsultation zum Entwurf einer delegierten Verordnung zu den European Sustainability Reporting Standards an

Am 9. Juni 2023 hat die Europäische Kommission den Entwurf für eine delegierte Verordnung zum ersten Satz der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) veröffentlicht. Die ESRS sind in Anhang I des Entwurfs aufgeführt und unterscheiden sich von den von EFRAG entwickelten Standardentwürfen, etwa im Hinblick auf die vorgesehenen Vorschriften zur Wesentlichkeitsanalyse sowie hinsichtlich geplanter Erleichterungsvorschriften in den ersten Jahren der Berichterstattung für bestimmte Unternehmen.

Sollte die delegierte Verordnung wie geplant in Kraft treten, wären die ESRS – im Einklang mit den gestaffelten Erstanwendungszeitpunkten der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) – grundsätzlich für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen, anzuwenden.

Zum delegierten Verordnungsentwurf können im Rahmen einer vierwöchigen öffentlichen Konsultation bis zum 7. Juli 2023 Stellungnahmen abgegeben werden.

Hintergrund

Die am 5. Januar 2023 in Kraft getretene [Corporate Sustainability Reporting Directive \(CSRD\)](#) sieht eine Neuausrichtung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in der Europäischen Union (EU) vor. Sie wird die gegenwärtig geltenden und die in Deutschland durch das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (CSR-RUG) in nationales Recht transformierten Vorschriften der Non-Financial Reporting Directive (NFRD) ersetzen. Mit den künftigen Berichtspflichten will die EU einen Beitrag zum Übergang in ein vollständig nachhaltiges und inklusives Wirtschafts- und Finanzsystem leisten, das im Einklang mit dem europäischen Green Deal und den UN-Zielen für nachhaltige Entwicklung (SDGs) steht. Die CSRD ist bis zum 6. Juli 2024 in nationales Recht zu transformieren.

Der Anwendungsbereich der CSRD erstreckt sich grundsätzlich auf alle großen Unternehmen sowie kapitalmarktorientierte kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU), mit Ausnahme von Kleinstunternehmen. Er umfasst auch bestimmte außerhalb der EU niedergelassene Unternehmen mit bestimmten Tochterunternehmen oder Zweigniederlassungen in der EU. Gleichwohl sind Befreiungsmöglichkeiten im Konzernverbund unter bestimmten Voraussetzungen vorgesehen. Zudem sieht die CSRD gestaffelte Erstanwendungszeitpunkte vor. So gelten die Anforderungen etwa erstmals für Unternehmen, die bereits jetzt im Anwendungsbereich der NFRD sind, für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen (zu weiteren Details der CSRD siehe auch unseren [iGAAP fokussiert-Newsletter](#)).

Die CSRD beinhaltet u.a. Vorgaben an die Berichtsinhalte, die Unternehmen künftig im Rahmen ihrer Nachhaltigkeitsberichterstattung offenlegen müssen. Zur Konkretisierung der Berichtsinhalte beinhaltet die CSRD einen Auftrag an die EFRAG, eigene europäische Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung – die European Sustainability Reporting Standards (ESRS) – inhaltlich zu entwickeln. Die endgültige Hoheit über die Ausgestaltung der ESRS (im Einklang mit den Vorgaben der CSRD) obliegt gleichwohl dem Legislativverfahren in der EU bzw. der Europäischen Kommission.

Am 29. April 2022 wurden zunächst 13 Standardentwürfe ([Exposure Drafts](#)) veröffentlicht (zu den Details dieser Entwürfe siehe unseren [iGAAP fokussiert-Newsletter](#)). Nach Ablauf der Kommentierungsfrist wurden, unter Einbezug der inhaltlichen Rückmeldungen aus der Konsultation, die Entwürfe der ESRS durch EFRAG finalisiert (u.a. Reduzierung auf zwölf Standards) und am 23. November 2022 der Europäischen Kommission als „technical advice“ übergeben. Anschließend konsultierte die Europäische Kommission die in der CSRD vorgesehenen Stakeholder und nahm auf Basis der erhaltenen Rückmeldungen ausgewählte Änderungen vor (zu den Details der von EFRAG erhaltenen Entwürfe sowie den konsultierten Stakeholdern siehe unseren [iGAAP fokussiert-Newsletter](#)).

In den nun am 9. Juni 2023 veröffentlichten und zur Konsultation gestellten [ESRS-Entwürfen](#) hat die Europäische Kommission Änderungen an den Entwürfen der EFRAG vorgenommen, um insbesondere die Verhältnismäßigkeit zu gewährleisten sowie eine korrekte Anwendung der Standards durch die Unternehmen zu erleichtern. Diese Änderungen betreffen vor allem den Wesentlichkeitsansatz, Erleichterungs- bzw. Übergangszeiträume für bestimmte Anforderungen, die Umwandlung bestimmter Anforderungen in freiwillige Angaben, technische Änderungen zur Sicherstellung der Kohärenz mit dem EU-Rechtsrahmen und zur Verbesserung der Interoperabilität mit globalen Standardsetzungsinitiativen sowie redaktionelle Änderungen. Die Veröffentlichung erfolgte in einem Entwurf für eine

ESRS konkretisieren Vorgaben der CSRD

delegierte Verordnung, die zwei Anhänge beinhaltet. Anhang I behandelt dabei die ESRS, Anhang II enthält für alle Standards gültige Definitionen.

Die vorliegende Publikation beleuchtet insbesondere wesentliche Änderungen, die sich im Vergleich zu den ESRS-Entwürfen von EFRAG ergeben haben. Eine ausführliche Darstellung der Inhalte und Berichtsanforderungen der einzelnen Standards wird Gegenstand einer weiteren Publikation sein, die auf den dann endgültigen ESRS basieren wird.

Vorgeschlagene Änderungen

Konzept der Wesentlichkeit

Vorschriften zur Wesentlichkeitsanalyse

Die nun vorgeschlagenen ESRS sehen vor, dass alle Standards und alle enthaltenen Angabepflichten sowie Datenpunkte einer Wesentlichkeitsanalyse unterzogen werden müssen. Davon ausgenommen sind die in ESRS 2 **Allgemeine Angaben** geforderten Inhalte. Die Europäische Kommission erwartet, dass diese Maßnahme zu einer erheblichen Verringerung der Berichtslast für Unternehmen führen und zur Verhältnismäßigkeit der Standards beitragen wird.

Wesentlichkeitsanalyse für alle themenspezifischen Angabepflichten und Datenpunkte

Hinweis

In den Exposure Drafts sah EFRAG zunächst noch vor, alle Offenlegungspflichten grundsätzlich als widerlegbar wesentlich einzustufen (sog. rebuttable presumption). Gemäß der EFRAG-Entwürfe von November 2022 sollten dann sämtliche Informationen grundsätzlich einer Wesentlichkeitsanalyse unterliegen, mit Ausnahme der von ESRS 2 **Allgemeine Angaben** und ESRS E1 **Klimawandel** geforderten Informationen sowie bestimmten Anforderungen in ESRS S1 **Eigene Belegschaft** für bestimmte Unternehmen und Datenpunkte in themenübergreifenden und thematischen Standards, die durch EU-Recht vorgeschrieben sind und sich aus anderen EU-Rechtsvorschriften ergeben – diese Informationen wären unabhängig von Wesentlichkeitserwägungen stets anzugeben. Von diesen Ausnahmen und damit unabhängig vom Ergebnis der Wesentlichkeitsanalyse verpflichtend offenzulegenden Informationen ist die Europäische Kommission nun weiter abgerückt.

Gelangen berichtende Unternehmen nach Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse zu dem Ergebnis, dass ein Thema nicht wesentlich ist und es daher allen Angabepflichten innerhalb eines themenspezifischen ESRS nicht nachkommt, sahen die ESRS-Entwürfe von EFRAG noch vor, dass Unternehmen dies begründen und somit die Schlussfolgerungen der Wesentlichkeitsanalyse für dieses Thema verpflichtend offenlegen müssen. Die nun vorgeschlagenen ESRS sehen nun vor, dass die Schlussfolgerungen der Wesentlichkeitsanalyse – im Sinne einer freiwilligen Angabe – kurz erläutert werden können.

Freiwillige Angaben

Innerhalb der themenspezifischen Standards wurden in allen Bereichen Umwelt, Soziales und Governance diverse Angabepflichten und/oder Datenpunkte in freiwillig offenzulegende Angaben geändert. Hierzu verwenden die nun vorgeschlagenen ESRS folgende unterschiedliche Begrifflichkeiten, um zwischen den verschiedenen Verpflichtungsgraden von Angabepflichten und Datenpunkten innerhalb der jeweiligen Standards zu differenzieren:

- a) „muss offenlegen“ (shall disclose) – zeigt an, dass die Offenlegung der Angabepflicht oder des Datenpunkts verpflichtend ist;

- b) „kann offenlegen“ (may disclose) – zeigt an, dass die Offenlegung der Angabepflicht oder des Datenpunkts zur Förderung einer best practice freiwillig erfolgen kann.

Hinweis

Durch die vorgeschlagenen Änderungen hinsichtlich der Wesentlichkeitskonzeption und Freiwilligkeit bestimmter Angabepflichten und/oder Datenpunkte erwartet die Europäische Kommission eine Reduzierung der Kosten im Vergleich zu den ESRS-Vorschlägen von EFRAG um EUR 230 Mio. jährlich bei den betroffenen Unternehmen.

Darüber hinaus verwenden die konsultierten ESRS den Begriff „zu berücksichtigen“ (shall consider), wenn sie sich auf Aspekte, Ressourcen oder Methoden, die das Unternehmen bei der Erstellung einer bestimmten Angabe berücksichtigen oder anwenden soll, beziehen.

Hinweis

Ausgewählte Änderungen einzelner Angabepflichten und/oder Datenpunkte in freiwillig offenzulegende Informationen finden sich nachstehend:

Umwelt:

- Hierarchische Einstufung von Abmilderungsmaßnahmen (mitigation hierarchy) (ESRS 2- ESRS 5);
- Übergangsplan für Biodiversität (ESRS E4);
- Kompatibilität des Geschäftsmodells und der Strategie mit der Belastungsgrenze der Erde (planetary boundaries) (ESRS E4);
- Kennzahlen zu invasiven gebietsfremden Arten, Impact-Treiber (impact drivers) für Landnutzungsänderungen und Ausmaß und Zustand von Ökosystemen (ESRS E4);
- Landnutzung auf Grundlage von Lebenszyklusanalysen (ESRS E4).

Soziales (alle ESRS S1):

- Bestimmte Angaben und Kennzahlen zu nicht-angestellten Mitarbeitenden:
 - Aufschlüsselung der Anzahl der nicht-angestellten Mitarbeitenden nach Kategorie und Art der geleisteten Arbeit,
 - tarifvertragliche Deckung,
 - angemessene Entlohnung,
 - sozialer Schutz,
 - Fälle von arbeitsbedingten Krankheiten,
 - Anzahl der Ausfalltage aufgrund von Verletzungen, Unfällen und Todesfällen;
- bei Angaben zu nicht unter Tarifverträge fallenden Beschäftigten, ob ihre Arbeitsbedingungen durch Bezugnahme auf Vereinbarungen festgelegt werden, die für die anderen Beschäftigten oder Unternehmen gelten;
- Angaben zu Beschäftigten, die nicht unter sozialen Schutz fallen, aufgeschlüsselt nach Land und Art der Beschäftigten;
- Aufschlüsselung nach Beschäftigtenkategorie hinsichtlich der Teilnahme an Weiterbildungsmaßnahmen.

Governance (alle ESRS G1):

- Anzahl und Art der bestätigten Vorfälle von Bestechung oder Korruption;
- Einzelheiten zu öffentlichen Gerichtsverfahren, die gegen das Unternehmen wegen Bestechung und Korruption eingeleitet wurden;
- Maßnahmen zur Unterstützung „gefährdeter Lieferanten“.

Erleichterungen für die Erstanwendung (Phasing-in)

Vorbemerkung und Übersicht

Um die Erstanwendung der ESRS insbesondere für kleinere Unternehmen sowie Unternehmen, die erstmals über Nachhaltigkeitsaspekte berichten, zu erleichtern, sehen die nun vorgeschlagenen ESRS eine deutliche Ausweitung der zulässigen Übergangsvorschriften (sog. „Phasing-in“) für bestimmte Angabepflichtigen vor. In ESRS 1 wird in diesem Zusammenhang nun eine Unterscheidung getroffen zwischen Erleichterungen, die für alle Unternehmen gelten, sowie für Erleichterungen, die nur für Unternehmen mit weniger als 750 Beschäftigten gelten. Die nachstehende Übersicht beinhaltet eine Übersicht der vorgesehenen Regelungen, die sich in Anhang C des ESRS 1 finden. Unabhängig davon beinhaltet ESRS 1 weitere Übergangsvorschriften z.B. im Hinblick auf die Berichterstattung über die Wertschöpfungskette oder das zulässige Auslassen von Vorjahresvergleichszahlen im ersten Jahr der Berichterstattung.

Phasing-in: Differenzierung nach Anzahl der Beschäftigten

Standard	Mögliches Auslassen wesentlicher Angabepflichtigen	Sämtliche Unternehmen			
		Unternehmen mit < 750 Beschäftigten			
		Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	
ESRS E1	Datenpunkte zu Scope 3- und gesamten GHG-Emissionen (E1-6)				
	Erwartete finanzielle Auswirkungen von wesentlichen physischen Risiken, Übergangsrisiken und klimabezogenen Chancen (E1-9)		Qualitative Angaben für die ersten drei Jahre möglich		
ESRS E2 ESRS E3 ESRS E4 ESRS E5	Erwartete finanzielle Auswirkungen von themenspezifischen Impacts, Risiken und Chancen (E2-6, E3-5, E4-6, E5-6)		Qualitative Angaben für die ersten drei Jahre möglich		
ESRS E4	Alle Angabepflichtigen				
ESRS S1	Alle Angabepflichtigen				
	Bestimmte Angabepflichtigen/Datenpunkte (S1-7, S1-8, S1-11, S1-12, S1 S1-14, S1-15)				
ESRS S2 ESRS S3 ESRS S4	Alle Angabepflichtigen				

Abb.: Übersicht zu Erleichterungsvorschriften bei der Erstanwendung

Erleichterungen für sämtliche Unternehmen

Die zugelassenen Übergangsvorschriften für sämtliche Unternehmen im Anwendungsbereich beziehen sich primär auf das erste Jahr der Berichterstattung. Konkret kann im ersten Berichtsjahr zulässigerweise auf die folgenden Angaben verzichtet werden:

- Erwartete finanzielle Auswirkungen von wesentlichen physischen Risiken, Übergangsrisiken und klimabezogenen Chancen gemäß des themenspezifischen Standards ESRS E1 **Klimawandel**; sofern eine Berichterstattung mittels quantitativer Angaben nicht praktikabel (impracticable) ist, ist in den ersten drei Jahren der Berichterstattung zudem die Veröffentlichung von lediglich qualitativen Angaben zulässig;
- erwartete finanzielle Auswirkungen von themenspezifischen Impacts, Risiken und Chancen im Hinblick auf die Standards ESRS E2 **Umweltverschmutzung**, ESRS E3 **Wasser und Meeresressourcen**, ESRS E4 **Biodiversität und Ökosysteme** und ESRS E5 **Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft**; zudem ist auch für diese Angaben in den ersten drei Jahren der Berichterstattung die Veröffentlichung von lediglich qualitativen Angaben zulässig, zumal ohne Erfordernis der fehlenden Praktikabilität wie bei den Angabepflichten gemäß ESRS E1-9;
- bestimmte Angabepflichten bzw. Datenpunkte der Angabepflichten gemäß ESRS S1 **Eigene Belegschaft**, z.B. im Hinblick auf Angaben zu sozialem Schutz, Menschen mit Behinderungen, arbeitsbedingten Erkrankungen und Work-Life-Balance.

Verzicht auf bestimmte Angaben möglich

Hinweis

Bereits die ESRS-Entwürfe der EFRAG sahen Erleichterungen im Hinblick auf die Offenlegung von Informationen zu finanziellen Auswirkungen von wesentlichen physischen Risiken, Übergangsrisiken und klimabezogenen Chancen, von themenspezifischen Impacts, Risiken und Chancen innerhalb der Umweltstandards und auch für bestimmte Angaben zur eigenen Belegschaft vor.

Erleichterungen für Unternehmen mit weniger als 750 Beschäftigten

Die nun vorgeschlagenen Übergangsvorschriften für Unternehmen mit weniger als 750 Beschäftigten erstrecken sich grundsätzlich auf das erste bzw. die ersten beiden Jahre der Berichterstattung. Konkret kann – neben den zulässigen Auslassungen, die ohnehin für alle Unternehmen gelten – zulässigerweise auf die folgenden Angaben verzichtet werden:

- Datenpunkte zu Scope 3- sowie den gesamten Treibhausgasemissionen (Angabepflichten gemäß E1-6) für das erste Jahr der Berichterstattung;
- sämtliche Angabepflichten des themenspezifischen Standards ESRS S1 **Eigene Belegschaft** für das erste Jahr der Berichterstattung;
- sämtliche Angabepflichten der themenspezifischen Standards ESRS E4 **Biodiversität und Ökosysteme**, ESRS S2 **Beschäftigte in der Wertschöpfungskette**, ESRS S3 **Betroffenes Gemeinwesen** und ESRS S4 **Verbraucher und Endnutzer** für die ersten beiden Jahre der Berichterstattung.

Hinweis

Nach Schätzungen der Europäischen Kommission belaufen sich die Kosteneinsparungen, die durch die vorgeschlagenen Erleichterungen im Vergleich zu den ESRS-Entwürfen von EFRAG ausgelöst werden, während des Übergangszeitraums auf insgesamt EUR 1,172 Mrd. Allein die Übergangsvorschriften, die für Unternehmen mit weniger als 750 Beschäftigten gelten sollen, könnten schätzungsweise von etwa 30.000 der insgesamt knapp 50.000 Unternehmen, die EU-weit im Anwendungsbereich der CSRD sein werden, in Anspruch genommen werden.

Notwendige Angaben gemäß ESRS 2

Im Zusammenhang mit den zulässigen Übergangsvorschriften sieht ESRS 2.17 nun zusätzliche Angaben vor, die zu machen sind, wenn ein Unternehmen mit weniger als 750 Beschäftigten von der Erleichterungsmöglichkeit Gebrauch macht, sämtliche Angabepflichten eines themenspezifischen Standards – d.h., ESRS E4 bzw. ESRS S1-S4 – zunächst auszulassen. Konkret werden in diesem Fall die folgenden Informationen gefordert:

- Angabe, ob die in ESRS E4 bzw. ESRS S1-S4 enthaltenen Themen im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse als wesentlich eingestuft wurden;
- wenn eines oder mehrere der Themen als wesentlich eingestuft wurden, für jedes dieser Themen:
 - Angabe der in ESRS 1.AR16 aufgeführten Aspekte (d.h. Themen bzw. Unterthemen), die als wesentlich eingestuft wurden und wie Geschäftsmodell und Strategie den entsprechenden Impacts Rechnung tragen,
 - kurze Beschreibung der gesetzten Ziele im Hinblick auf die Aspekte und des Fortschritts der Zielerreichung sowie ob die Ziele im Zusammenhang mit Biodiversität und Ökosystemen auf schlüssigen wissenschaftlichen Erkenntnissen beruhen,
 - kurze Beschreibung der Verfahren (policies) im Hinblick auf die Aspekte,
 - kurze Beschreibung der ergriffenen Maßnahmen, um tatsächliche oder potenzielle nachteilige Impacts im Zusammenhang mit den Aspekten zu identifizieren, zu überwachen, zu verhindern, abzumildern, zu beheben oder zu beenden, sowie der Ergebnisse dieser Maßnahmen,
 - Angabe von relevanten Kennzahlen für die Aspekte.

Die geforderten Informationen sollen den Mindestanforderungen der CSRD Rechnung tragen, wonach grundsätzlich über wesentliche Themen zu berichten ist. Zwar zielen die Anforderungen in ESRS 2.17 darauf ab, kurze und prägnante Informationen zu liefern und schreiben keine spezifische Struktur oder Methodik für die geforderten Angaben vor – eine vollständige Auslassung von Informationen zu Aspekten, die die themenspezifischen Standards ESRS E4 bzw. ESRS S1-S4 betreffen, ist im ersten bzw. zweiten Jahr der Berichterstattung somit allerdings nicht möglich.

Weitere ausgewählte Änderungen im Vergleich zu den ESRS-Entwürfen von EFRAG

Inhaltliche Änderungen an themenübergreifenden ESRS

Neben den zuvor dargestellten konzeptionellen Änderungen am Wesentlichkeitskonzept sowie den Regelungen zur Erleichterung bei der erstmaligen Anwendung wurden auch etliche inhaltliche Änderungen an den offenzulegenden Informationen vorgenommen. Diese Änderungen zielen insbesondere auf die Verhältnismäßigkeit von Nachhaltigkeitsinformationen ab. In diesem Zusammenhang wurden einige themenübergreifenden Konzepte und Angabepflichten innerhalb von ESRS 1 und ESRS 2 geändert.

Zusätzliche
Angabepflichten bei
Phasing-in

Nachfolgend finden sich Beispiele für wesentliche inhaltliche Änderungen an den beiden themenübergreifenden ESRS. Die Auflistung stellt keine vollumfängliche Nennung aller inhaltlichen Änderungen dar:

- Als Verschlussache (classified information) oder vertraulich (sensitive) eingestufte Informationen können ausgelassen werden, selbst wenn diese als wesentlich identifiziert werden;
- im Rahmen der Berichterstattung über Schätzungsunsicherheiten und Unsicherheiten mit Ergebnisbezug kann explizit darauf hingewiesen werden, dass die zukunftsorientierten (forward-looking) Informationen als unsicher (uncertain) eingeschätzt werden;
- die noch in den ESRS-Entwürfen der EFRAG enthaltene Vorschrift, zumindest intern verfügbare Informationen für die Berichterstattung über die Wertschöpfungskette während des dreijährigen Erleichterungszeitraums gemäß ESRS 1 offenzulegen, wurde gestrichen.

Inhaltliche Änderungen an themenspezifischen ESRS

Auch die themenspezifischen ESRS zu Umwelt-, Sozial- und Governance-Aspekten wurden inhaltlich durch die Europäische Kommission angepasst.

Nachfolgend finden sich einige Beispiele für wesentliche inhaltliche Änderungen an den themenspezifischen ESRS. Die Auflistung stellt keine vollumfängliche Nennung aller inhaltlichen Änderungen dar.

Umwelt:

- Bei den Angaben zur Aufschlüsselung des Energieverbrauchs nach Art der Bezugsquelle wurde Kernkraft als eigene Quellenart hinzugefügt; in den ESRS-Entwürfen der EFRAG wurde Kernkraft noch als Teil der nicht-erneuerbaren Energien geführt;
- Mikroplastik wurde in die Liste der Unterthemen gemäß ESRS 1.AR16 aufgenommen sowie in die Angabepflichten des ESRS E2 integriert.

Soziales:

- Länderbezogene Angaben zur eigenen Belegschaft nach ESRS S1 sollen nicht mehr lediglich an den Grenzwert von 50 Beschäftigten gekoppelt sein (ESRS-Entwürfe der EFRAG), sondern zusätzlich wird nun das Kriterium eingeführt, dass die Zahl der Beschäftigten im betreffenden Land mindestens 10% der Gesamtbelegschaft ausmachen muss;
- Klarstellung des Anwendungsbereichs von ESRS S4 im Hinblick auf die Nutzung von Produkten und Dienstleistungen. Demnach fällt die unrechtmäßige oder missbräuchliche Verwendung der Produkte und Dienstleistungen des Unternehmens durch Verbraucher und Endnutzer nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards;
- Angaben zur Anzahl arbeitsbedingter Gesundheitsstörungen stehen unter dem Vorbehalt rechtlicher Beschränkungen bei der Datenerhebung.

Governance:

- Änderung der Verpflichtung zur Offenlegung von Unzulänglichkeiten bei getroffenen Maßnahmen zur Beseitigung festgestellter Bestechungs- und Korruptionsfälle, um das Risiko einer Selbstbelastung zu beseitigen. Die Anforderung besteht nun nur noch in einer Offenlegung der ergriffenen Maßnahmen, nicht aber der damit verbundenen Unzulänglichkeiten;
- Einführung neuer Bestimmungen zur Offenlegung der durchschnittlichen Zeit, die für die Begleichung von Rechnungen benötigt wird. Nun kann die Angabe auf Grundlage einer repräsentativen Stichprobe – anstelle einer Berechnung des

Änderungen an allen zwölf ESRS vorgenommen

Durchschnitts auf der Grundlage aller geleisteten Zahlungen – erfolgen, verbunden mit entsprechenden Angaben zur Berechnungsmethode.

Kohärenz mit dem EU-Rechtsrahmen

Die Europäische Kommission hat zudem technische Änderungen vorgenommen, um eine bessere Kohärenz mit der Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU und anderen einschlägigen EU-Rechtsvorschriften zu gewährleisten. Änderungen zur Verbesserung der Kohärenz mit dem EU-Rechtsrahmen finden sich u.a. in folgenden Standards wieder:

- ESRS 2: Unternehmen können Angaben über die Aufschlüsselung ihres Umsatzes nach ESRS-Sektoren auslassen, wenn sie ihren Sitz in einem Mitgliedstaat haben, der gemäß Artikel 18 der Bilanz-Richtlinie das Auslassen der Angabe zur Aufschlüsselung des Umsatzes nach Tätigkeitsbereichen und geografischen Märkten erlaubt;
- ESRS E2: Der Ansatz zur Ermittlung von Kennzahlen zur Umweltverschmutzung wurde an die Anforderungen des Europäischen Schadstofffreisetzungs- und Verbringungsregisters (European Pollutant Release and Transfer Register) angeglichen;
- ESRS S1: Die Datenpunkte zu Vergütungskennzahlen wurden in Einklang mit der Richtlinie zur Lohntransparenz (Pay Transparency Directive) und der Aktionärs-rechterichtlinie (Shareholder Rights Directive) gebracht;
- ESRS G1: Zum Schutz von Hinweisgebern (Whistleblower) können Unternehmen, die im Anwendungsbereich der EU-Whistleblowing-Richtlinie sind, auf diese verweisen und damit der Angabepflicht entsprechen.

Interoperabilität mit globalen Standardsetzungsinitiativen

Die Europäische Kommission hat in Zusammenarbeit mit dem International Sustainability Standards Board (ISSB) und der Global Reporting Initiative (GRI) weitere Änderungen an den ESRS-Entwürfen der EFRAG vorgenommen, um deren Interoperabilität mit den globalen Standardsetzungsinitiativen zu verbessern:

- Vereinheitlichung aller klimabezogenen Definitionen zwischen ESRS E1 und IFRS S2 mit Ausnahme von carbon credits (ESRS E1) vs. carbon offsets (IFRS S2);
- diverse Änderungen, um eine möglichst vollständige Angleichung der finanziellen Wesentlichkeit zu erreichen:
 - Änderungen am Konzept der finanziellen Wesentlichkeit in ESRS 1;
 - Verwendung des Begriffs „erwarteten“ (anticipated) anstelle von „potenziellen“ (potential) finanziellen Auswirkungen in ESRS 2 sowie den themenspezifischen Umweltstandards;
 - Definition von „gegenwärtigen“ (current) finanziellen Auswirkungen in ESRS 2.

Die Änderungen sollen dazu beitragen, dass die Berichterstattung nach ESRS nicht zu Konflikten führt und eine doppelte Berichtslast für Unternehmen schafft, wenn diese auch die vom ISSB entwickelten IFRS Sustainability Disclosure Standards S1 **General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information** und S2 **Climate-related Disclosures** befolgen wollen. Die Veröffentlichung der beiden finalen internationalen Nachhaltigkeitsstandards durch das ISSB wird für Ende Juni 2023 erwartet (für eine Übersicht über die Exposure Drafts der beiden Standards siehe unseren [iGAAP fokussiert-Newsletter](#)).

Zielsetzung: Vermeidung doppelter Berichtslast

Hinweis

Der ISSB verfolgt mit der Veröffentlichung seiner Standardentwürfe das Ziel, international akzeptierte und weltweit genutzte umfassende „Mindeststandards“ im Sinne eines globalen Grundkanons für die Berichterstattung über Nachhaltigkeitsaspekte zu entwickeln. Eine solche globale Basis erscheint aus Sicht von Adressaten und Erstellern wünschenswert, da global agierende Unternehmen und Investoren sowie sonstige Stakeholder an materiell unterschiedlichen Berichtsstandards wenig Interesse haben dürften. Um allerdings eine Interoperabilität verschiedener Rahmenwerke zu erreichen, müssen diese kompatibel und konsistent sein. Zwar sollen laut CSRD in den ESRS die Arbeiten globaler Standardsetter – der ISSB wird in diesem Zusammenhang explizit genannt – berücksichtigt werden und ein Austausch zur Angleichung bestimmter Anforderungen fand und findet zwischen den Standardsettern durchaus statt; inwieweit die endgültigen ESRS mit den endgültigen IFRS SDS dann jedoch tatsächlich kompatibel im Sinne einer Interoperabilität sein werden, bleibt abzuwarten – ebenso wie die Standardsetter die Interoperabilität dokumentierten werden.

Frist zur Stellungnahme

Die vierwöchige Frist zur Stellungnahme im Rahmen der öffentlichen Konsultation endet am 7. Juli 2023. Stellungnahmen können über ein [Online-Portal](#) der Europäischen Kommission eingereicht werden.

Frist zur Stellungnahme:
7. Juli 2023

Ausblick

Vorbehaltlich der eingegangenen Rückmeldungen und des weiteren politischen Prozesses wird die Veröffentlichung der nun vorgeschlagenen ESRS als delegierte Verordnung bis Ende Juli 2023 erwartet – um den in der CSRD vorgesehenen Zeitrahmen einhalten zu können, spätestens jedoch Ende August 2023. Danach können der Europäische Rat und das Europäische Parlament während eines zweimonatigen Zeitraums Einspruch einlegen; dieser Zeitraum kann einmal um zwei Monate verlängert werden. Anschließend und sofern kein Einspruch erfolgt ist, werden die ESRS im Amtsblatt der EU veröffentlicht, wodurch der Rechtsakt in Kraft tritt und die ESRS grundsätzlich ab dem 1. Januar 2024 für Geschäftsjahre gelten würden, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen. Die Europäische Kommission plant zudem, einen Mechanismus zur formalen Auslegung der ESRS zu entwickeln.

Neben der Entwicklung der ersten zwölf ESRS sieht die CSRD noch weitere Arbeitspakete für EFRAG vor. Für die künftigen Berichterstattungspflichten der im Anwendungsbereich befindlichen kapitalmarktorientierten kleinen und mittelgroßen Unternehmen (KMU) ist die Entwicklung von spezifischen Listed-KMU-ESRS vorgesehen. Für nicht-kapitalmarktorientierte KMU sollen freiwillig anzuwendende Leitlinien erarbeitet werden. Mit einer Veröffentlichung und Konsultation der Entwürfe könnte im Herbst 2023 zu rechnen sein.

Eine Veröffentlichung von ersten Entwürfen für branchenspezifische ESRS war ursprünglich für April bzw. Mai 2023 avisiert. Demnach sind spezifische ESRS für rund 40 verschiedene Branchen vorgesehen. Die Arbeiten hieran wurden jedoch zunächst ausgesetzt, nachdem EU-Kommissarin Mairead McGuinness (DG FISMA) verlauten ließ, EFRAG solle verfügbare Ressourcen zunächst für die Finalisierung von „Set 1“ und für die Entwicklung entsprechender Implementierungsleitlinien verwenden. Eine Veröffentlichung der ersten branchenspezifischen ESRS-Entwürfe wird frühestens Ende des Jahres 2023 erwartet. Eine Veröffentlichung der Implementierungsleitlinien zu „Set 1“, die insbesondere Anwendungshinweise für die Wesentlichkeitsanalyse

sowie für die Berücksichtigung der Wertschöpfungskette beinhalten sollen, wird ebenfalls noch in diesem Jahr erwartet.

Auch für die Berichterstattung von Drittstaatenunternehmen außerhalb der EU sollen spezifische Drittstaaten-ESRS entwickelt werden. Ein Zeitplan für die Veröffentlichung dieser Entwürfe steht allerdings noch nicht fest.

Hinweis

Am 15. März 2023 hat die Präsidentin der Europäischen Kommission, Ursula von der Leyen, in einer [Rede](#) im Europäischen Parlament in Aussicht gestellt, dass die Berichtspflichten für EU-Unternehmen um 25% reduziert werden sollen, um deren Wettbewerbsfähigkeit zu wahren. Konkrete Vorschläge dieser Forderung, die sich grundsätzlich auf das gesamte Spektrum der Unternehmensberichterstattung bezieht, stehen noch aus. Auch wenn die nun vorgeschlagenen Erleichterungen im Übergangszeitraum zumindest kurzfristig eine Reduktion der ursprünglich geplanten Berichtspflichten bewirken, hat dies keine Auswirkungen auf den Berichtsumfang nach dem Übergangszeitraum. Es bleibt daher abzuwarten, ob und inwieweit sich noch Auswirkungen – neben bereits erfolgten Reduktionsmaßnahmen wie der vorgeschlagenen Umwidmung ursprünglich von EFRAG als verpflichtend eingestufte Angaben in freiwillig zu berichtende Informationen – auf die Berichtspflichten gemäß CSRD bzw. ESRS ergeben werden.

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581
jenberger@deloitte.de

Dr. Daniel Worret

Tel: +49 (0)69 75695 6614
dworret@deloitte.de

Dr. Florian Kiy

Tel: +49 (0)69 75695 6765
flkiy@deloitte.de

Kai Hecht

Tel: + 49 (0) 89 29036 5608
kahecht@deloitte.de

Hinweis

Bei Fragen wenden Sie sich bitte an
mdorbath@deloitte.de.

Deloitte.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Kunden. Weitere Informationen finden Sie unter www.deloitte.com/de/UEberUns.

Deloitte bietet branchenführende Leistungen in den Bereichen Audit und Assurance, Steuerberatung, Consulting, Financial Advisory und Risk Advisory für nahezu 90% der Fortune Global 500®-Unternehmen und Tausende von privaten Unternehmen an; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unsere Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter liefern messbare und langfristig wirkende Ergebnisse, die dazu beitragen, das öffentliche Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken, die unsere Kunden bei Wandel und Wachstum unterstützen und den Weg zu einer stärkeren Wirtschaft, einer gerechteren Gesellschaft und einer nachhaltigen Welt weisen. Deloitte baut auf eine über 175-jährige Geschichte auf und ist in mehr als 150 Ländern tätig. Erfahren Sie mehr darüber, wie die rund 415.000 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: www.deloitte.com/de.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten Sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeitenden oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.