

Überarbeitete European Sustainability Reporting Standards (ESRS) stehen zur kurzfristigen Konsultation

Die EU-Kommission hat am 9. Juni 2023 die von ihr überarbeiteten European Sustainability Reporting Standards (ESRS) mit einer sehr kurzen Frist zur Konsultation gestellt. Eine erste Durchsicht hat ergeben, dass sehr viele Passagen umformuliert wurden, damit jedoch nicht immer inhaltliche Änderungen einhergehen. Einige Aspekte wurden in den Standards geändert, allerdings ist hier die Kommission aus ihrer Sicht maßvoll herangegangen. Die Standards sollen noch im Sommer von der Kommission als Delegierter Rechtsakt formal verabschiedet werden. Mit der formalen Verabschiedung und Veröffentlichung im Amtsblatt werden die Standards auch in deutscher Sprache zur Verfügung stehen.

Im Folgenden finden Sie die uns aufgefallenen Änderungen im Vergleich zu den von der EFRAG im November 2022 veröffentlichten ESRS-Versionen, die wir mit Stellungnahme im Januar kommentiert hatten. Anmerkungen zu den nun vorliegenden Standardentwürfen müssen in einem Tabellenformat der Kommission vorgenommen werden. Wir bitten um Ihre Anmerkungen in dem entsprechenden Format, vgl. Anlage, **bis zum 28. Juni 2023**. Vielen herzlichen Dank!

Allgemeine Anmerkungen:

Der Bereich der „Pflichtangaben“ unabhängig von einer Wesentlichkeitsprüfung wurde stark eingeschränkt. Laut dem Entwurf ist grundsätzlich nun „nur“ ESRS 2 von allen Unternehmen, unabhängig von den Ergebnissen ihrer Wesentlichkeitsprüfung, vorgesehen. Die Übergangsbestimmungen, d. h. die Bestimmungen, die zunächst für das erste oder die ersten Jahre ausgenommen sind, wurden deutlich verändert und erweitert. Neben Bestimmungen, die von allen Unternehmen im ersten Berichtsjahr nicht angewendet werden müssen, gibt es nun eine neue Kategorie. Unternehmen bis 750 Mitarbeitern müssen bestimmte Informationen in den ersten ein oder zwei Jahren nicht angeben. Für einige Angaben aus den ESRS wurde die Formulierung „may“ gewählt, diese sind nicht verpflichtend von den Unternehmen anzugeben.

Zu den Veränderungen in den einzelnen ESRS:

Da die Delegierte Verordnung etwas später als ursprünglich geplant erst in den verschiedenen Sprachfassungen zur Verfügung steht, könnte weiterhin die Forderung zur Verschiebung des Inkrafttretens aufrechterhalten werden. Laut Verordnungsentwurf (Art. 2) tritt diese 4 Monate nach Veröffentlichung in Kraft und gilt ab dem 1. Januar 2024.

Viele vorher unklare Begriffe wurden durch Anhänge und Fußnoten erläutert bzw. definiert.

Eine Erklärung, weshalb bestimmte Nachhaltigkeitsthemen als unwesentlich eingestuft wurden, ist nun nicht mehr verpflichtend in den Nachhaltigkeitsbericht aufzunehmen, vgl. ESRS 1 Tz. 31

1. Veränderungen im ESRS 1 General Requirements

Viele Umformulierungen und Umgliederungen, die nur teilweise zu materiellen/inhaltlichen Änderungen führen.

- **Änderung bei den Angaben unabhängig von der Wesentlichkeit (3.2.)**

Die von jedem berichtspflichtigen Unternehmen vorzunehmenden grundsätzlichen Angaben (unabhängig von dem Ergebnis der

Wesentlichkeitsprüfung) wurden geändert. Das berichtspflichtige Unternehmen muss nur Angaben nach ESRS 2 General Disclosure (vgl. ESRS 1 Tz. 29) angeben sowie Angaben zur allg. Veröffentlichung über den Prozess, in dem das Unternehmen die Wesentlichkeit ermittelt: ESRS 2 IRO 1, SBM 3. Die bisherigen verpflichtenden Angaben in dem vorhergehenden Entwurf von ESRS 1 Tz. 31, gibt es nicht mehr. Im Ergebnis ist der Umfang der Angaben unabhängig von der Wesentlichkeit etwas geringer. Die Prüfung der (doppelten) Wesentlichkeit für alle Themen in den Standards hat das Unternehmen aber vorzunehmen.

Über die Anwendung von ESRS 2 sind auch die in dem dortigen Appendix C enthaltenen zusätzlichen Angaben für alle berichtspflichtigen Unternehmen unabhängig von der Wesentlichkeitsprüfung aufzunehmen.

- **Änderungen beim Geheimnisschutz (7.7.)**

Hier wurde der Schutz von europäischen und nationalen Verschlussachen eingefügt. Neue Begriffe „classified information“ (vgl. EU-Rats-Entscheidung 2013/488/EU, vgl. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:32013D0488>), „sensitive information“ (Verordnung (EU) 2021/697, europ. Verteidigungsfonds) sollen dies definieren und absichern. Die Formulierung bezogen auf den gewerblichen Rechtsschutz etc. scheint nicht verändert zu sein.

- Neu eingefügt wurden Hinweise im Abschnitt zu „**reporting on opportunities**“, 7.8. (Tz. 108)

- **Änderungen im Format (8.2)**

Angaben zu Art. 8 TaxonomieVO und deren delegierte Rechtsakte müssen im Nachhaltigkeitsbericht separat identifizierbar sein. Die umweltbezogenen Angaben aus der TaxonomieVO sind zusammen im Umweltteil des Nachhaltigkeitsberichts aufzunehmen, aber in einer/m klar identifizierbaren Art und Abschnitt, vgl. Tz. 112.

- **Incorporation by reference in the sustainability report**

Neu ist in Tz. 119 aufgenommen, dass Referenzen auf bestimmte Dokumente nur zulässig sind, wenn sie gleichzeitig mit dem Nachhaltigkeitsbericht oder früher veröffentlicht wurden (lit. b) und soweit sie in der gleichen Sprache wie der Nachhaltigkeitsbericht verfasst sind (lit. c).

Bezugnahme auf EMAS, Tz. 120: Unklar sind die Voraussetzungen, unter welchen auf EMAS referenziert werden kann. Hier scheint der Entwurf Tz. 119 und auch Tz. 118 für anwendbar zu erklären. Im Ergebnis sollte Bezugnahme nur für Tz. 119 gelten, ansonsten würde die Möglichkeit auf EMAS zu referenzieren, leerlaufen.

- **Wertschöpfungskette (5.1.) und Übergangsbestimmungen (10.2.)**

Die Formulierungen zur Wertschöpfungskette sind teilweise überarbeitet worden. Tz. 64 enthält nun u. a. die Vorgabe, dass „Par. 63 does not require information on each and every actor in the value chain, but only the inclusion of material value chain information. Different sustainability matters can be material in relation to different parts of the undertaking’s value chain. The information shall be extended to include value chain information only in relation to the parts of the value chain for which the matter is material.“

In Tz. 68ff. sind nun auch Möglichkeiten aufgenommen, dass, wenn trotz Bemühens keine Informationen aus der Wertschöpfungskette vorliegen, das Unternehmen die nötigen Informationen schätzen oder aus anderen auch öffentlichen Informationen ableiten kann.

Etwas unklar ist das Zusammenspiel mit der Übergangsbestimmung in 10.2. Für die ersten drei Jahre der Nachhaltigkeitsberichterstattung und soweit nicht all nötigen Informationen der Wertschöpfungskette vorliegen, hat das Unternehmen seine Anstrengungen darzulegen, wie es versucht hat an die nötigen (in der Wesentlichkeitsprüfung als wesentlich eingestuft) Informationen zu kommen, die Gründe, warum dies nicht erfolgreich war und seine Pläne, wie es diese Informationen künftig erhalten kann.

In den ersten drei Jahren dürfen bei den Informationen über die „policies, actions and targets“ im Zusammenhang mit ESRS 2 und anderen ESRS nur die vorhandenen Informationen und die öffentlich zugänglichen Informationen offengelegt werden. Bei der Veröffentlichung von „metrics“ muss das Unternehmen die Datenpunkte, die auf Basis der weiteren EU-Gesetzgebung wie in ESRS 2 App. B aufgeführt, angeben, darüber hinaus soll keine Verpflichtung bestehen.

Die im Vorentwurf enthaltene Verpflichtung, in Tz. 131 lit c) für die ersten drei Jahre ist nicht mehr enthalten.

Ab dem vierten Jahr der Berichterstattung unter ESRS ist die Berichterstattung in der Wertschöpfungskette einzuhalten. *Falsche Verweisung auf Tz. 67? Besser Tz. 63?*

- **Appendix A, Application Requirements**

Appendix A nimmt einen neuen Abschnitt zur Anwendung von “Entity specific disclosures“ auf.

- **Appendix C, Phased-in disclosure requirements**

Hier wurde die Liste erweitert, eine weitere zeitliche Abstufung der Anwendung und neue Größendefinitionen eingeführt.

Neu ist eine Abstufung der Anwendung einzelner ESRS/Vorschriften für Unternehmen/Gruppen, bis 750 Mitarbeiter. Diese können davon absehen anzugeben:

- Im ersten Jahr: ESRS E1, E1-6 Gross Scopes 1, 2, 3 and total GHG emissions und alle disclosure requirements in ESRS S1
- In den ersten zwei Jahren:
 - jetzt alle disclosure requirements in ESRS E4
 - alle disclosure requirements in ESRS S2
 - alle disclosure requirements in ESRS S3
 - alle disclosure requirements in ESRS S4

Allerdings muss laut ESRS 2 Tz. 17 angegeben werden, ob diese Themen als wesentlich für das Unternehmen bewertet wurden. Wenn diese Themen wesentlich sind, muss das Unternehmen nach ESRS 2 Tz. 17 eine Liste beifügen, welche Themen, Sub-Themen etc. wesentlich sind und wie das Geschäftsmodell und seine Strategie Auswirkungen dieser Themen berücksichtigt. Zudem werden Angaben zu befristeten Zielvorgaben, eine kurze Beschreibung der Politik im Verhältnis zu den Themen, eine kurze Beschreibung von Aktivitäten zur Identifizierung, Monitoring und Veröffentlichung von einschlägigen metrics gefordert.

Einige Berichtsinhalte sind nun für das erste Jahr für alle berichtspflichtigen Unternehmen ausgenommen:

- ESRS E2, E2-6 anticipated financial effects from pollution-related impacts, risks and opportunities
- ESRS E3 E3-5 anticipated financial effects from water and marine-resources-related impacts, risks and opportunities

- ESRS E4 E4-6 anticipated financial effects from biodiversity and ecosystem-related impacts, risks and opportunities
- ESRS E5 E5-6 anticipated financial effects from resource use and circular economy-related impacts, Risks and opportunities
- ESRS S1-12, 14, 15 (percentage of employees with disabilities, Health and safety metrics, Work-life balance metrics)

2. Veränderungen in ESRS 2 General disclosure

- Disclosure requirement SBM1:
 - In der Vorversion sollte über die „market position“ berichtet werden, jetzt entfällt diese, allerdings ist später trotzdem über signifikante Märkte zu berichten;
 - Statt bisher “key value chain” ist nun “value chain” der Berichtsgegenstand in Tz. 38; allerdings kann sich das Unternehmen, wenn es „multiple value chains“ hat, auf seine key value chain beschränken, vgl. Tz. 42.
- Disclosure requirement SBM2: Die Disclosure-Angabe in Tz. 45 zu den Stakeholdern ist jetzt teilweise nur auf „key stakeholder“ bezogen.
- Appendix B – Liste der Datenpunkte aus der weiteren EU-Regulierung: Hier finden sich einige zusätzliche, neue Punkte aus der SFDR sowie aus EU Climate Law reference ESRS E1-7, paragraph 57. Der bisherige Transitionplan for climate change mitigation wurde gestrichen.

3. Veränderungen in den Umweltstandards

Die inhaltlichen Änderungen bei den Umweltstandards - Klimawandel, Umweltverschmutzung, Wasser- und Meeresressourcen, Biodiversität und Ökosysteme sowie Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft – halten sich bei einer ersten Durchsicht in Grenzen.

Besonders relevant für KMU werden voraussichtlich die Standards zum Klimawandel und zu Biodiversität & Ökosystemen.

Zu begrüßen ist, dass einige der ursprünglich verpflichtenden Standards nun zu freiwilligen Angaben werden. Dies entspricht einer der Forderungen aus der vorangegangenen DIHK-Stellungnahme.

Im Detail werden folgende Angaben freiwillig:

- ESRS E2-E5: Klassifizierung einzelner Maßnahmen nach einer Ebene der Minderungshierarchie
- ESRS E4: Plan für den Übergang zur biologischen Vielfalt.
- ESRS E4: Vereinbarkeit von Geschäftsmodell und Strategie mit „planetaren Grenzen“
- ESRS E4: Metriken zu invasiven gebietsfremden Arten, Einflussfaktoren von Landnutzungsänderungen und Zustand von Ökosystemen
- ESRS E4: Landnutzung auf der Grundlage von Ökobilanzen.

Während EFRAG vorgeschlagen hatte, dass zumindest alle Klimaindikatoren im Rahmen der CSRD verpflichtend sein sollten, will sich die Kommission enger mit dem International Sustainability Standards Board (ISSB) abstimmen, indem sie diese in freiwillige Standards umwandelt.

Das würde bedeuten, dass ein Unternehmen zunächst prüfen müsste, ob ein Thema wesentliche Auswirkungen auf sein Geschäft hat oder ob sein Geschäft einen wesentlichen Einfluss auf ein Thema hat (vgl. (doppelte) Wesentlichkeitsprüfung); das

Ergebnis dieser Wesentlichkeitsprüfung entscheidet, ob es Informationen offenlegen muss.

Wenn ein Thema als wesentlich angesehen wird, die Daten aber als noch nicht ausgereift wahrgenommen werden – wie z. B. bei den Umweltthemen Abfall, Wasser, biologische Vielfalt und Ressourcenverbrauch – erlauben es die Vorschläge den Unternehmen, diese Informationen im ersten Jahr der Berichterstattung wegzulassen.

Weitere kleinere Änderungen betreffen die folgenden Punkte:

- ESRS E2-E5: Verwendung der LEAP-Methodik für die Wesentlichkeitsbewertung erfolgt auf freiwilliger Basis
- ESRS E1: Bei der Offenlegung des Energieverbrauchs aus verschiedenen Quellen wird die Kernenergie nun als eigene Kategorie und nicht mehr als Teil der "nicht erneuerbaren" zusammen mit fossilen Energieträgern genannt
- Entfernung vieler Verweise auf private Informationsquellen und mögliche Anleitungen

4. Veränderungen in den Sozialen Standards (S-Standards)

Veröffentlichung bestimmter Pflichten aus ESRS S erst in verschiedenen Phasen:

- Unternehmen mit weniger als 750 Mitarbeitern brauchen (in der Anfangszeit) zu folgenden Aspekten keine Informationen offenzulegen: die Offenlegungsvorgaben des ESRS S1 „Eigene Belegschaft“ (nur im Jahr der Erstanwendung), die Offenlegungsvorgaben des ESRS S2 „Arbeiter in der Wertschöpfungskette“, des ESRS S3 „betroffene Gemeinden“ sowie des ESRS S4 „Verbraucher und Endnutzer“ (jeweils nur in den ersten zwei Jahren der Anwendung).
- Alle berichtspflichtigen Unternehmen dürfen zudem im Jahr der Erstanwendung bestimmte Datenpunkten im Zusammenhang mit der eigenen Belegschaft (Sozialschutz, Personen mit Behinderungen, arbeitsbedingte Erkrankungen und Work-Life-Balance) weglassen.

Freiwillige Angaben: Die Erfüllung einiger weniger Offenlegungsvorgaben der ESRS sind nun grundsätzlich freiwillig. Hierzu gehören u.a. Angaben zu einer Reihe von quantitativen Angaben zu nicht angestellten Mitarbeitern ("non-employees in the undertaking's own workforce") (ESRS S1, Tz 56, S. 167 und Verordnungsentwurf S. 6)

Inhaltlich hat sich jedoch nach der ersten Durchsicht an der Menge der Datenpunkte bis auf wenige Ausnahmen in den S-Standards nicht geändert. Es wurden zwar die benötigten Informationen zu Zeitarbeitskräften reduziert DR S1-7, Tz 55: nur noch Anzahl (S. 167), jedoch sind weiterhin sehr viele Datenpunkte zu ermitteln und zu berichten, wenn diese als wesentlich gelten.

Ebenso bestehen die doppelten Offenlegungspflichten z.B. bei Entgelttransparenz (S1-16 - Vergütungsmetriken (Lohngefälle und Gesamtvergütung) S. 170ff oder Workers in the Value-Chain und dem LkSG bzw. der zukünftigen CSDDD. Gerade bei dem ESRS S2 fallen starke Parallelen zu den Sorgfaltspflichtengesetzen auf.

Eine Forderung aus unserer vorherigen Stellungnahme zu der Offenlegungspflicht S1-6, Tz 50, Merkmale der Beschäftigten des Unternehmens wurde umgesetzt: Länderbezogene Angaben bzgl. der eigenen Belegschaft sollen nicht mehr ausschließlich vom Grenzwert 50 Arbeitnehmer abhängig sein, sondern werden zusätzlich an das Kriterium gekoppelt, dass die Zahl der Arbeitnehmer im betreffenden Staat mind. 10% der Gesamtbelegschaft ausmacht (ESRS S1 Tz. 50, 60 Buchst. b und AR 69).

Positiv fällt auf, dass den Unternehmen für viele Daten Formeln zur Berechnung z.B. des Pay Gaps aufgezeigt werden: DR S1-16, AR 100 (S. 188)

5. Veränderungen in ESRS G1 Business Conduct

Umformulierungen aber soweit ersichtlich keine größeren inhaltlichen Änderungen.
Datenpunkte zum Schutz von Whistleblowern in Tz. 10 sind ausführlicher formuliert und beziehen sich auf die Richtlinie (EU) 2019/1937.
Informationen/Datenpunkte zur Thematik Korruption und Bestechung in Tz. 16 ff. beziehen sich nun auf bestätigte bzw. „confirmed incidents“. Die Unternehmen müssen nicht über Verdachtsfälle berichten und sich nicht selbst belasten.

Die Entwürfe der EU-Kommission (Entwurf der delegierten Verordnung mit zwei Anhängen sowie ein Template) sind hier abrufbar:

https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13765-Erste-europaische-Standards-fur-die-Nachhaltigkeitsberichterstattung_de

Für Ihre Anmerkungen nutzen Sie bitte die Anlage zum Rundschreiben, danke.

Ansprechpartner:

Cornelia Upmeier, Bereich Gesundheitswirtschaft, Beschäftigung, Organisationsentwicklung, upmeier.cornelia@dihk.de

Annika Böhm, Bereich Recht, boehm.annika@dihk.de

Katharina Hurka, Bereich Energie, Umwelt Industrie, hurka.katharina@dihk.de

Dr. Jan Greitens, Bereich Wirtschafts- und Finanzpolitik, Mittelstand, greitens.jan@dihk.de