

Nachhaltigkeitsberichterstattung

Anwendungsprobleme und mögliche Anwendungserleichterungen

Vorbemerkung

Zentrale Anwendungsprobleme der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach CSRD

- › Enormer Ressourcenaufwand aufgrund des überbordenden Umfangs und Detaillierungsgrads der Berichtsanforderungen (> 1.000 Datenpunkte)
- › Fundamentaler Auslegungsbedarf aufgrund einer Vielzahl unbestimmter Begriffe, Konzepte und Methoden sowie teilweise fehlender Harmonisierung zu bestehenden und künftigen Rechtsnormen
- › Fehlen eines operationalisierbaren Auslegungsrahmens aufgrund der mangelnden Konkretisierung von Regelungszweck und Berichtsadressaten

Folgen

- › Erhebliche Einschränkungen der Informationsgüte, der Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit der Berichtsinformationen
- › Äußerst hohe Komplexität der Methoden und Berichtsanforderungen
- › Grundlegende Rechtsunsicherheit einschließlich aktuell unabsehbarer zivilrechtlicher Haftungs- und Klagerisiken

Vor dem Hintergrund des erheblichen Ausmaßes der Anwendungsprobleme können zur Veranschaulichung im Folgenden lediglich **ausgewählte Beispiele und mögliche Anwendungserleichterungen** aufgegriffen werden.

Zusammenfassung

1 Exemplarische Anwendungsprobleme der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach CSRD

- › Keine konsistente Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes
- › Unklare Methodik und enorme Ermessensbehaftung
- › Fehlende Vergleichbarkeit aufgrund unterschiedlicher Behandlung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte
- › Unklarer Informationsnutzen für den Adressaten
- › Verweise auf in der EU nicht rechtsverbindliche Regelungswerke
- › Nicht erfüllbare Anforderungen und fehlende Ausnahmeregelungen
- › Rückkopplungen zwischen Nachhaltigkeitsberichterstattung und Risikomanagement
- › Fehlende Harmonisierung zu sonstiger Regulierung einschließlich uneinheitlicher Begriffsdefinitionen

2 Mögliche Anwendungserleichterungen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach CSRD

- › Aussetzung bzw. Staffelung der Anwendungszeitpunkte
 - ›› Temporäre Aussetzung der Anwendung für alle Anwender (Verschiebung der Erstanwendung) oder
 - ›› Gestaffelte Anwendung einzelner ESRS, z.B.
 - ›› Zunächst verpflichtende Anwendung der ESRS E1, S1 und G1 lediglich für börsennotierte große Unternehmen und
 - ›› Aussetzung der Anwendung für nicht börsennotierte große Unternehmen sowie börsennotierte kleine und mittlere Unternehmen
 - ›› Freiwillige Anwendung der übrigen ESRS und Verschiebung deren verpflichtender Erstanwendungszeitpunkte
- › Aussetzung des Enforcement durch Abschlussprüfer, BaFin und der Sanktionierung
- › Haftungsausschluss
 - ›› Ausschluss der zivilrechtlichen Haftung für Informationen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung
 - ›› Ausschluss einer Verschärfung der Organhaftung im Rahmen der Business Judgment Rule

3 Exemplarische Anwendungsprobleme und -erleichterungen des Regierungsentwurfs zur CSRD

Agenda

		Seite
1	Exemplarische Anwendungsprobleme	4
2	Mögliche Anwendungserleichterungen	9
3	Regierungsentwurf zur CSRD	13

1 Exemplarische Anwendungsprobleme der CSRD (1/4)

Keine konsistente Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes

- › Ein **Zementhersteller**, der aufgrund seiner wasserintensiven Produktion das Thema „Wasserverbrauch“ als wesentlich beurteilt, muss grundsätzlich den Wasserverbrauch über den gesamten Konzern – z.B. einschließlich aller unwesentlichen Vertriebsbüros – erheben
- › Die vorgesehene Wesentlichkeitsanalyse ist auf die Bestimmung der zu berichtenden Themen beschränkt
- › Eine Begrenzung auf wesentliche Sachverhalte innerhalb eines grundsätzlich wesentlichen Themas – d.h. auf die i.W. ursächlichen Produktionsstandorte – ist nicht vorgesehen

Unklare Methodik und enorme Ermessensbehaftung

- › **Finanzielle Effekte aus Risiken** im Zusammenhang mit **Klimaaspekten** (ESRS E1-9):
 - ›› Angabe erwarteter kurz-, mittel- und langfristiger finanzieller Effekte auf die Finanz-, Vermögens- und Ertragslage aus Risiken im Zusammenhang mit Klimaaspekten in monetärer Größe
 - ›› Mangels allgemein anerkannter Methoden (so auch ESRS E1-9, AR 68) haben Unternehmen auf interne Methoden zurückzugreifen, die jedoch regelmäßig in Unternehmen nicht vorliegen (d.h. z.B. eigene Modelle, Politikszenerien, etc.)
 - ›› Es ist vollkommen unklar, wie derartige Effekte auch nur annähernd verlässlich und vergleichbar zu ermitteln sind
- › **Mikroplastik** (ESRS E2-4, AR 20):
 - ›› Detaillierte Mengenangaben zu Mikroplastik einschließlich des sekundären Mikroplastiks aus der Abnutzung (z.B. Turnschuh oder Autoreifen)
 - ›› Es ist insbesondere unklar, wie die Menge an sekundärem Mikroplastik zu bestimmen ist (bspw. lediglich Abnutzung durch Gebrauch oder Zersetzung des Gesamtgewichts)
- › **Emissionen in der Nutzungsphase** (ESRS E1-1, AR 3):
 - ›› Emissionsangaben erfordern Annahmen zu geschätzten künftigen Emissionen aus der Nutzung verkaufter Güter über den gesamten Lebenszyklus (Scope 3 Kategorie 11), die mit erheblichen Schätzunsicherheiten verbunden sind und von diversen Faktoren außerhalb der Kontrolle des Unternehmens abhängen, z.B.
 - ›› für den Verkauf von Shampoo Annahmen zu Dushdauer, Duschtemperatur und Haarlänge der Käufer
 - ›› für den Verkauf / die Vermietung von Wohnungen Annahmen zu Lüftungsverhalten der Käufer / Mieter

1 Exemplarische Anwendungsprobleme der CSRD (2/4)

Fehlende Vergleichbarkeit aufgrund unterschiedlicher Behandlung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte

- › Bei der Beurteilung, ob **EU-taxonomiekonforme („grüne“) Umsatzerlöse** vorliegen, ist das **Rollgeräusch der Reifen** für die Tätigkeit „Vermietung von Fahrzeugen“ zu berücksichtigen, nicht jedoch für die Tätigkeit „Herstellung von CO₂-armen Fahrzeugen“
- › Es kann daher sein, dass die Umsatzerlöse aus demselben E-Fahrzeug durch den Fahrzeughersteller bei Verkauf als taxonomiekonform („grün“) und durch einen Fahrzeugvermieter bei Vermietung als nicht taxonomiekonform anzugeben sind

Unklarer Informationsnutzen für den Adressaten

- › Es sind Angaben von **Standardzahlungsbedingungen** zu machen, einschließlich des Anteils, zu welchem diese eingehalten wurden, sowie der durchschnittlichen Zeit, die benötigt wird, um Rechnungen zu begleichen (ESRS G1.33)
- › Derartige Standardzahlungsbedingungen bestehen jedoch naturgemäß i.d.R. nicht. Insbesondere Großkonzerne mit teilweise mehreren Hundert global verteilten Tochterunternehmen in jeweils eigenen Regulierungsrahmen und mit jeweils eigenen Kunden- und Lieferantenkreisen verfügen nicht über einheitliche Zahlungsbedingungen
- › Solche Daten werden üblicherweise nicht zentral erhoben. Entsprechendes gilt für die tatsächlichen Zahlungsdaten, die in Abhängigkeit der geographischen Märkte stark abweichen können
- › Da bereits Unternehmen selbst diese Daten nicht zu Steuerungszwecken nutzen, bleibt unklar, wozu diese Information dienen sollte

Verweise auf in der EU nicht rechtsverbindliche Regelungswerke

- › Vielzahl an Verweisen auf nicht rechtsverbindliche Rahmenwerke und Leitfäden internationaler Organisationen (bspw. GHG-Protokoll, OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen etc.)
- › Es ist fraglich, ob die Bezugnahme der ESRS auf solche (nicht durch die EU legitimierten) Regelungswerke rechtsverbindlich sein kann
- › Bsp. Treibhausgasemissionen
 - › Unternehmen haben „die Grundsätze, Anforderungen und Leitlinien“ des „GHG Protocol Corporate Standard (Version 2004)“, der „GHG Protocol Scope 2 Guidance“ (Version 2015) und des „GHG Protocol Corporate Value Chain (Scope 3) Accounting and Reporting Standard“ (Version 2011) zu berücksichtigen; das GHG Protocol wird aktuell überarbeitet
 - › Problem: Aufgrund inhaltlicher Unterschiede zwischen GHG-Protocol und ESRS und angesichts des expliziten Verweises auf die Fassung von 2004 stellt sich die Frage, ob und ggf. inwieweit und in welcher Fassung das GHG-Protocol maßgeblich sein kann

1 Exemplarische Anwendungsprobleme der CSRD (3/4)

Nicht erfüllbare Anforderungen und fehlende Ausnahmeregelungen

- › Angabepflichten zu **Beteiligungen** bereits **im Erwerbsjahr** geboten, selbst wenn diese bislang keine CSRD-Daten erhoben haben
- › Übergangsvorschriften für Unternehmenstransaktionen sind – unabhängig von der jeweiligen Konstellation – nicht vorgesehen

Rückkopplungen zwischen Nachhaltigkeitsberichterstattung und Risikomanagement

- › Zur Vermeidung einer Pflichtverletzung durch den Vorstand erfordert die Business Judgment Rule nach § 93 Abs. 1 S. 2 AktG, dass alle unternehmerischen Entscheidungen auf Basis angemessener Informationen zum Wohle der Gesellschaft zu treffen sind
- › Fraglich ist, ob sich Rückschlüsse aus den Ergebnissen der Wesentlichkeitsanalyse auf die Business Judgment Rule ergeben
 - ›› Dies könnte zur Berücksichtigung von für CSRD-Zwecke wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekten im Rahmen aller unternehmerischen Entscheidungen führen
 - ›› Durchgängige Berücksichtigung aller wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekte, wie sie in den ESRS vorgesehen sind, entspricht jedoch nicht der derzeitigen Unternehmenspraxis
- › Vorgesehenes Vorgehen bei der Wesentlichkeitsanalyse i.d.R. abweichend vom Risikomanagement von Unternehmen, z.B.
 - ›› Verwendung mittel-/langfristiger Zeithorizonte von bis zu 5 Jahren oder mehr als 10 Jahren
 - ›› Berücksichtigung von Auswirkungen, insbesondere in Bezug auf die Wertschöpfungskette
- › Aufgrund möglicher Rückkopplung von Wesentlichkeitsanalyse, Risikomanagement und Business Judgment Rule besteht die Gefahr, dass durch die CSRD der Umfang heranzuziehender Informationen bzw. der Maßstab an deren Angemessenheit deutlich erhöht wird

Fehlende Harmonisierung zu sonstiger Regulierung

› Sorgfaltspflichten

- ›› Unternehmen, die nicht in den Anwendungsbereich der Sorgfaltspflichten gem. CSRD fallen, müssen dennoch über die Erfüllung derartiger Sorgfaltspflichten in der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach ESRS berichten (ESRS 1.24, 1.45, 1.58 ff., ESRS 2.30)
- ›› Dies träfe bspw. bereits auf ein großes Unternehmen mit < 1000 Mitarbeitern und < 450 Mio. Euro Umsatz zu

› Datenschutzerfordernungen

- ›› Die ESRS erfordern Angaben zu Beschäftigten mit Behinderung (ESRS S1-12). Jedoch haben Arbeitnehmer in Deutschland keine Auskunftspflicht über ihre Behinderung

1 Exemplarische Anwendungsprobleme der CSRD (4/4)

Uneinheitliche Begriffsdefinitionen in einschlägigen Rechtsnormen / Regelungswerken

› Risiko

- › § 2 Abs 2 und 3 LkSG: menschenrechtliche / umweltbezogene Risiken, durch die ein Gesetzesverstoß droht
- › §§ 289 bzw. 315 HGB i.V.m. DRS 20: Mögliche [Brutto- oder Netto-]Risiken der künftigen Entwicklungen oder Ereignisse, durch die eine finanzielle Abweichung droht (Zeitraum: grds. 12 Monate)
- › § 322 Abs. 2 S. 2 HGB: bestandsgefährdende Risiken
- › § 115 Abs. 4 WpHG: Risiken für die dem Berichtszeitraum folgenden sechs Monate
- › ESRS Anhang II Tabelle 2 i.V.m. EFRAG Q&A, Question ID 350: Nachhaltigkeitsbezogene [Brutto-]Risiken mit negativen finanziellen Effekten (Zeitraum: kurz-, mittel- oder langfristig)
- › CS3D Art. 3 Abs. Bst. u: Risikofaktoren nachteiliger Auswirkungen

› Beschäftigte / Arbeitnehmer

- › § 1 LkSG (Anwendungsbereich): „...einschließlich Leiharbeitnehmern, wenn deren Einsatzdauer sechs Monate übersteigt, sowie ins Ausland entsandte Arbeitnehmer.“
- › § 267 Abs. 5 HGB / § 314 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 315e HGB: Durchschnittliche Anzahl der Arbeitnehmer mit und ohne Personalverantwortung inklusive der im Ausland beschäftigten Arbeitnehmer exklusive sonstige Beschäftigte, wie Auszubildende, geringfügige Beschäftigte oder Leiharbeiter
- › ESRS, Anhang II, Tabelle 2: „Arbeitskräfte des Unternehmens/eigene Arbeitskräfte“ sind „Arbeitskräfte, die in einem Arbeitsverhältnis mit dem Unternehmen stehen („Arbeitnehmer“) und Fremdarbeitskräfte, bei denen es sich entweder um Einzelunternehmer handelt, die dem Unternehmen Arbeitskräfte zur Verfügung stellen („Selbständige“), oder Personen, die von Unternehmen zur Verfügung gestellt werden, die in erster Linie Tätigkeiten im Bereich der „Vermittlung und Überlassung von Arbeitskräften ausüben (NACE- Code N78)“
- › ESRS, Anhang II, Tabelle 2: „Fremdarbeitskräfte“ sind „Auftragnehmer, die mit dem Unternehmen einen Vertrag über die Erbringung von Arbeitsleistungen geschlossen haben („Selbständige“), oder ...“
- › CS3D Art. 2 Abs. 4: „...auch Leiharbeitnehmer und andere Arbeitnehmer in atypischen Beschäftigungsverhältnissen umfassen, sofern sie die vom EuGH aufgestellten Kriterien für die Feststellung des Status eines Arbeitnehmers erfüllen.“

› Wertschöpfungskette

- › Während der CSRD / den ESRS der Begriff „Wertschöpfungskette“ zugrunde liegt, ist es in der CS3D der Begriff „Aktivitätenkette“

Agenda

		Seite
1	Exemplarische Anwendungsprobleme	4
2	Mögliche Anwendungserleichterungen	9
3	Regierungsentwurf zur CSRD	13

2 Mögliche Anwendungserleichterungen für die CSRD (1/3)

Staffelung der Anwendungszeitpunkte

- › Temporäre Aussetzung der Anwendung (Verschiebung der Erstanwendung) für alle Anwender oder
- › Gestaffelte Anwendung einzelner ESRS, z.B.
 - ›› Zunächst verpflichtende Anwendung der ESRS E1, S1 und G1 lediglich für börsennotierte große Unternehmen und
 - ›› Aussetzung der Anwendung für nicht börsennotierte große Unternehmen sowie börsennotierte kleine und mittlere Unternehmen
 - ›› Freiwillige Anwendung der übrigen ESRS und Verschiebung deren verpflichtender Erstanwendungszeitpunkte

Konsequente Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes

- › **Keine Angaben** nach ESRS E2–E5 für den **administrativen Bereich** der berichtspflichtigen Unternehmen (siehe z.B. Zementhersteller, Seite 6)
- › **Beschränkung** der Angaben zu wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekten **auf die zentralen Einflussfaktoren**, z.B.
 - ›› Ein produzierendes Unternehmen, welches das Thema „Abfall“ als wesentlich beurteilt, hat die Gesamtmenge des Abfallaufkommens (in Tonnen oder Kilogramm) anzugeben und dabei in 12 unterschiedliche Kategorien aufzuschlüsseln, u.a. nach den drei Arten der Beseitigung (Verbrennung, Deponierung oder sonstige Beseitigung), wobei bspw. Informationen über die Entsorgungsart dem Unternehmen i.d.R. nicht vorliegen
 - ›› Exemplarische Anwendungserleichterung: Beschränkung auf die relevanten Abfallströme (bspw. Elektronikabfälle bei Unternehmen im Sektor der Unterhaltungselektronik oder Lebensmittelabfälle bei Unternehmen in der Landwirtschaft)
- › **Eingrenzung** der **Definition** der **eigenen Belegschaft** (ESRS S1.4)
 - ›› „Eigene Arbeitskräfte“ umfassen derzeit auch Fremdarbeitskräfte und Selbständige
 - ›› Exemplarische Anwendungserleichterung: Fremdarbeitskräfte und Selbständige nur einzubeziehen, wenn sie im Verhältnis zu den angestellten Arbeitskräften einen Mindestanteil übersteigen

2 Mögliche Anwendungserleichterungen für die CSRD (2/3)

Wesentlichkeitsanalyse

› Konzeption

- ›› Aufgrund des unklaren Wesentlichkeitsbegriffs – insbesondere im Hinblick auf die Wesentlichkeitsschwelle – in Verbindung mit einem nicht ausreichend definierten Berichtsadressatenkreis ist die Abgrenzung der berichtspflichtigen Themen interpretationsoffen
- ›› Die Ausgestaltung der Wesentlichkeitsanalyse sollte sicherstellen, dass lediglich die faktisch relevanten Themen zu berichten sind

› Auswirkungen, Risiken und Chancen

- ›› Einschränkung der verpflichtenden Wesentlichkeitsanalyse auf negative Auswirkungen und Risiken
- ›› Option zur zusätzlichen freiwilligen Anwendung auf Chancen und positive Auswirkungen

› Zeithorizonte

- ›› Risikomanagement von Unternehmen weicht in Bezug auf Zeithorizonte i.d.R. deutlich von Vorgehen der Wesentlichkeitsanalyse ab
- ›› Exemplarische Anwendungserleichterung: Verpflichtende Berücksichtigung von kurz- und mittelfristigen Zeithorizonten, langfristige Zeithorizonte (> 5 Jahre) darüber hinaus freiwillig

› Harmonisierung der Einführungserleichterungen zur Wertschöpfungskette

- ›› Auf die Angabe von Informationen zur Wertschöpfungskette darf mit Begründung und Erläuterungen, wie die Information zukünftig beschafft werden sollen, während der ersten 3 Anwendungszeiträume verzichtet werden. Während dieses Zeitraums sollten Informationen zur Wertschöpfungskette auch im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse nicht berücksichtigt werden müssen.

Enforcement – Übergangsregelungen

› Prüfung

- ›› Temporäre Aussetzung der Prüfungspflicht durch den Abschlussprüfer
- ›› Temporäre Aussetzung des Enforcement durch die BaFin

› Ordnungswidrigkeiten

- ›› Temporäre Aussetzung der Sanktionierung durch Bußgeldverfahren

2 Mögliche Anwendungserleichterungen für die CSRD (3/3)

Haftung

› Zielsetzungen

- › Verpflichtende Angabe aller Ziele im Zusammenhang mit den vielfältigen Nachhaltigkeitsaspekten der ESRS – ohne Unterscheidung interner und externer Ziele – erhöht Haftungsrisiken von Unternehmen erheblich („Klageindustrie“). Dies kann dazu führen, dass Unternehmen vorsichtiger Ziele formulieren oder sogar ganz darauf verzichten, wodurch die Zielsetzung der CSRD konterkariert wird
- › Exemplarische Anwendungserleichterung: Verzicht auf die Angabepflicht für sämtliche Zielsetzungen zu wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekten und Fokussierung auf Erläuterungen der Strategien, bspw. in Analogie zur Berichterstattung zu den bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren im Lagebericht gem. § 315 HGB i.V.m. DRS 20

› Haftungsausschluss

- › Ausschluss der zivilrechtlichen Haftung für Informationen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung
- › Ausschluss einer Verschärfung der Organhaftung im Rahmen der Business Judgment Rule

Angaben zu Emissionen nach ESRS E1

- › **Beschränkung der Angabepflichten** auf Scope-1- und Scope-2-Emissionen, Option zur freiwilligen Angabe von Scope-3-Emissionen
- › Alternativ **Einführung von Wahlrechten für bestimmte Angaben**, z.B.
 - › Angaben zu Emissionen in der Nutzungsphase (**Scope 3 Kategorie 11**)
 - › Emissionen in der Nutzungsphase sind aufgrund der Abhängigkeit von Annahmen zum – ggf. produkt-, regions- oder seasonspezifischen – Nutzungsverhalten der Kunden enorm ermessensbehaftet, somit kaum verlässlich und zudem nur aufwandsintensiv zu erheben
 - › Angaben zu Emissionen aus Investitionen (**Scope 3 Kategorie 15**)
 - › Emissionen, die von Unternehmen verursacht wurden, die durch das berichterstattende Unternehmen mitfinanziert sind (z.B. Darlehen oder Minderheitsbeteiligungen) sind Bestandteil der Berichterstattung, selbst wenn keine weitergehende Geschäftsbeziehung besteht. Naturgemäß besteht in solchen Fällen ein beschränkter Informationszugang, insbesondere bei Finanzinvestitionen in Unternehmen, die nicht der CSRD unterliegen (z.B. Nicht-EU-Unternehmen)
 - › Freiwillige Angaben zu Emissionen aus Finanzinvestitionen jedenfalls für Nicht-Finanzunternehmen aufgrund des abweichenden Geschäftsmodells

Agenda

		Seite
1	Exemplarische Anwendungsprobleme	4
2	Mögliche Anwendungserleichterungen	9
3	Regierungsentwurf zur CSRD	13

3 Regierungsentwurf zur CSRD (1/2)

Teilweise Verschärfungen zur CSRD (sog. „Gold Plating“), z.B.

› ESEF-Formatierung

- › Der RegE sieht eine Pflicht zur Aufstellung des Lageberichts einschließlich des Nachhaltigkeitsberichts im ESEF-Format vor („Aufstellungslösung“) und geht damit über die CSRD hinaus, die u.E. – analog zu den ESEF-Vorgaben der Transparenzrichtlinie für den Jahresfinanzbericht – lediglich eine Erstellung und Offenlegung im ESEF-Format fordert („Offenlegungslösung“)
- › Die Aufstellungslösung führt zu einer Vielzahl prozessualer Probleme, bietet gegenüber der Offenlegungslösung bzgl. der Veröffentlichung und somit auch für die Adressaten keine Vorteile

› Inhalt des Nachhaltigkeitsberichts

- › Die Formulierung des RegE von § 289c Abs. 2 S. 1 HGB-E „Im Nachhaltigkeitsbericht nach Absatz 1 sind folgende Angaben zu machen: [...]“ entspricht nicht dem Wortlaut der CSRD „Die in Absatz 1 genannten Informationen umfassen Folgendes: [...]“
- › Die Formulierung des RegE kann die Schlussfolgerung zulassen, dass es sich um eine Auflistung von Pflichtangaben losgelöst von dem Prinzip der doppelten Wesentlichkeit handelt
- › Eine entsprechende Bezugnahme zur Wesentlichkeit könnte über eine möglichst CSRD-nahe Formulierung verdeutlicht werden; z.B. „Die in Absatz 1 genannten [Angaben] umfassen Folgendes: [...]“

› Unternehmenseigene Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung: Bruttobeiträge statt Nettoumsatzerlöse (§ 341a HGB-E)

- › Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung, die nach EU-Bilanzrichtlinie keine Versicherungsunternehmen darstellen, werden nach HGB abweichend als Versicherungsunternehmen behandelt
- › Aufgrund der Anwendung der CSRD-Berichtspflicht für Versicherungsunternehmen auf die im deutschen Recht weitere Fassung der Definition von Versicherungsunternehmen, sieht der RegE insoweit eine Verschärfung gegenüber der CSRD vor

Keine Übergangsvorschriften für Angaben von kapitalmarktorientierten KMU zu immateriellen Ressourcen im Konzernlagebericht

- › Der RegE sieht grds. gestaffelte Anwendungszeitpunkte für die Berichterstattung zu immateriellen Ressourcen im (Konzern-) Lagebericht analog der Übergangsvorschriften für die (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichterstattung vor
- › Da kapitalmarktorientierte KMU nur im Rahmen der Einzelrechnungslegung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sind (erstmalig für das Gj. 2026), fehlt es an einer entsprechenden Übergangsvorschrift für ihre Angabepflicht zu immateriellen Ressourcen im Konzernlagebericht, sodass sie bereits für das aktuelle Gj. 2024 – und damit vor großen Konzernen berichtspflichtig – wären

3 Regierungsentwurf zur CSRD (2/2)

Der Regierungsentwurf könnte in Bezug auf den Konsolidierungskreis klargestellt werden

- › Konsolidierte Berichterstattung:
 - › Eine – durch die CSRD und den RegE vorgesehene – integrierte Berichterstattung erfordert eine kongruente Abgrenzung der Berichtseinheit (so auch in ESRS 1 Nr. 62 und ESRS 2 Nr. 5)
 - › Aus diesem Grund wäre eine **Klarstellung** wünschenswert, wonach der **Konsolidierungskreis der Finanzberichterstattung** auch **für die Nachhaltigkeitsberichterstattung maßgeblich** ist (insbesondere mit Bezug auf die Einbeziehungswahlrechte nach § 296 HGB)

Der Regierungsentwurf bedarf redaktioneller Änderungen des Artikels zur Einzelrechnungslegung des EGHGB-E

- › Im Artikel zur Einzelrechnungslegung des EGHGB-E (Anwendungszeitpunkte) wurde ein neuer Abs. 2 eingefügt (Fiktion des für das GJ. 2024 gewählten Abschlussprüfers als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts bei großen Unternehmen mit Kapitalmarktorientierung)
- › Der Verweis in Abs. 4 (kleine und mittlere Unternehmen mit Kapitalmarktorientierung; ehemals Abs. 3) sollte entsprechend auf Abs. 3 (großen Unternehmen ohne Kapitalmarktorientierung; ehemals Abs. 2) geändert werden:
„[...] sind erstmals anzuwenden auf Unterlagen der Einzelrechnungslegung für ein nach dem 31. Dezember 2025 beginnendes Geschäftsjahr von Unternehmen, die nicht bereits den Absätzen 1 oder [3] unterliegen“