

SUSTY

DER KLEEBERG SUSTAINABILITY NEWSLETTER

01	02	03	04
05	06	07	08
09	10	11	12

2024

CSRD

Übergangsregelungen in der
Nachhaltigkeitsberichterstattung

CSRD

Stellungnahmen zum Referentenentwurf
vom 22.03.2024

EU-Taxonomie-VO

Offenzulegende Leistungsindikatoren
(KPI): Umsatz, CapEx und OpEx

LkSG

Berichtspflicht gemäß § 10 LkSG

Übergangsregelungen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Im Zuge der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) wurde festgelegt, dass die Berichterstattung nach eigens dafür entwickelten Berichtsstandards - den European Sustainability Reporting Standards (ESRS) - zu erfolgen hat. Diese insgesamt zwölf Standards wurden Ende 2023 im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Sie geben vor, dass Unternehmen über Bereiche berichten müssen, die signifikante Auswirkungen, Risiken und Chancen in Bezug auf Umwelt, Soziales und Governance aufweisen. Insgesamt sind die Inhalte sehr komplex. Vor diesem Hintergrund wurden verschiedene Übergangsregelungen in den ESRS (sog. Phase-in) verankert. Darüber hinaus gibt es weitere Erleichterungen, die insbesondere die kapitalmarktorientierten KMU betreffen (neben der Opt-out-Option bis 2028 sollen auch spezielle ESRS verabschiedet werden; wir verweisen auf den SUSTY Newsletter 02/2024).

Phase-in = Übergangsbestimmungen in den ESRS

Kurz vor Verabschiedung der endgültigen ESRS wurden verschiedene Erleichterungen für Unternehmen durch die sog. **Phase-in-Regelung** aufgenommen (**Übergangsbestimmungen**). Dies bedeutet, dass für einzelne Informationsanforderungen mehr Zeit bis zur verpflichtenden Berichterstattung bleibt. Die entsprechenden Datenpunkte sind in Anlage C zu ESRS 1 aufgelistet. Neben der Möglichkeit, die Anzahl der anzugebenden Datenpunkte zunächst zu reduzieren, besteht für bestimmte themenbezogene ESRS die Option, anfangs nur qualitativ, statt quantitativ über Inhalte zu berichten. Während manche Erleichterungen für alle berichtspflichtigen Unternehmen

gelten, sind einzelne nur für solche Unternehmen mit durchschnittlich bis zu 750 Mitarbeitenden zulässig. Für alle Unternehmen gilt, dass im ersten Berichtsjahr keine Vergleichsinformationen vorgelegt werden müssen.

Unternehmen mit mehr als 750 Mitarbeitenden können im ersten Berichtsjahr (BJ) für etwa 40 % und im zweiten BJ für etwa 23 % der Datenpunkte von den Übergangsbestimmungen Gebrauch machen (von insgesamt 823 verpflichtenden Datenpunkten). Unternehmen mit weniger als 750 Mitarbeitenden können zusätzlich im ersten BJ für etwa 9 %, im zweiten BJ für etwa 5 % und im dritten BJ ebenfalls für etwa 5 % der Datenpunkte Erleichterungen in Anspruch nehmen. Im unten verlinkten Explanatory Note der Implementierungshilfe 3 in Appendix B kann eingesehen werden, wie viele Datenpunkte pro ESRS von den Phase-in-Regelungen betroffen sind.

Trotz Übergangsregelungen frühzeitig planen

Die Übergangsregelungen wurden eingeführt, um die Belastung für Unternehmen in den ersten Berichtsjahren zu minimieren. Trotzdem sollten die künftigen Anforderungen gleich mitgedacht werden, um die Zeit bis zur Verpflichtung effektiv nutzen zu können. Dies erleichtert den Einstieg in die vollständige Berichterstattung nach dem Auslaufen der Übergangsregelungen.

[Link zum Explanatory Note IG3 und zu ESRS 1 Anlage C \(S.34 ff.\)](#)
[Explanatory Note IG3](#); [ESRS](#)



Stellungnahmen zum Referentenentwurf vom 22.03.2024

Die Frist zur Abgabe von Stellungnahmen zum **Referentenentwurf (RefE)** vom 22.03.2024 **zur Umsetzung der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) in nationales Recht** war vergleichsweise kurz und endete bereits am 19.04.2024. Die eingegangenen Stellungnahmen werden auf der Homepage des Bundesministeriums der Justiz öffentlich zugänglich gemacht. Unter anderem haben das Institut der Wirtschaftsprüfer (**IDW**), die Wirtschaftsprüferkammer (**WPK**) sowie das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (**DRSC**) jeweils eine Stellungnahme abgegeben.

Das IDW hat die Einordnung der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung als Vorbehaltsaufgabe für Wirtschaftsprüfer begrüßt. Sowohl IDW als auch WPK plädieren in Bezug auf die Ausbildung von Wirtschaftsprüfern dafür, das Thema Nachhaltigkeit nicht als fakultativen, sondern als obligatorischen Teil des Wirtschaftsprüferexamens aufzunehmen. Das IDW spricht sich zudem gegen eine separate Eintragung von Prüfern für Nachhaltigkeitsberichte im Berufsregister der WPK aus. Die zuvor dargestellten Vorschläge dienen der Vermeidung einer Differenzierung innerhalb des Berufstands (Prüfer mit und ohne „Nachhaltigkeits-Kompetenz“). Die WPK betont allerdings die Notwendigkeit einer Übergangsregelung vor und nach Inkrafttreten des Gesetzes für solche Prüfer, die nicht rechtzeitig eine nachhaltigkeitsbezogene Fortbildung absolvieren konnten, um die Verfügbarkeit der Prüfer am Markt zu gewährleisten.

Des Weiteren schlagen die WPK und das IDW die Geltung der Bestellung als

Abschlussprüfer auch für die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts vor, sofern kein anderer Prüfer für den Nachhaltigkeitsbericht bestellt wurde. Die Prüfung der Finanz- und der Nachhaltigkeitsberichterstattung weist inhaltlich Unterschiede auf, weswegen die Haftung nach Auffassung der WPK auch unterschiedlich ausgestaltet sein sollte.

IDW, WPK und DRSC äußern sich kritisch gegenüber den geplanten Regelungen zum elektronischen Berichtsformat (ESEF) für die Aufstellung von Lageberichten (Aufstellungslösung) und bevorzugen stattdessen die bisher für die Finanzberichterstattung geltende Offenlegungslösung.

Das Entfallen der gesonderten Berichtspflicht nach dem LkSG für der CSRD-Berichterstattung unterliegende Unternehmen wurde von IDW und DRSC positiv aufgenommen. Gemäß CSRD ist kein separater Prüfungsbericht für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte zu erstellen - der deutsche Gesetzgeber sieht einen solchen Bericht allerdings vor. IDW und WPK regen an, darauf zu verzichten. Ferner haben das IDW und das DRSC um Klarstellung bzgl. der Befreiungsregeln hinsichtlich Tochterunternehmen und Nicht-EU Mutterunternehmen gebeten.

Auch zu weiteren geplanten Regelungen haben die drei Institutionen noch Anmerkungen.

Link zur Stellungnahme des IDW, der WPK und des DRSC:
[IDW](#), [WPK](#) & [DRSC](#).



Offenzulegende Leistungsindikatoren (KPI): Umsatz, CapEx und OpEx

Die EU-Taxonomie-Verordnung verfolgt das Ziel, Unternehmen dazu zu verpflichten, ihre Nachhaltigkeitsleistungen nicht nur in Umweltberichten, sondern auch in finanziellen Kennzahlen (Key Performance Indicators (KPI)) zu dokumentieren. Der Anteil der nachhaltigen Wirtschaftsaktivitäten wird anhand drei wichtiger KPI betrachtet: **Umsatz**, **Investitionsausgaben (CapEx)** und **Betriebsausgaben (OpEx)**.

Der Anteil des **Umsatzes** aus nachhaltigen Aktivitäten ist eine zentrale Kennzahl, die den Prozentsatz des Gesamtumsatzes aufzeigt, der aus Geschäftsaktivitäten stammt, die den Kriterien der EU-Taxonomie-Verordnung für nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten entsprechen. Um diesen Anteil zu bestimmen, müssen Unternehmen den Umsatz aus taxonomiekonformen Wirtschaftsaktivitäten ermitteln und durch den Gesamtumsatz dividieren.

Die Größe **CapEx** bezieht sich auf den Anteil der Investitionsausgaben, die entweder bereits taxonomiekonform sind oder Teil eines Plans zur Ausweitung oder Erreichung der Umweltleistung des Unternehmens sind. Hierzu gehören bspw. Investitionen in umweltfreundliche Technologien oder Infrastrukturen. Im Nenner sind die Zugänge an Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten während des Geschäftsjahres vor Abschreibungen und Neubewertungen zu erfassen. Der Zähler entspricht dem Teil der Investitionsausgaben im Nenner, der Folgendes umfasst:

1. Investitionen in Wirtschaftstätigkeiten, die den Kriterien der EU-Taxonomie-Verordnung entsprechen;
2. Ausgaben, die Teil eines Plans sind, um taxonomiekonforme Aktivitäten zu erweitern oder taxomiefähige Aktivitäten in taxonomiekonforme Aktivitäten umzuwandeln (CapEx-Plan);
3. Investitionsausgaben für den Erwerb von Produktionsanlagen im Zusammenhang mit taxonomiekonformen Wirtschaftstätigkeiten und spezifische Maßnahmen zur Reduzierung von Treibhausgasen, sofern diese Maßnahmen innerhalb von 18 Monaten umgesetzt und einsatzbereit sind.

Die Kennzahl **OpEx** umfasst den Anteil der Betriebsausgaben, der mit den taxonomiekonformen Wirtschaftstätigkeiten oder dem CapEx-Plan verbunden ist. Der Nenner beinhaltet die direkten und nicht kapitalisierten Kosten, die für die laufende Instandhaltung von Sachanlagen erforderlich sind, um deren kontinuierliche und effektive Funktionsfähigkeit sicherzustellen. Dies schließt die Ausgaben ein, die durch ausgelagerte Tätigkeiten entstehen. **Die gleichen Kriterien, die für die Berechnung der CapEx verwendet werden, gelten für die OpEx.** Der Zähler der OpEx entspricht dem Anteil der im Nenner enthaltenen Betriebsausgaben, der eines der drei genannten Kriterien erfüllt.

Link zum „Taxonomy Calculator“ der EU sowie Übersicht der KPI der WPK [EU Tax Calculator](#) & [KPI WPK](#)



Berichtspflicht gemäß § 10 LkSG

Ab dem Jahr 2024 wird der Kreis der Unternehmen, die gemäß dem **Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz** (LkSG) zur Einhaltung von Menschenrechten und Umweltschutz entlang ihrer gesamten Lieferkette verpflichtet sind, erweitert. Während im Jahr 2023 diese Verpflichtung nur für Unternehmen mit mindestens 3.000 Beschäftigten im Inland galt, umfasst sie nun Unternehmen **mit mindestens 1.000 Beschäftigten im Inland**. Die im LkSG definierten Sorgfaltspflichten sind von betroffenen Unternehmen umzusetzen und jährlich in einem Bericht über die Erfüllung dieser Sorgfaltspflichten im vergangenen Geschäftsjahr zu dokumentieren.

Wie und wann ist der Bericht einzureichen?

Um den Berichtspflichten gemäß **§ 10 Abs. 2 LkSG** nachzukommen, müssen Unternehmen einen Bericht anhand der Antworten eines Online-Berichtsfragebogens erstellen. Dieser Fragebogen ist auf der Website des Bundesamtes für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) verfügbar. Der Fragebogen umfasst offene, geschlossene sowie Multiple-Choice-Fragen. **Spätestens vier Monate nach Abschluss des Geschäftsjahres** ist der Bericht **elektronisch** beim **BAFA** einzureichen (§ 12 Abs. 1 LkSG). Zusätzlich muss der Bericht auf der **Unternehmenswebseite** veröffentlicht werden, wobei der Zugang hierzu **sieben Jahren lang kostenlos** gewährleistet sein muss.

Auswirkung des Referentenentwurfs auf die Berichtspflichten nach LkSG

Der Referentenentwurf (RefE) zur Umsetzung der CSRD in nationales Recht sieht vor, dass die gesonderten Berichtspflichten nach dem LkSG für

Unternehmen, die bereits gemäß den europäischen Vorgaben verpflichtend oder freiwillig einen regelkonformen Nachhaltigkeitsbericht aufstellen, entfallen sollen. Ziel des deutschen Gesetzgebers ist es, doppelte oder sich überschneidende Anforderungen an die Berichterstattung zu vermeiden. Die **Einreichung** des CSRD- bzw. ESRS-konformen Nachhaltigkeitsberichts beim BAFA und dessen **Veröffentlichung** auf der Unternehmenswebseite muss gemäß dem LkSG **spätestens ein Jahr nach Abschluss des Geschäftsjahres** erfolgen. Eine Ergänzung des LkSG im Rahmen des RefE zur Umsetzung der CSRD sieht vor, dass der Nachhaltigkeitsbericht **sieben Jahre lang kostenlos** und **öffentlich** zugänglich sein muss (§ 10 Abs. 5 und 6 LkSG-E), um den Anforderungen des LkSG zu genügen. Diese Erleichterung wäre zu begrüßen - ob es tatsächlich so kommt, bleibt abzuwarten.

Hervorzuheben ist, dass Unternehmen, die für das laufende Jahr 2024 noch nicht zum Anwenderkreis der CSRD-Berichterstattung gehören, aber **mindestens 1.000 Beschäftigte** haben, dazu verpflichtet sind, für dieses Jahr 2024 einen eigenen Bericht gemäß § 10 LkSG zu erstellen und zu veröffentlichen.

Link zum Merkblatt „Fragebogen“ und zum Referentenentwurf
BMJ: [Merkblatt Fragebogen](#) & [Referentenentwurf 22.03.2024](#)



Literatur & Veranstaltungen

Literatur

Zwirner/Boecker

IDW RS FAB 100, Entwurf einer Modulverlautbarung zu ESRS 1, NWB Nachhaltigkeit und Reporting (NaRp), 04/2024, S. 7-14

Zwirner/Boecker

Einzelfragen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nach ESRS - Entwurf einer IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100), Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), 04/2024, S.149-152

Zwirner/Boecker

Relevanz von Nachhaltigkeitsaspekten in der Unternehmensbewertung, Der Betrieb (DB), 09/2024, S. 473-476

Zwirner/Boecker

Internes Kontrollsystem zum Nachhaltigkeitsberichtswesen: Ausgestaltung und Prüfung, Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), 03/2024, S.105-108

Zwirner/Boecker

Nachhaltigkeitsaspekte in der Unternehmensbewertung, BOARD, 06/2023, S. 219-222

Zwirner/Boecker

Berichterstattung über Treibhausgasemissionen, Kategorisierung von THG-Emissionen in Scope 1, Scope 2 und Scope 3, NWB Nachhaltigkeit und Reporting (NaRp), 03/2023, S. 8-11

Veranstaltungen

Termin	Thema
14.05.2024	Die Steuerbilanz 2023, Nachhaltigkeitsberichterstattung
21.05.2024	RefE zur CSRD-Umsetzung Teil I
22.05.2024	RefE zur CSRD-Umsetzung Teil II
10.06.2024	Aktuelle Brennpunkte der Bilanzierung, Bewertung und Berichterstattung
13.06.2024	Aktuelles zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

Für Mandanten und Interessierte:

Besuchen Sie uns gerne auf www.kleeberg-nachhaltigkeit.de oder kontaktieren Sie uns direkt.



Sprechen Sie uns jederzeit gerne zu diesen oder weiteren Themen an!

Weitere Informationen unter:
www.kleeberg-nachhaltigkeit.de
www.kleeberg.de

Hier finden Sie Aktuelles zur Nachhaltigkeit:



Hier finden Sie die aktuellen Publikationen zur Nachhaltigkeit:



Dr. Kleeberg & Partner GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Member Crowe Global

München

www.kleeberg.de

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Rechtsstand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die Informationen in dieser Publikation ersetzen auch keinesfalls die individuelle Prüfung des Einzelfalls. Wir übernehmen keine Gewähr für Gestaltungen, die ohne unsere individuelle Beratung umgesetzt werden.

© 04/2024. Herausgeber dieses Druckwerks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Druckwerk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z.B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photomechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Druckwerk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.

Tax

Audit

Advisory

Legal

IT Audit

Valuation

Sustainability

FAAS