

Berlin, 25. Januar 2023

Deutsche Industrie- und Handelskammer

Stellungnahme zum Entwurf der Europäischen Kommission zu einer Delegierten Verordnung betreffend Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)

Wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem o. g. Entwurf. Grundlage dieser Stellungnahme sind die der DIHK bislang zugegangenen Äußerungen der Industrie- und Handelskammern (IHKs) sowie die wirtschaftspolitischen/europapolitischen Positionen der DIHK. Sollten weitere in dieser Stellungnahme noch nicht berücksichtigte relevante Äußerungen eingehen, wird die DIHK diese entsprechend ergänzen.

Nachfolgende Anmerkungen konzentrieren sich auf einige, aus unserer Sicht für die Unternehmen wichtige Aspekte der vorgelegten Standardentwürfe, sind jedoch nicht abschließend.

A. Das Wichtigste in Kürze

1. Fehlende Erfahrung berücksichtigen: künftig berichterstattungspflichtige Unternehmen sind überwiegend keine international tätigen Großunternehmen mit Erfahrung in der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Allein in Deutschland werden statt bisher ca. 500 Unternehmen künftig ca. 15.000 Unternehmen einen deutlich umfangreicheren Nachhaltigkeitsbericht als vom bisherigen Europäischen Recht vorgesehen, erstellen müssen.

Bereits für heute berichterstattungspflichtige, größere kapitalmarktorientierte Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern erscheint der von den Standardentwürfen vorgesehene Nachhaltigkeitsberichtsumfang als nicht mehr verhältnismäßig. Wenn jedoch bereits aus der Perspektive kapitalmarktorientierter Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern die Verhältnismäßigkeit der Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht gegeben ist, kann sie folglich erst recht nicht bei den künftig vom Anwendungsbereich der CSRD erfassten kleinen, mittleren und großen kapitalmarktorientierten Unternehmen gegeben sein.

Überwiegend handelt es sich bei den künftig erstmals berichterstattungspflichtigen Unternehmen zudem um nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, die bisher noch keine detaillierten Berichtsstrukturen und entsprechende Prozesse und Strategien zur Datenerhebung und -konsolidierung eingerichtet und erstellt haben.

Den Unterschieden zwischen kapitalmarktnotierten und nicht kapitalmarktnotierten Unternehmen, die in einer Vielzahl von bisherigen EU-Regulierungen anerkannt und aufgegriffen wurden, aber auch den unterschiedlichen Unternehmensgrößen, sollte stärker Rechnung getragen werden.

Die unterschiedlichen Unternehmenszielgruppen von kapitalmarktorientierten Unternehmen auf der einen Seite und nicht kapitalmarktorientierten mittelständisch geprägten Unternehmen auf der anderen Seite sowie die unterschiedlichen Unternehmensgrößen, die Erfahrung in der Nachhaltigkeitsberichterstattung etc. werden in den Standardentwürfen unzureichend berücksichtigt und sollten sich in den jeweiligen Anforderungen wiederfinden.

Nicht vergessen werden darf, dass eine noch größere Gruppe der Zulieferer der direkt vom Anwendungsbereich der CSRD erfassten Unternehmen und weitere konzernzugehörige Unternehmen mittelbar von der Nachhaltigkeitsberichterstattung tangiert sind (Kaskadeneffekt). Dieser Aspekt sollte auch dazu führen, dass die Anzahl der Daten weiter reduziert wird.

2. Transformation ermöglichen: Berichtsstandards verhältnismäßig und praktikabel gestalten, Kosten und Nutzen berücksichtigen

Obwohl EFRAG eine Reduzierung und Vereinfachung der Standardentwürfe vorgenommen hat, bedarf es nach Meinung der großen Mehrheit der Unternehmen noch weiterer Überarbeitung und Vereinfachung. Die künftigen Berichtsstandards müssen angemessen zum Regelungszweck und zur Unternehmensgröße sowie der Erfahrung der Betriebe in der Berichterstattung ausgestaltet sein. Die nicht abgrenzbare Definition des Stakeholders, die Ermittlung der doppelten Wesentlichkeit sowie beispielsweise die Angabe vergleichbarer Informationen tragen zur fehlenden Proportionalität bei.

Die teilweise sehr hohe Granularität der Berichtspflichten geht mit einem enormen Aufwand für die Unternehmen zur Erhebung der Datenpunkte einher, gleichzeitig bestehen jedoch Zweifel an der Aussagefähigkeit und der Relevanz vieler geforderter Datenpunkte. Grundsätzlich sollte jedoch gelten: Statt die Unternehmen mit immer mehr aufwändigen Berichtsansforderungen und Dokumentationen zu belasten, wäre es zielführender, diese Ressourcen für die Transformation für eine nachhaltigere Wirtschaft einzusetzen und unmittelbar inhaltliche Nachhaltigkeitsbemühungen in den Unternehmen zu fördern.

Darüber hinaus sind die vorgelegten Standardentwürfe in ihrer Lesbarkeit, Komplexität und ihrem Umfang weit von einer praktikablen betrieblichen Umsetzung in den betroffenen Unternehmen entfernt. Die gestaffelte erstmalige verbindliche Anwendung der erweiterten Nachhaltigkeitsberichterstattung lässt leider weiterhin nicht ausreichend Zeit zur Implementierung der hierfür notwendigen Prozesse und Vorbereitungen in den Betrieben.

3. Konvergenz sicherstellen: EU-Standards mit Weitblick definieren ohne doppelte Berichtspflichten

Die Standardisierung von Berichtspflichten ist im Sinne der Vergleichbarkeit grundsätzlich zu befürworten und erlaubt Unternehmen, bestehende Komplexitäten und Bürokratiekosten zu reduzieren. Einheitliche EU-Standards sollten sich auf die zentralen Kennzahlen für die Unternehmenssteuerung konzentrieren. Grundsätzlich aber gilt: Alle Datenpunkte müssen rechts- und datenschutzkonform erhoben werden können.

Mit über 1.000 Datenpunkten, viele davon verpflichtend, sind die Standardsentwürfe derzeit von Übersichtlichkeit und Vergleichbarkeit weit entfernt. Durch die hohe Detailtiefe der geplanten Berichterstattung, der enormen Fülle an zu berichtenden Informationen und der daraus resultierenden Informationsüberlastung wird befürchtet, dass das Ziel der Erhöhung der Transparenz und die entsprechende Förderung der Erreichung der Klimaziele verfehlt werden wird.

Um den Aufwand und die Bürokratie praktikabel zu halten, muss eine größtmögliche Konvergenz zu allen absehbaren EU-Regulierungsinitiativen geschaffen werden, die weitere Transparenzanforderungen an Unternehmen stellen - wie z.B. die aktuelle Gesetzesinitiative zu unternehmerischen Sorgfaltspflichten in Wertschöpfungsketten („EU-Lieferkettengesetz“) oder den Entwurf einer Richtlinie zur Lohntransparenz.

Ebenso muss auf vorhandene (nationale) Berichtspflichten verwiesen werden können, damit die gleichen Informationen nicht an mehreren Stellen veröffentlicht werden müssen.

Die IHK-Organisation fordert mit Blick auf die genannten und nachfolgend ausführlich dargestellten Aspekte daher mit Nachdruck, die Standardentwürfe noch einmal grundsätzlich zu überarbeiten und sich dabei auf die wesentlichen Leistungsindikatoren zu konzentrieren.

B. Relevanz für die deutsche Wirtschaft

In einer globalisierten Welt und vor dem Hintergrund großer gesellschaftlicher und wirtschaftlicher Herausforderungen ist verantwortungsvolles und nachhaltiges Wirtschaften in der Tradition des Leitbilds der Ehrbaren Kaufleute aktueller denn je. Deutsche Unternehmen üben ihre unternehmerische Verantwortung auf vielfältige Weise aus und verbinden wirtschaftlichen Erfolg mit der Berücksichtigung ökologischer, sozialer und gesellschaftlicher Aspekte. Damit unterstützen sie die Entwicklungsziele der Vereinten Nationen. Nachhaltigkeitsberichtspflichten können die Transformation zu einer nachhaltigen Wirtschaft weiter befördern – vorausgesetzt sie sind klar, verlässlich und der Unternehmensgröße angemessen und lassen den Unternehmen ausreichend Zeit für die Implementierung der eigentlichen Maßnahmen und stärken die Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftsstandorts Europa. Der von der CSRD vorgesehene Anwendungsbereich führt dazu, dass allein in Deutschland künftig 14.500 Unternehmen mehr einen deutlich umfangreicheren Nachhaltigkeitsbericht als vom bisherigen Europäischen Recht vorgesehen, erstellen müssen.

C. Anmerkungen zu übergeordneten Aspekten, insbesondere zu [draft] ESRS 1 und [draft] ESRS 2

Künftig berichterstattungspflichtige Unternehmen überwiegend keine international tätigen Großunternehmen, weshalb diese vornehmlich über keine Erfahrung, wenig interne Berichterstattungsstrukturen und über kein entsprechendes Personal verfügen

Die sog. CSRD führt in Deutschland dazu, dass statt bisher ca. 500 künftig ca. 15.000 Unternehmen einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen müssen (vgl. u. a. CSR-Studie des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee, Januar 2021). Hier handelt es sich in vielen Fällen um Unternehmen, die – trotz ihres inhaltlichen Engagements auf dem breiten Feld der Nachhaltigkeit – noch nicht umfassend Nachhaltigkeitsdaten hierzu erhoben und bisher noch nicht formalisiert berichtet haben.

Auch wenn der europäische Gesetzgeber seine Entscheidung schon getroffen hat: Aus Sicht der meisten betroffenen Unternehmen sind die vorgesehene Ausweitung des Kreises der berichtspflichtigen Unternehmen sowie die Ausweitung der Berichtspflicht nicht zielführend und nicht angemessen, da erheblicher zusätzlicher Aufwand für Dokumentation und Information sowie enorme Kosten für die Erstellung, Prüfung und Veröffentlichung entstehen werden.

Auch für bereits heute berichterstattungspflichtige, größere kapitalmarktorientierte Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern erscheint der von den Standardentwürfen vorgesehene Nachhaltigkeitsberichtsumfang als nicht mehr verhältnismäßig. Wenn jedoch bereits aus der Perspektive kapitalmarktorientierter Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern die Verhältnismäßigkeit der Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht gegeben ist, kann sie folglich erst recht nicht bei den künftig vom Anwendungsbereich der CSRD erfassten kleinen, mittleren und großen kapitalmarktorientierten Unternehmen gegeben sein. Selbst kapitalmarktorientierte Unternehmen, die sich zusätzlichen Anforderungen an Transparenz und Offenlegung unterwerfen, um den Kapitalmarkt nutzen zu können, werden die Anforderungen aus CSRD und Standardentwürfen nur schwer erfüllen können, vgl. hierzu auch die Anmerkungen nachfolgend.

Große Unternehmen nach der Rechnungslegungsrichtlinie 2013/34/EU sind Unternehmen, die u. a. durchschnittlich mehr als 250 Mitarbeiter aufweisen. Das sind in vielen Fällen aus deutscher Perspektive mittelständisch geprägte nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, deren Verwaltung schlank strukturiert ist und die über keine separaten Fachbereiche für Nachhaltigkeit, Berichterstattung oder ähnliches verfügen. Da die Mehrzahl der künftig von der Nachhaltigkeitsberichterstattung erfassten Unternehmen nicht kapitalmarktorientiert ist, existiert in der überwiegenden Anzahl dieser Unternehmen auch kein entsprechendes Berichtswesen. Es handelt sich eben gerade nicht um Unternehmen, die bereits mit Standards der Internationalen Rechnungslegung vertraut und darin geübt sind, diese anzuwenden. Für diese Unternehmen bzw. deren Mitarbeiter, die mutmaßlich auch für den Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung keine Expertise besitzen, ist es nur unter unverhältnismäßig hohem Aufwand möglich, sich künftig mit 18 Dokumenten, davon 12 sehr detaillierten Standards mit weiterhin 300 Seiten sowie 6 Anhängen mit über 130 Seiten zu befassen und diese rechtssicher anzuwenden.

Zudem führt die mittelbare Betroffenheit der Zulieferer der direkt vom Anwendungsbereich der CSRD erfassten Unternehmen und weiterer konzernzugehöriger Unternehmen zu unverhältnismäßigem Verwaltungsaufwand für viele KMU. Die direkt betroffenen Unternehmen fragen notwendige Informationen bei ihren KMU-Zulieferern ab, weswegen man von einem Kaskadeneffekt sprechen kann.

Bei all diesen Unternehmen werden erhebliche Ressourcen zur Erfüllung der umfangreichen Berichtspflichten gebunden werden, ohne dass hierdurch eine tatsächliche Verbesserung im Sinne eines nachhaltigeren Wirtschaftens erzielt wird. Statt die Unternehmen mit immer mehr bürokratischen Berichtsanforderungen und Dokumentationen zu belasten, wäre es zielführender, diese Ressourcen für die Transformation für eine nachhaltigere Wirtschaft einzusetzen und unmittelbar inhaltliche Nachhaltigkeitsbemühungen in den Unternehmen zu fördern. Die IHK-Organisation unterstützt Betriebe auf vielfältige Weise, beispielsweise durch den Zertifikatslehrgang CSR-Manager (IHK), durch die bundesweiten Projekte „Unternehmensnetzwerk Klimaschutz“ und „Unternehmen Biologische Vielfalt“ oder durch die Registrierung von Unternehmen zum Europäischen Umweltmanagementsystem (EMAS) sowie durch den Zertifikatslehrgang „Nachhaltiges Lieferkettenmanagement“.

Allerdings gilt auch: Unternehmen, die im Bereich Beratung, Prüfung und Nachhaltigkeit aktiv sind sowie Unternehmen, die bisher bereits freiwillig berichten, sehen die ausgeweitete Berichtspflicht aus einer anderen, positiveren Perspektive. Die einen, da sie die Daten teilweise schon erhoben haben und einheitliche Standards die Berichterstattung vereinfachen, die anderen, da sich durch den Umfang und die Detailtiefe der Standards sowie die Prüfpflicht weitere Geschäftsgebiete eröffnen.

Die kritischen Töne in der Unternehmenschaft überwiegen jedoch weiterhin. Sogar auch sehr große, international tätige Unternehmen mit Erfahrung in der Nachhaltigkeitsberichterstattung sehen die nun vorliegenden Standardentwürfe im Hinblick auf deren sehr hohe Granularität der Berichtspflichten und dem einhergehenden Aufwand zur Erhebung der Datenpunkte kritisch. Die Aussagefähigkeit und Relevanz vieler geforderter Datenpunkte wird bezweifelt. Manche formulieren, dass sie Angst vor den Berichtspflichten haben, die sich aus Taxonomie und CSRD ergeben.

Wir erkennen an, dass EFRAG die ersten Standardentwürfe aus April 2022 an vielen Stellen überarbeitet hat. Die gegenüber den Erstentwürfen gestrichenen Anforderungen sollten jedoch möglichst nicht in den künftigen Branchenstandards aufgegriffen werden (keine verdeckte Verlagerung der Anforderungen). Zudem haben sich Änderungen bei der Anzahl der Disclosure Requirements ergeben, von der rebuttable presumption wurde Abstand genommen, Verweismöglichkeiten wurden eröffnet und es besteht die Möglichkeit, dass manche Informationen noch nicht in den ersten Berichten aufgenommen werden müssen bzw. sind Erleichterungen bei der Einholung von Daten in der Wertschöpfungskette vorgesehen.

Aber dennoch gilt auch: die nun vorliegenden überarbeiteten Entwürfe sind für die meisten der verpflichteten Unternehmen, insbesondere im Bereich der nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen, immer noch nicht handhabbar. Über 1.000 Datenpunkte, viele davon verpflichtend, stellen eine hohe Belastung deutscher Unternehmen dar. Hier gilt es die Proportionalität zu wahren. Wesentliche Leistungsindikatoren mit tatsächlicher Steuerungsfunktion sollten im Mittelpunkt der sektorübergreifenden Standards stehen.

Anzumerken ist in diesem Kontext, dass für die Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht nur Kennzahlen, konkrete Auswirkungen etc. ermittelt und erhoben werden müssen, sondern in sehr vielen Fällen auch Prozesse, Strukturen und Strategien des Unternehmens einzurichten bzw. zu erstellen oder zu ändern sind.

Es ist nach den Rückmeldungen der Unternehmen vielmehr davon auszugehen, dass die Erfüllung des Berichtsaufwands regelmäßig nicht mit den vorhandenen Personalressourcen möglich ist und es insofern der kostenintensiven Beziehung externer Dienstleister bedarf. Dadurch werden personelle wie auch finanzielle Ressourcen gebunden, die stattdessen von den betroffenen Unternehmen in sinnvollerer Weise für nachhaltigkeitsfördernde Maßnahmen eingesetzt werden könnten.

Von [draft] ESRS 1 definierter Stakeholder-Kreis ist nicht abgrenzbar

Dem in [draft] ESRS 1, Tz. 25f., definierten Stakeholder-Kreis fehlt es an einer für die Unternehmen nachvollziehbaren und umsetzbaren Abgrenzung; er ist zudem zu weit gefasst. Nach [draft] ESRS 1 soll er nicht nur Investoren, Gläubiger etc. einbeziehen, sondern laut Tz. 25a betroffene Stakeholder, d. h. Einzelpersonen oder Gruppen, die nicht näher definierte Interessen haben, die von den Aktivitäten des Unternehmens und dessen Wertschöpfungskette positiv oder negativ betroffen sind oder sein können. Tz. 25b bezieht „users of sustainability statements“ ein und damit explizit auch (alle) Zivilorganisationen und Nichtregierungsorganisationen. Die in Tz. 25, 26 enthaltenen Adressaten sind nicht klar abgrenzbar. Dies würde bei Veröffentlichung der Standards in Form delegierter Rechtsakte zur Unbestimmtheit der für die Unternehmen rechtlich bindenden Standards führen und sich in einer für die Umsetzung derselben schädlichen Rechtsunsicherheit niederschlagen.

Darüber hinaus erwähnt [draft] ESRS 1, Appendix B, AR 4 lit. b den Begriff des „relevant Stakeholder“, der anscheinend bisher nicht definiert ist und Fragen zur Abgrenzung des „affected Stakeholder“ aufwirft. Ebenso unklar ist die Verwendung von „may“ and „shall“ in diesem Zusammenhang in AR 3 und AR 4.

Der nicht abgrenzbare Kreis der Stakeholder hat auch Auswirkungen auf den Umfang der sustainability due diligence, da diese sich auch auf die Stakeholder beziehen soll, vgl. [draft] ESRS 1 Tz. 27, 63.

[draft] ESRS 2 nimmt in verschiedenen Teilziffern, u. a. in Tz. 38, 39, 40 Bezug auf die Stakeholder und verbindet Berichtspflichten mit diesen Stakeholdern. U. a. soll berichtet werden, „how the interests and views of its stakeholders are taken into account by the undertaking’s strategy and business model(s)“. In Verbindung mit der o. g. nicht mehr abgrenzbaren Definition der Stakeholder führt dies dazu, dass – wie aufgezeigt – der Umfang der in den Nachhaltigkeitsbericht aufzunehmenden Informationen für betroffene Unternehmen nicht mehr erkennbar und bewältigbar ist.

Zudem überschreitet [draft] ESRS 1 damit den von der Richtlinie 2013/34/EU grundsätzlich vorgesehenen Adressatenkreis. Der Lagebericht eines Unternehmens erfüllt eine „Rechenschaftsfunktion“ und ist grundsätzlich an Gesellschafter, Aufsichtsrat, potenzielle Anleger und sonstige aktuelle oder potenzielle Marktpartner der Gesellschaft gerichtet. Folglich sind auch die von [draft] ESRS 1 adressierten Stakeholder ausschließlich im Rahmen und entsprechend geltendem EU-Recht, d. h. der Richtlinie 2013/34/EU zu definieren.

Nötig sind praktikable und verhältnismäßige Nachhaltigkeitsstandards

Wichtig ist, dass die zu entwickelnden Standards, die die Berichtspflichten der Unternehmen konkretisieren, praktikabel und verhältnismäßig ausgestaltet sind. Grundsätzlich gilt: Unternehmen können nur über Daten berichten, die ihnen vorliegen bzw. die von ihnen mit verhältnismäßigem Aufwand rechts- und datenschutzkonform ermittelbar sind. Zudem ist die Qualität und Verlässlichkeit der Daten eine zwingende Voraussetzung für eine zielgerichtete Berichterstattung.

Wichtige Grundsätze der Berichterstattung bzw. der Ermittlung des zu berichtenden Inhalts, wie u. a. zur doppelten Wesentlichkeit in [draft] ESRS 1 und [draft] ESRS 2 sind zwar im Rahmen der Überarbeitung von EFRAG nachgebessert worden, sind indes jedoch weiterhin komplex, schwer zu verstehen, sehr weit gefasst und werfen in der Anwendung viele Fragen auf. Darüber hinaus ist unklar, wie die Schwellenwerte oder Kriterien, etwa in [draft] ESRS 1 Teil. 36, [draft] ESRS 2, Tz. 50, zu definieren sind.

Unsicherheiten bestehen auch bei der Definition von „short-, medium- and long-term periods“. [draft] ESRS 1, Tz. 79, definiert diese Zeiträume, erwähnt sogleich in Tz. 81 das Bestehen unterschiedlicher Definitionen und eröffnet in Tz. 82 sowie in [draft] ESRS 2, Tz. 9, die Abweichung von den vorgegebenen Definitionen. Einerseits eröffnet die Ausnahme eine unternehmensindividuelle Flexibilität, andererseits ist fraglich, unter welchen Voraussetzungen das Unternehmen von der Definition in [draft] ESRS 1, Tz. 79, abweichen kann.

Die Vorgabe, vergleichbare Informationen pauschal für alle im laufenden Zeitraum offengelegten Kennzahlen, vgl. [draft] ESRS 1 Tz. 84ff., aufzunehmen, führt zu weiterem Aufwand. Auch die Ausnahmeregel in Tz. 86 kann den zu erwarteten Aufwand nicht ausreichend eindämmen; folglich sollte

die Vorgabe in den Tz. 84ff. nochmals überprüft werden bzw. nur bei wenigen ausgewählten Kennzahlen verbindlich vorgegeben werden.

[draft] ESRS 2, Tz. 63-66, sehen detaillierte Berichte über „actions and resources“ vor, welche kritisch zu hinterfragen sind. Komprimierte Informationen sind für interessierte Stakeholder ausreichend. Zwar enthält [draft] ESRS 1 in Tz. 105-107 inzwischen eine Regelung, die es dem Berichtspflichtigen ermöglichen soll, Geschäftsgeheimnisse zu bewahren. Die in [draft] ESRS 1 Tz. 105-107 aufgenommenen Voraussetzungen, die dem Berichtspflichtigen erlauben, Informationen über intellectual property, know-how or results of innovation zu unterlassen, lassen jedoch die berichtspflichtigen Unternehmen teilweise im Unklaren, in welchen Fällen diese Voraussetzungen erfüllt sind. Die Möglichkeit, von sensiblen Informationen in der Berichterstattung abzusehen, sollte zudem aus Sicht einiger Unternehmen auf zusätzliche Arten von Informationen ausgedehnt werden, die über geistiges Eigentum hinausgehen.

Die fehlende Verhältnismäßigkeit der Anforderungen für alle betroffene Unternehmen (vgl. auch oben zu den Anforderungen für kapitalmarktorientierte Unternehmen) zeigt sich an vielen Einzelfällen. Offensichtlich ist die fehlende Verhältnismäßigkeit grundsätzlich bei Anforderungen, die bislang seitens des europäischen Gesetzgebers – aus Gründen der Verhältnismäßigkeit - nur von börsennotierten Unternehmen verlangt wurden, und nun von Unternehmen unabhängig von der Kapitalmarktorientierung ab 250 Mitarbeitern gefordert werden, vgl. u. a. Angaben zum Vergütungssystem, zur Diversität etc., dazu auch unten. Viele der geforderten Angaben scheinen insofern weder vom Anspruch des europäischen Gesetzgebers in Art. 29b Abs. 2 Satz 2 CSRD zur Verhältnismäßigkeit noch vom vorgesehenen Inhalt des Delegierten Rechtsakts, seiner Rechtsgrundlage, gedeckt zu sein. Damit wären diese Angaben rechtswidrig.

Exakte Finanz- und Ressourcenplanungen über lange Zeiträume in der Zukunft wie in den Standardentwürfen von Unternehmen gefordert, sind ferner hochkomplex, aufwändig und anspruchsvoll sowie naturgemäß mit massiven Unschärfen und Prognosefehlern verbunden. Gerade bei langen Zeiträumen lassen sich z. B. Innovationsfortschritte und neue Technologien etc. nicht exakt planen oder budgetieren. Die Standards müssen dies berücksichtigen, indem Detailgrad und Anforderungen deutlich komprimiert werden.

Schwierigkeiten bei der Feststellung doppelter Wesentlichkeit

Während die ersten Standardentwürfe noch jedes Thema als wesentlich ansahen, kann das Unternehmen nun mittels der Wesentlichkeitsanalyse (wie bisher in der Nachhaltigkeitsberichterstattung üblich) Themengebiete als wesentlich oder unwesentlich identifizieren. Diese in [draft] ESRS 1 Tz. 3.2 – 3.6 dargelegten Möglichkeiten können das Erstellen der Nachhaltigkeitsberichte erleichtern und Stakeholdern das Identifizieren für sie relevanter Informationen erleichtern.

Das Konzept der doppelten Wesentlichkeit ist allerdings recht unbestimmt und in der Praxis schwer für Unternehmen umzusetzen. Welche Definition von Wesentlichkeit für die Nachhaltigkeitsberichterstattung angemessen ist, beantworten der Entwurf der Verordnung bzw. die Standardentwürfe nicht. Darüber hinaus ist unklar, wie die Schwellenwerte oder Kriterien, etwa in [draft] ESRS 1, Tz. 36, [draft] ESRS 2, Tz.50, unternehmensindividuell zu definieren sind.

Auch [draft] ESRS 1, Appendix B, AR 5 und 6, welche die Eigenschaften von „severity“ umschreiben, sind nicht eindeutig und werfen weitere Fragen bei den Unternehmen auf.

Die Entwürfe sollten deshalb auch Indikatoren enthalten, die es den Unternehmen erleichtern, unwesentliche Aspekte ihrer Tätigkeiten wegzulassen. So sollte beispielsweise erwogen werden, dass gesetzlich vorgesehenen Schwellenwerte, die Unternehmen von Berichts- oder Sorgfaltspflichten entbinden, zur Bestimmung der Wesentlichkeit herangezogen werden können. Als Beispiele könnten die Schwellenwerte der EU-Konfliktmineralienverordnung, der Industrieemissionsrichtlinie oder der UVP-Richtlinie genannt werden. Zur Erfüllung der Anforderungen dieser Regelungen müssen betroffene Unternehmen entsprechende Daten erheben. Für Tätigkeiten unterhalb der Schwellenwerte liegen den Unternehmen in vielen Fällen die Daten über Stoffe, Emissionen oder Vegetation nicht vor. Die Nennung möglicher Indikatoren könnte Unternehmen die Wesentlichkeitsanalyse deutlich erleichtern.

Vermeidung zusätzlicher Belastungen bei nach IFRS-bilanzierenden Unternehmen – Berücksichtigung der fehlenden Berichtserfahrungen der künftig berichtspflichtigen Unternehmen

Aus der Perspektive international tätiger und nach IFRS-bilanzierender Unternehmen sollten der europäische Gesetzgeber die internationalen Entwicklungen beim Nachhaltigkeits-Reporting klar im Blick behalten und eine hohe internationale Harmonisierung anstreben. Zusätzliche Pflichten zur europäischen Nachhaltigkeitsberichterstattung für international ausgerichtete Unternehmen müssen vermieden werden. Insofern muss auf Art. 29b Abs. 2 Satz 2 CSRD verwiesen werden, welcher fordert, dass “the standards shall avoid disproportionate administrative burdens on undertakings, including by taking account to the greatest extent possible the work of global standard-setting initiatives for sustainability reporting as required by paragraph 3, point (a).

Die stärkere Annäherung zwischen ESRS und den Standards des International Sustainability Standards Board (ISSB), insbesondere hinsichtlich grundlegender Konzepte, Berichtsprinzipien und Berichtspflichten ist insofern positiv zu werten. Allerdings berichten einzelne Unternehmen immer noch von Widersprüchen der Standards, die den Erstellern und dem Nutzen der Berichte Probleme bereiten könnten. Die ESRS sollten deshalb eine größtmögliche Flexibilität erlauben, die Struktur und Kapitel der Berichte so zu wählen, dass diese international auch nach ISSB verstanden werden können. Gleichzeitig muss aber immer auch berücksichtigt werden, dass die EU-Standards auch für die Unternehmen gelten, deren Aktivitäten eine solche Anpassung an internationale Nachhaltigkeitsstandards nicht erfordern, und die über keine Erfahrungen im Bereich der Internationalen Rechnungslegung verfügen, und daher stets angemessen und mit tragbaren Erhebungs- und Berichtsaufwand sein müssen (vgl. weiter oben).

Anerkennung der Befolgung von weiteren Governance-Strukturen und Managementsystemen

Unternehmen, welche bereits über Governance-Strukturen und Managementsysteme z.B. für den Umgang mit Menschenrechtsfragen verfügen, u. a. durch Sorgfaltsprüfungen, die auf den UN-Leitprinzipien und den OECD-Leitsätzen beruhen, fordern, dass die ESRS Bezug auf diese nehmen und zusätzliche Erfordernisse deutlich kennzeichnen sollten. Eine klare Navigation würde den Unternehmen die Einordnung erleichtern.

Befürchtet wird, dass viele Unternehmen, die bereits heute freiwillig über ihre Nachhaltigkeitsaktivitäten berichten und hierfür je nach Branche, Betriebsgröße und Zielrichtung national und international eingeführte und anerkannte Standards wie z.B. Global Reporting Initiative (GRI), Deutscher Nachhaltigkeitskodex (DNK), UN Global Compact, Corporate Net-Zero Standard, ISO-Norm 26000

und die ILO-Kernarbeitsnormen etc. nutzen, künftig mit unterschiedlichen Berichtsanforderungen im Rahmen von Lieferketten oder Finanzierungsnotwendigkeiten konfrontiert werden. Unverhältnismäßiger Aufwand bei der Datenerhebung, Datenerfassung und der Validierung der Daten wird die Folge sein. Im internationalen Vergleich sind hierdurch Wettbewerbsnachteile für die betroffenen Unternehmen zu erwarten.

Umfang der Standardentwürfe geht über den Richtlinieninhalt hinaus

Die Übereinstimmung zwischen den Anforderungen der Richtlinie und den EFRAG-Entwürfen ist nicht durchgängig gewährleistet: So sollen Unternehmen beispielsweise in dem [draft] ESRS S 1 über die Unterbringung von Arbeitnehmern, über deren soziale Absicherung und über die Verbesserung der allgemeinen Lebenssituation berichten, ohne dass dies in der CSRD vorgesehen ist. Die Unternehmen sind sogar verpflichtet, rückwirkend zu berichten.

Konsultationsprozess adressatenorientiert gestalten

Umfang und Komplexität der Standardentwürfe sind grundsätzlich in Frage zu stellen. Sollen tatsächlich die Interessen der relevanten Stakeholder einbezogen werden, so bedarf es der Etablierung eines entsprechenden Prozesses, der dies den Berichtspflichtigen auch ermöglicht. Weder die verkürzten Fristen bei der Konsultation durch EFRAG, noch der große Umfang der konsultierten Standards haben eine quantitativ und qualitativ angemessene Teilnahme der künftig betroffenen Unternehmen, die sich bislang mit dieser Art der Standards nicht befasst haben, fördern können.

Mittelständisch geprägte nicht kapitalmarktorientierte Betriebe, die künftig unter den Anwendungsbereich der CSRD fallen, haben allein mit Blick auf das Ausmaß der Entwürfe in der Regel keine Kapazität, hierzu unmittelbar Stellung zu beziehen und ihre praxisbezogene Sichtweise einzubringen. Hinzu kommt, dass die Konsultation durch EFRAG und nun die erneute Prüfung der überarbeiteten Standards in herausfordernden Zeiten stattfinden, in denen die Unternehmen ihre Lieferketten diversifizieren und ihre Energieversorgung absichern müssen. Dies gilt gerade auch für kleine und mittlere gelistete Unternehmen. Ergänzend kommt dazu, dass die direkte Einbeziehung von betroffenen Unternehmen durch die bislang nur in Englisch zur Verfügung stehenden Standardentwürfe erschwert wird.

Berücksichtigung von bereits regulierten Berichtsfeldern

Es bestehen – vermutlich nicht nur in Deutschland - zahlreiche Verordnungen und Gesetze, die diverse Aspekte aus den Entwürfen (insbesondere aus [draft] ESRS S1 und S2) bereits gesetzlich vorsehen. Ein Bericht über das Einhalten von gesetzlichen Regelungen, welche teilweise auch europäisch harmonisiert sind, scheint einerseits nicht erforderlich, andererseits gelten diese für alle betroffenen Unternehmen und sind daher insofern auch nicht geeignet für die Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Verpflichtende Berichtsinhalte für berichtspflichtiges Unternehmen werden konkreter, lassen jedoch noch viele Fragen offen

In Art. 19a CSRD finden sich im Hinblick auf den Inhalt des Nachhaltigkeitsberichts teilweise vage Abgrenzungsformulierungen, etwa „where appropriate“ oder „where relevant“. Für das berichtspflichtige Unternehmen bleibt somit unklar, welcher Maßstab der „Angemessenheit“ zu Grunde

gelegt werden darf. Zugleich wird offenbar vorausgesetzt, dass berichtspflichtige Unternehmen mit den sog. SME-Standards vertraut sind. Denn Art. 29b Abs. 4 sieht vor, dass “Standards shall not specify disclosures that would require undertakings to obtain information from small and medium-sized undertakings in their value chain that exceeds the information to be disclosed according to the sustainability reporting standards for small and medium-sized undertakings referred to in Article 29c.” Die Rechtssicherheit gebietet es, dass für das berichtspflichtige Unternehmen klar erkennbar sein muss, unter welchen Voraussetzungen es über welche Aspekte zu berichten hat bzw. auf welche Maßstäbe es vertrauen kann. Dies sollte grundsätzlich schon in der Richtlinie selbst deutlich werden, muss aber in jedem Fall in den resultierenden Standards aufgezeigt werden.

Der vorliegende [draft] ESRS 1 konkretisiert in Tz. 31 die verbindlichen berichtspflichtigen Informationen im Vergleich zum ersten Entwurf. Unklar ist insofern der Verweis in Tz. 31 lit e), dass für Unternehmen mit mehr als 250 Mitarbeitern zu den verbindlichen berichtspflichtigen Angaben – unabhängig von einer Wesentlichkeitsprüfung – auch die Angaben in [draft] ESRS S1 Disclosure Requirements von S1, Tz.1 bis S1-5 gehören. Die Erleichterungen würden folglich nur für Unternehmen, die als großes Unternehmen gemäß der Rechnungslegungsrichtlinie aufgrund von Bilanzsumme und Nettoumsatzerlösen einzustufen sind, aber weniger als 250 Mitarbeiter haben, gelten. Das ist grundsätzlich als Erleichterung und Berücksichtigung der Verhältnismäßigkeit zu sehen.

Unser generelles Petitum, welches wir bereits zu den ersten Entwürfen von EFRAG vorgetragen haben, dass es praktikabler und verhältnismäßiger Standards bedarf, ist damit jedoch nicht erfüllt, vgl. auch oben. Es bedarf bei weiteren anzugebenden Informationen der Abstufung von Anforderungen im Verhältnis zur Unternehmensgröße, vgl. auch die Anmerkungen oben.

Unter dem Gesichtspunkt der Vergleichbarkeit von Nachhaltigkeitsinformationen sollte in künftigen Gesetzgebungsprozessen berücksichtigt werden, dass Begriffe einheitlich verwendet werden. Dies bezieht sich u. a. auch auf Berechnungsmethoden, die bei ausgewählten Kennzahlen vorgegeben sind.

Umfang der zu erstellenden Nachhaltigkeitsberichte nicht abschätzbar

Der Lagebericht wird unter Einschluss des Abschnitts des Nachhaltigkeitsberichts für die betroffenen Unternehmen um ein Vielfaches umfangreicher als bisher. Die in [draft] ESRS 1 Tz. 120 aufgenommene Verweisungsmöglichkeit ist grundsätzlich positiv zu würdigen, vermeidet sie doch teilweise eine doppelte Berichterstattung. Allerdings bezieht sich diese Möglichkeit des Verweises nur auf Informationen, die im Lagebericht, im Jahresabschluss, dem Corporate-Governance-Bericht, den Vergütungsbericht sowie im Rahmen der Berichterstattung von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen, vgl. Tz. 117 enthalten sind. Zudem darf auch auf eine erstellte EMAS-Erklärung verwiesen werden, Tz. 119, soweit der EMAS-Bericht bestimmte Voraussetzungen erfüllt.¹ Auf Informationen, die im Rahmen eines Berichts nach Global Compact etc. abgegeben werden, könnte

¹ Neben den bereits vorhandenen oder geplant verpflichtenden Berichtspflichten gibt es auch auf Europäischer Ebene freiwillige Formate, wie das europäische Umweltmanagementsystem EMAS (Eco-Management and Audit Scheme). Dies stellt sicher, dass alle Umweltaspekte von Energieverbrauch bis zu Abfall und Emissionen rechtssicher und transparent umgesetzt werden. Das EMAS-Zertifikat basiert auf einer EU-Verordnung der Europäischen Kommission und ist ein Garant dafür, dass Unternehmen ihren Verpflichtungen zum Umweltschutz nachkommen, Prozesse implementiert haben und ihre Umweltleistung stetig verbessern.

nicht referiert werden. Zudem wird die Möglichkeit des Verweises (auch auf EMAS) eingeschränkt, da nach Tz. 118 die Informationen den gleichen Rahmen und das gleiche elektronische Format wie der Nachhaltigkeitsbericht erfüllen muss.

Dabei bleibt unklar, ob die EMAS-Berichte ausreichend sind, ob eine vollständig integrierte Berichterstattung eine Option für Ersteller ist oder inwiefern auch hier eine Doppelberichterstattung erforderlich wird, aufgrund der Verankerung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Lagebericht. Unternehmen, die bereits das umfangreiche Umweltmanagementsystem EMAS eingeführt haben, müssen im Zweifel doppelte oder zusätzliche Angaben erheben und darüber berichten. Das ist nicht angemessen. Daher wäre eine Anerkennung des EMAS-Berichts zur Erfüllung der ESRS E1 bis E5 sinnvoll. Durch die verstärkte Berücksichtigung und explizite Anerkennung von Verweisen auf auditierte bzw. zertifizierte Berichtsstandards und Managementsysteme (EMAS, GRI, etc.) im Themenfeld „Umwelt“ kann der Prüfungsumfang durch Wirtschaftsprüfer, aber auch der Nachhaltigkeitsbericht selbst angemessen verkürzt werden. Die Prüfung der Umwelterklärungen nach EMAS durch Umweltgutachter sollten deshalb generell für E1 bis E5 anerkannt werden und nicht zusätzlich durch akkreditierte Stellen durchgeführt werden müssen.

Die Möglichkeit der Verweise ist, wie dargestellt, eingeschränkt. Daten, die ggf. aufgrund der Befolgung anderer Berichtstandards oder von Managementsystemen etc. bereits vorliegen, müssen erneut in die Berichterstattung aufgenommen werden; eine generelle Verweismöglichkeit würde eine doppelte Berichterstattung besser vermeiden können. Darüber hinaus ist fraglich, wie die Vorgabe in Tz. 120, dass durch die Verweise die Lesbarkeit nicht beeinträchtigt werden darf, verstanden wird. Zu viele Verweise könnten ggf. nach Tz. 120 die Übersichtlichkeit und Lesbarkeit beeinträchtigen. Daher sollten diejenigen Punkte aus den Standards herausgenommen werden, die bereits im Lagebericht, Jahresabschluss, dem Corporate-Governance-Bericht, den Vergütungsbericht sowie im Rahmen der Berichterstattung von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen, vgl. Tz. 117, enthalten sind.

Die Vorgabe in ESRS 1 Tz. 96ff., wesentliche Fehler aus früheren Berichtsperioden bzw. Nachhaltigkeitsberichten entsprechend der in den Tz. 96ff. enthaltenen Vorgaben zu korrigieren, ist kritisch zu hinterfragen. Aus dem jeweils aktuellen Nachhaltigkeitsbericht würden sich zwischenzeitlich bekannte Tatsachen bereits ergeben. Einer Darlegung anhand der in Tz. 96ff. genannten Kriterien bedarf es ist nicht; auf diese sollte verzichtet werden.

Würden alle von den Standardentwürfen gewünschten Angaben tatsächlich erfolgen, so bestünden allein die Nachhaltigkeitsberichtsteile – auch bei Nutzung der Verweismöglichkeit – aus zahlreichen Seiten. Der Lagebericht würde sehr unübersichtlich und mithin in seiner Informationsfunktion eingeschränkt werden. Sinnvoller wäre daher eine noch stärkere Abstufung in wenige Pflichtangaben – idealerweise unter Berücksichtigung von schon vorhandenen Daten in den Unternehmen – und zusätzlichen freiwilligen Angaben. Auf diese Weise könnte dem Faktum Rechnung getragen werden, dass die Zielgruppen von börsennotierten Aktiengesellschaften und nicht kapitalmarktorientierten mittelständisch geprägten Unternehmen zumeist unterschiedlich sind – ein Umstand, der bisher viel zu wenig berücksichtigt wird. Auch die Unternehmensgröße sollte berücksichtigt werden. Angemerkt sei, dass auch kapitalmarktorientierte Unternehmen sich vom Umfang der vorgesehenen Nachhaltigkeitsberichterstattung sehr belastet sehen, vgl. auch oben. Zudem könnte auf diese Weise auch der wettbewerbliche Effekt der Unternehmen um die Nachhaltigkeitsberichte gestärkt werden. So könnten sich Unternehmen, die sich besonders für ein nachhaltiges Wirtschaften

engagieren und dies in Form der freiwilligen Angaben in ihren Berichten „bewerben“, dadurch bei ihren Zielgruppen Wettbewerbsvorteile verschaffen, was wiederum einen Anreiz für weitere Maßnahmen schaffen könnte.

Die zeitgleiche Erstellung des finanziellen Berichts einerseits und des Nachhaltigkeitsberichts andererseits führt zudem vor allem für die künftig erstmals berichtspflichtigen Unternehmen zu einer erheblichen Mehrbelastung im Jahresabschlussprozess. Aber auch bereits berichtspflichtige Unternehmen werden durch den erweiterten Umfang der Nachhaltigkeitsberichterstattung in dem engen Zeitfenster stark belastet. Hinzu kommt die in der CSRD verankerte Prüfpflicht des Nachhaltigkeitsberichts, die neben dem Erstellungsaufwand eine zusätzliche Aufwandskategorie mit erheblichen Mehrkosten stellt.

Fehlende Zeit zur innerbetrieblichen Anpassung

EFRAG hat die ersten Standardentwürfe im November 2022 der EU-Kommission übergeben, welche diese im Laufe des ersten Halbjahres 2023 durch einen delegierten Rechtsakt verabschieden will. Das Reporting nach den neuen Standards müssen die Unternehmen, die bisher auch schon berichtspflichtig sind, allerdings bereits ein halbes Jahr später umsetzen, da sie über das Geschäftsjahr, beginnend am 01.01.2024 berichten müssen. Ergänzend ist zu erwähnen, dass die Richtlinie selbst erst bis zum 6. Juli 2024 in nationales Recht umgesetzt sein muss – im Zweifel nach Beginn des Geschäftsjahres, in welchem die Unternehmen schon nach der CSRD berichten sollen. Damit bleibt den Unternehmen gerade einmal ein halbes Jahr, um ihr Indikatorenportfolio zu ergänzen und zu finalisieren. Das ist so nicht leistbar, auch wenn die Anzahl der Indikatoren reduziert wurde. Dennoch sind es zu viele verpflichtende Indikatoren, für welche die Betriebe unbedingt mehr Zeit benötigen, um sich die geforderten Informationen zu beschaffen. Diese dringend notwendige Zeit sieht die CSRD jedoch aktuell nicht vor. Zudem gilt, dass z.B. eine Bank nur dann sinnvoll über die Nachhaltigkeit ihres finanzierten Portfolios berichten kann, wenn die Berichte der Kapitalnehmer vorliegen. Von daher muss auch hier eine zeitliche Staffelung sichergestellt werden.

Darüber hinaus sind, wie bereits oben erwähnt, vielfach auch Prozesse, Strukturen und Strategien des Unternehmens einzurichten bzw. zu ändern oder gänzlich neu zu erstellen. Derartige Schritte sind sehr zeitintensiv, aber auch hierfür lässt der viel zu enge Zeitrahmen bis zur erstmaligen Berichterstattung nach der CSRD den Betrieben bislang keine ausreichende Frist. Dies gilt insbesondere auch für die bisher nicht von der CSR-Richtlinie erfassten Unternehmen, die zunächst auch den sustainability due diligence process durchführen müssen, um die wesentlichen tatsächlichen und potenziellen nachteiligen Auswirkungen ermitteln zu können, [draft] ESRS 1 Tz. 60ff.. Auch kann die Frage der Wesentlichkeit erst nach dem durchgeführten Prozess beantwortet werden.

Die Möglichkeit, die transitional provisions in [draft] ESRS 1 Tz. 10 und Appendix D zu nutzen, und zumindest einige der berichtspflichtigen Informationen erst später angeben zu müssen, geht in die richtige Richtung. Allerdings entlasten sie nur in geringem Maße und auch nur zeitlich begrenzt und sollte, abgesehen von der Notwendigkeit inhaltliche Anpassungen im Sinne der Verhältnismäßigkeit vorzunehmen, entsprechend ausgeweitet werden.

Kosten-/Nutzen-Analyse belegt hohe Kosten für Unternehmen

Die vorliegende Kosten-Nutzen-Analyse basiert auf den ersten Entwürfen der ESRS-Standards. Damit kann sie nicht die tatsächlichen Kosten der Standards berücksichtigen, die der EU-Kommission

übergeben wurde. Um das in der CSRD festgelegte Verfahren einzuhalten, benötigt es eine Kosten-Nutzen-Analyse für die von der EU-Kommission zu verabschiedenden Standards, um eine realistische Einschätzung zu erhalten. Dies bedarf es umso mehr, als der kurze Zeitraum und Zeitpunkt zur Durchführung der Kosten-Nutzen-Analyse negativen Einfluss auf die Rückmeldungen hatte, wonach von ursprünglich 2.000 kontaktierten Interessenvertretern sich lediglich 115 an den Antworten beteiligten (vgl. „Cost-benefit analysis of the First Set of draft European Sustainability Reporting Standards“, S. 1).

Dennoch gibt die vorliegende Analyse einen ersten Eindruck: für ein durchschnittliches Unternehmen entstehen neben den einmaligen Einführungskosten in Höhe von 287.000 EUR jährliche Kosten von 320.000 EUR, (vgl. „Cost-benefit analysis of the First Set of draft European Sustainability Reporting Standards“, S. 106). Die tatsächliche Belastung dürfte allerdings für die meisten Unternehmen um einiges höher liegen, da neben internem Ressourcenaufbau und externen Unterstützungsleistungen bspw. auch entsprechende Prozesse und Strukturen innerhalb der Unternehmen aufgesetzt werden müssen, die ebenfalls Aufwand verursachen. Ebenso nennt die Analyse selbst Einschränkungen der Berechnungen, da die Kosten auf der Grundlage des derzeitigen Preisniveaus geschätzt wurden und eine anhaltende Inflation sowie ein Mangel an Experten für Nachhaltigkeitsberichterstattung diese erhöhen (vgl. „Cost-benefit analysis of the First Set of draft European Sustainability Reporting Standards“, S. 14). Auch vor diesem Hintergrund sollte dringend über eine Reduzierung der Komplexität der Standards nachgedacht werden, um die Kosten für die Betriebe zu reduzieren.

D. Anmerkungen zu den vorgeschlagenen thematischen Standardentwürfen

Entwürfe für Corporate Governance Standards

Die Reduzierung auf einen [draft] ESRS G1 ist zunächst grundsätzlich positiv zu würdigen. Allerdings ist weiterhin zu kritisieren, dass [draft] ESRS G1 bzw. [draft] ESRS 2 Informationen von allen großen Unternehmen verlangen, die teilweise bislang entweder vom europäischen Gesetzgeber nur von börsennotierten Unternehmen verlangt wurden oder in vielen Fällen in Bilanz, Lagebericht oder in Erklärung zur Unternehmensführung aufgenommen und bereits durch europäisches Recht harmonisiert sind.

[draft] ESRS 2 verlangt in Tz. 19e) die prozentuale Angabe der unabhängigen Mitglieder der Boards. Die Europäische Kommission hat 2005 eine Empfehlung zur Unabhängigkeit von Boardmitgliedern von börsennotierten Unternehmen veröffentlicht. Der nationale Corporate Governance Kodex sieht die Empfehlung unabhängiger Mitglieder ebenfalls für börsennotierte Unternehmen vor. Durch [draft] ESRS 2 Tz. 19e) wird für alle großen Unternehmen unabhängig von ihrer Börsennotierung als Pflichtangabe der prozentuale Anteil der unabhängigen Mitglieder vorgesehen (mandatory information nach [draft] ESRS 1 Tz. 31(a)). Wenn jedoch bislang nur für börsennotierte Unternehmen eine Empfehlung für unabhängige Mitglieder der Boards vorgesehen ist, warum sollten nun alle großen Unternehmen unabhängig von ihrer Kapitalmarktorientierung hierüber berichten?

In [draft] ESRS 2 in Tz. 25ff. und [draft] ESRS E1, Tz. 12, werden Angaben zum Vergütungssystem verlangt; An diesem Beispiel offenbart sich die Unverhältnismäßigkeit einzelner Standardanforderungen, denn der EU-Gesetzgeber hat bisher im Rahmen seines Verständnisses der

Verhältnismäßigkeit in bereichsspezifischen Regelungen aus gutem Grund nur börsennotierte Aktiengesellschaften zur Erstellung eines Vergütungsberichts verpflichtet. Die Angaben zum Vergütungssystem scheinen insofern weder vom Anspruch des europäischen Gesetzgebers in Art. 29b Abs. 2 Satz 2 CSRD zur Verhältnismäßigkeit noch vom vorgesehenen Inhalt des Delegierten Rechtsakts, seiner Rechtsgrundlage, gedeckt zu sein. Damit wären diese Angaben rechtswidrig. Für börsennotierte Unternehmen sieht [draft] ESRS 2, Appendix B, AR6, bereits richtigerweise die Möglichkeit des Verweises auf Basis der Richtlinie 2007/36/EG vor.

Ähnliches gilt für die Angaben zur Diversität: Die bisher bestehenden europäischen Regelungen (vgl. Art. 20 Richtlinie 2013/34/EU) fordern Angaben zum Diversitätskonzept nur von großen börsennotierten Aktiengesellschaften im Rahmen der Erklärung zur Unternehmensführung. Abermals geht der Standardentwurf [draft] ESRS 2 Tz. 17ff. über die bisherige Verhältnisabwägung des EU-Gesetzgebers in der Rechnungslegungsrichtlinie hinaus, indem er neben den großen börsennotierten Aktiengesellschaften weitere – nicht börsennotierte Aktiengesellschaften – zu Angaben verpflichten will. Eine Angabe für alle großen Unternehmen unabhängig von ihrer Börsennotierung scheint indes ebenfalls nicht verhältnismäßig im Sinne des EU-Gesetzgebers zu sein. Angaben zu Unternehmensführungspraktiken ([draft] ESRS G1, Tz. 5ff.), die über die gesetzlichen Anforderungen hinaus angewandt werden oder auch eine Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie zur Zusammensetzung ([draft] ESRS 2 Tz. 17ff., [draft] ESRS G1 Tz. 5ff.), sind von börsennotierten Aktiengesellschaften bereits in der Erklärung zur Unternehmensführung aufzunehmen. Dies ist durch Art. 20 Richtlinie 2013/34/EU vorgegeben. Auch hier gelten die zuvor aufgeführten Argumente zur Verhältnismäßigkeit der Anwendung auch auf nicht börsennotierte Unternehmen, vgl. oben zur Vergütung.

[draft] ESRS G1, Tz. 23, widerspricht dem Grundsatz des „nemo tenetur se ipsum accusare“ und sollte gestrichen werden.

Entwürfe für Soziale Standards

Die Entwürfe der vier Sozialen Standards [draft] ESRS S1 bis S4 verlangen eine Fülle an Informationen von den berichtspflichtigen Unternehmen, die in keinem Verhältnis zu den 24 sozialen und menschenrechtlichen Faktoren stehen, welche die CSRD aufführt. Ebenso ist die Übereinstimmung zwischen den Anforderungen der Richtlinie und den EFRAG-Entwürfen nicht durchgängig gewährleistet: So sollen Unternehmen beispielsweise in dem [draft] ESRS S 1 über die Unterbringung von Arbeitnehmern, über deren soziale Absicherung und über die Verbesserung der allgemeinen Lebenssituation berichten, ohne dass dies in der CSRD vorgesehen ist. Die Unternehmen sind sogar verpflichtet, rückwirkend zu berichten.

Daher verstoßen die Sozialen Standards gegen das „non-essential elements“-Prinzip gemäß Art. 290 AEUV. Aber nicht nur aufgrund der Menge an Daten sind die Sozialen Standards kritisch zu hinterfragen.

Es muss stets gewährleistet sein, dass es sich bei der Berichtsanforderung um relevante Daten handelt, die dem Unternehmen tatsächlich vorliegen oder leicht zu beschaffen sind. Dies ist häufig nicht der Fall: Bei den Sozialstandards zur eigenen Belegschaft wird etwa unter [draft] ESRS S 1, Tz.6 (S. 13) die Beschäftigtenzahl abgefragt, die sich aber nicht nur auf die Gesamtbelegschaft bezieht, sondern eine Auflistung aller Beschäftigten verlangt – heruntergebrochen auf Länderebene für alle Destinationen mit mehr als 50 Beschäftigten. Dies ist für viele Unternehmen im Detail so nicht

darstellbar und würde de facto eine Berichtspflicht für alle Länder, in denen das Unternehmen mit eigenen Gesellschaften aktiv ist, bedeuten. Es sollte an Zahlen angeknüpft werden, die die Unternehmen bereits aufgrund bestehender Vorschriften zu ermitteln und anzugeben haben, um abweichende Ermittlungen bzw. Berechnungen zu vermeiden. Eine Variante wäre den Schwellenwert für die länderspezifische Berichterstattung auf 10% der Gesamtbelegschaft festzulegen, um die Granularität der Anforderungen erheblich zu reduzieren und den Mehrwert auch für die externen Stakeholder zu erhöhen. Zudem werden einzelne erforderliche Angaben (bspw. über Ansätze und Maßnahmen zu negativen und positiven Auswirkungen, Risiken und Chancen bzgl. der Mitarbeiter) für Unternehmen einen erheblichen Mehraufwand bedeuten und eine hinsichtlich ihres Nutzens fragwürdige, weil unsichere Folgenabschätzung und Gefährdungsbeurteilung darstellen.

Auch alle Berichtspflichten im Rahmen des [draft] ESRS S1, die Daten zu Zeitarbeitskräften verlangen, sind sehr schwer zu erfüllen, da die mitarbeiterbezogenen Daten im berichtenden Unternehmen nicht vorliegen. Nach der europäischen Datenschutz-Grundverordnung liegen diese Daten nur dem Hauptarbeitgeber, der Zeitarbeitsfirma, vor, nicht jedoch dem Unternehmen, bei dem der Beschäftigte eingesetzt ist. Aufgrund der datenschutzrechtlichen Bestimmungen dürfen diese Daten auch nicht veröffentlicht werden. Die entsprechenden Berichtspflichten im [draft] ESRS S1 sollten sich daher nur auf die eigenen Mitarbeiter beziehen.

Aufgrund der unterschiedlichen datenschutzrechtlichen Bestimmungen in einzelnen Ländern können nicht in allen Märkten die geforderten Daten wie z.B. zum Geschlecht der Mitarbeiter, Fehlzeiten aufgrund von Krankheiten etc. erhoben, gespeichert und weiterverarbeitet werden. Auch diese Daten liegen den Unternehmen nicht vor.

Um Rechtssicherheit zu gewährleisten, sollten eine Reihe von Begriffen und Definitionen näher bestimmt werden, z. B. „Nicht-Arbeitnehmer“ oder „Krankheit“. Es besteht Unklarheit darüber, welche Daten auf rechtssichere Weise erhoben werden können, insbesondere im Hinblick auf die Einhaltung des Datenschutzes und des Arbeitsrechts. Eine Rechtsgrundlage für die Verarbeitung und Offenlegung vieler erforderlicher Informationen ist in der Datenschutz-Grundverordnung nicht vorgesehen.

Ebenso sind viele Bestimmungen nach wie vor nicht mit dem EU-Vertragsrecht und dem deutschen Grundgesetz vereinbar, z. B. [draft] ESRS S1, Tz. 12 "Menschen mit Behinderungen": Die Befragung von Arbeitnehmern nach derartigen persönlichen Informationen ist in der Regel gesetzlich verboten. Die Kommission könnte entsprechende Länderprofile erstellen, insbesondere mit Informationen darüber, welche Daten von welchen Ländern in welchem Format zu erwarten sind und wie mit den unterschiedlichen rechtlichen Definitionen in verschiedenen Ländern von Begriffen wie z.B. „Behinderung“ umgegangen werden soll. Dies würde die Umsetzung erleichtern und die Datenqualität und damit die Vergleichbarkeit der Berichte herstellen.

Ebenso sind einige Leistungsindikatoren, z. B. aus der Wertschöpfungskette für kleinere Unternehmen nicht oder kaum verfügbar; sie müssten erst mit großem Aufwand beschafft werden. Dieser Aspekt ist beim Anwendungsbereich des deutschen Lieferkettensorgfaltspflichtengesetzes (LkSG – bis 31.12.2023 gültig für Betriebe ab 3.000 Beschäftigte und ab 01.01.2024 gültig für Betriebe ab 1.000 Beschäftigte) aus guten Gründen vom deutschen Gesetzgeber anerkannt worden und sollte auch vom Europäischen Gesetzgeber berücksichtigt werden.

Nach dem LkSG müssen dort erfasste Unternehmen einen separaten Bericht bei der kontrollierenden Behörde einreichen. In diesem sind bereits viele benötigte Informationen zum Ausfüllen der Nachhaltigkeitsstandards enthalten. Die Informationen nach CSRD sollen jedoch zugleich Teil des Lageberichts sein. Damit ergeben sich durch die CSRD einerseits und das deutsche Lieferkettengesetz andererseits doppelte Berichtspflichten zu den gleichen Inhalten in separaten Berichten. Es sollte insofern grundsätzlich möglich sein, auf vorliegende Berichte und vorhandene Formate zu verweisen, um zusätzliche Bürokratie zu vermeiden und zugleich den Informationsanforderungen, sofern sie als unabdingbar eingeschätzt werden, Genüge zu tun.

Auch auf EU-Ebene wird über Berichtspflichten zu Nachhaltigkeit entlang der Lieferkette nachgedacht. Der Rat sieht in seinem Kompromissvorschlag für ein Sorgfaltspflichtengesetz die Anwendung für Unternehmen u.a. ab 1000 Beschäftigten und nach einer 3-jährigen Übergangszeit ab 500 Mitarbeitern vor. Die konkrete Ausgestaltung ist zwar noch offen, jedoch wurden in der bisherigen Diskussion kleine Unternehmen ausgenommen. Auch hier müssen doppelte Berichtsinhalte zur CSRD unbedingt verhindert werden. Nicht akzeptabel wäre, wenn deutsche Unternehmen am Ende ähnliche Informationen jeweils separat sowohl nach der CSRD, nach dem EU-Sorgfaltspflichtengesetz und nach dem deutschen LkSG berichten müssten.

Zudem werden Informationen abgefragt, die bereits durch gesetzliche Regelungen festgelegt sind. Beispielsweise regelt das deutsche Entgelttransparenzgesetz, dass Unternehmen mit mehr als 500 Beschäftigten, die lageberichtspflichtig sind, regelmäßig über den Stand der Gleichstellung und der Entgeltgleichheit berichten. [draft] ESRS S1, Tz. 16 ff. verlangt aber auch entsprechende Informationen von allen nach CSRD Berichtspflichtigen. Damit wird mittelbar der Anwendungsbereich des Entgelttransparenzgesetzes deutlich ausgeweitet. Der deutsche Gesetzgeber hat mit seiner Entscheidung jedoch gerade anerkannt, dass für Unternehmen mit weniger als 500 Mitarbeitern der Aufwand eines speziellen Berichts hierzu unangemessen ist. Darüber hinaus würde dies zu Doppelarbeit und sich überschneidenden Meldepflichten mit dem geplanten Entwurf einer Richtlinie zur Lohntransparenz führen.

Verschiedene Aspekte der Sozialberichtspflichten beziehen sich auf den Gesundheitsschutz ([draft] ESRS S1, Tz. 10) und die Antidiskriminierung; auch diese Themen sind bereits gesetzlich geregelt.

Entwürfe für Umweltstandards

Im Vergleich zu den ersten Entwürfen, wurden die Standards [draft] ESRS E1-E5 konkretisiert und vereinfacht. So ist zur Beurteilung der Wesentlichkeit im ESRS E2 (Pollution) beispielsweise kein Umweltaußendruck mehr erforderlich. Viele Daten wurden zudem auf die Produktionsstätte oder Produkte des Unternehmens beschränkt und müssen nicht mehr entlang der gesamten Lieferkette nachvollzogen werden. Auch die Möglichkeit, nach den Standards [draft] E2-5 nur im Fall der Wesentlichkeit berichten zu müssen oder auf Berichtspunkte zu verzichten, wenn dies angegeben und begründet wird, kann die berichtenden Unternehmen entlasten. Dennoch wird in den nun vorgelegten Entwürfen der EFRAG immer noch nicht deutlich, wann diese Auswirkungen berichtsrelevant sind und deshalb tatsächlich offengelegt werden müssen.

Der vorgesehene Berichtsumfang ist für Betriebe nur unter Einsatz unangemessen hoher finanzieller und personeller Ressourcen darstellbar. Emissionen, Stoffe, Umweltauswirkungen und -zustände müssten über lange Lieferketten erhoben und ausgewertet werden. Für die Auswertung müssten Dienstleister oder sogar Wissenschaftler beauftragt werden, für welche weitere, nicht

unerhebliche Kosten entstehen würden. Für diese Informationen müssten zunächst umfangreiche Recherchen entlang der Lieferketten angestellt werden, um detaillierte Kenntnisse über die regionalen und lokalen Bedingungen einzelner Lieferanten zu erhalten – in der Regel liegen diese nicht vor. Selbst für mittelständisch geprägte Unternehmen mit Lieferketten geringer Tiefe würde der Aufwand – je nach Komplexität der Produkte oder Dienstleistungen – unverhältnismäßig.

Zwar müssen diese Daten nur berichtet werden, wenn sie wesentlich sind. Außerdem können Unternehmen begründen, warum sie entsprechende Informationen nicht erheben und berichten. Allerdings dürfte dies bei vielen Unternehmen dazu führen, dass sie umfangreiche Ausführungen dazu anfertigen müssen, warum Materialflüsse, Immissionsdaten oder Stoffströme nicht erhoben werden. Viele dürften zudem ihre Zuliefererbetriebe oder Kunden mit umfangreichen Fragebögen überfordern, die zudem von Unternehmen zu Unternehmen unterschiedlich gestaltet werden müssten (Kaskadeneffekt).

Würden die von der EFRAG vorgeschlagenen Berichtsstandards wie geplant umgesetzt, würde das also zwangsläufig zu einer Überforderung gerade von kleineren Mid-caps führen. Selbst vielen Großunternehmen dürfte die Erfüllung dieser Anforderungen im eigenen Haus oftmals sehr schwerfallen.

Deshalb sollen die Umweltstandards im Umfang weiter deutlich reduziert werden. Sie müssen eine klare Richtschnur geben, wann welche Informationen relevant und in welchem Umfang sie offenzulegen sind. Sie sollten, wo möglich und sinnvoll, vorhandene Informationen und Datenquellen nutzen und – sofern erforderlich – von den Unternehmen ausschließlich darüberhinausgehende Informationen verlangen, die dann aber entweder im Unternehmen auch vorliegen oder von diesem einfach zu erheben sein müssen.

Teilweise sind Unternehmen bereits jetzt gesetzlich verpflichtet, Daten ihrer Umweltauswirkungen zu erheben und zu veröffentlichen: beispielsweise nach IE-Richtlinie, PRTR-Richtlinie, REACH- oder Biozid-Verordnung. Diese Informationen über direkte Emissionen in Wasser, Luft oder Boden erscheinen bereits in den bisherigen Nachhaltigkeitsveröffentlichungen der Unternehmen. Die Berichte sollten sich auf solche vorhandenen oder mit verhältnismäßigem Aufwand zu ermittelnden Daten beschränken.

Auch gehen die Berichtspflichten weiterhin deutlich über bisherige Standards hinaus. Aufgrund des großen Umfangs können wir dies nur beispielhaft kommentieren:

Die ESRS E1 sehen in Tz. 32 vor, dass der Abbau oder die Vermeidung von Treibhausgasen und Kohlenstoffgutschriften bei der Emissionsberichterstattung nicht berücksichtigt werden dürfen. Dadurch würden Anreize zur Vermeidung oder zum Ausgleich der Emissionen fehlen. Deshalb sollten diese optional mit aufgenommen werden können.

Im [draft] ESRS E1 Umwelt wird das Berichten der Scope 3 Emissionen (die indirekten Emissionen) verlangt, das indirekte Emissionen von Unternehmen darstellt. Im Standard wird dazu auf den üblicherweise verwendete GHG Protocol zur Ermittlung der Scope 3 verwiesen. Im Anhang des Standards wird dann allerdings eine Tabelle vorgegeben, in denen zahlreiche Scope 3 Kategorien zu berichten sind. Darunter schwer zu ermittelnde Emissionen aus gekauften Gütern und Dienstleistungen, Arbeitswegen der Mitarbeitenden oder finanziellen Investments. Die Erfassung der Scope 3 Emissionen ist insbesondere bei komplexen Produktportfolios oder Lieferketten extrem aufwändig,

die Datenermittlung schwierig und fehlerbehaftet. Ohne Zuarbeit aus der Lieferkette und damit überwiegend aus KMU wird dies nicht möglich sein. Dies sollte zumindest in der Einführungsphase vermieden werden. Zudem sollen ([draft] ESRS E1 Tz. 18-19) klimabedingte physische Risiken und Übergangsrisiken im eigenen Betrieb und entlang der Wertschöpfungskette inklusive berichtet werden. Dazu wird eine Erklärung der verwendeten Szenarienanalysen über kurz-, mittel- und langfristige Zeiträume verlangt. Es ist fraglich, ob Unternehmen in der Breite dazu in der Lage sind, noch dazu unter Berücksichtigung eines angemessenen Aufwands (siehe Erwägungsgrund Nr. 46 CSRD).

Ähnliches gilt für Schadstoffemissionen, die zusätzlich (gemäß [draft] ESRS E2) in Bezug zu weiteren Kenngrößen wie Luftqualitätsindizes, dem jeweiligen Grad der Urbanisierung oder Gegenden unter hohem Stress gesetzt werden sollen. Die Pflicht zur Veröffentlichung sämtlicher „substances of concern“ in Gewicht und Volumen erscheint ebenfalls nicht verhältnismäßig. Dies würde bei vielen Unternehmen zu umfangreichen Datensammlungen über tausende in Produkten oder in den Betrieben verwendeten Stoffe führen. Die Berichte würden für die betroffenen Unternehmen sehr aufwändig und für die Nutzer kaum zu einem Mehrwert führen. Gesetzlich sind Unternehmen bislang lediglich zur Information über in Produkten enthaltene SVHC Stoffe (substances of very high concern) verpflichtet. Daran sollten sich die Standards orientieren.

Die berichtspflichtigen Betriebe werden für die Wesentlichkeitsbewertung kaum in der Lage sein, alle geforderten Punkte im Zusammenhang mit Wasser- und Meeresressourcen ([draft] ESRS E3 – Wasser) zu berücksichtigen. Zum Beispiel müssen bei der Lokalisierung von Berührungspunkten des Betriebs und der Wertschöpfungskette mit der Natur die Flusseinzugsgebiete der Wasserrahmenrichtlinie mit der Risikobewertung der eigenen Anlagen berücksichtigt werden. Viele dieser Inhalte sind stark erklärungsbedürftig. Eine Bewertung der Standorte von Betrieben der Wertschöpfungskette wird den Unternehmen kaum möglich sein.

Das Thema Biodiversität ([draft] ESRS E4 – Biodiversität und Ökosysteme) ist für viele Unternehmen in der vom Standard gewünschten Tiefe völlig neu und ohne erhebliche Unterstützung beratender Stellen und damit zusätzlicher Kosten, so nicht leistbar. Ein Übergangsplan u. a. mit Aussagen dazu, wie das Unternehmen Strategie und Geschäftsmodell anpassen wird, um die Kompatibilität mit planetaren Grenzen der Biosphärenintegrität und des Landsystems, den im Post-2020 Global Biodiversity Framework umrissenen Zielen (kein Nettoverlust bis 2030, Nettogewinn ab 2030 und vollständige Wiederherstellung bis 2050) sowie den relevanten Zielen im Rahmen der EU-Biodiversitätsstrategie für 2030 in Bezug auf den EU-Plan zur Wiederherstellung der Natur und der Ermöglichung des transformativen Wandels nachkommen will, dürfte in kaum einem Unternehmen vorhanden sein. Die Unternehmen müssten kostenintensive Gutachten und wissenschaftliche Studien beauftragen, um diese Pläne aufzustellen.

Nach [draft] ESRS E5 Kreislaufwirtschaft muss die kompletten Materialein- und ausgänge innerhalb der eigenen Betriebsstätten und entlang ihrer Wertschöpfungskette dargestellt werden. Dies muss nicht nur in Gewicht und Volumen sondern auch über ihre Wege entlang der Abfallhierarchie erfolgen. Zudem muss bewertet werden, zu welchem Grad Produkte und Materialien den Prinzipien Haltbarkeit, Reparierbarkeit, Aufrüstbarkeit, Wiederverwendbarkeit oder Recyclingfähigkeit folgen. Entsprechende Dokumentationspflichten sind im Rahmen einer neuen europäischen Ökodesign-VO geplant. Die ESRS Standards sollten hier mögliche gesetzliche Regelungen nicht vorwegnehmen. Anderenfalls könnte es zu schwierigen möglicherweise voneinander abweichenden Doppelregelungen führen.

E. Ansprechpartner mit Kontaktdaten

- Cornelia Upmeier, Bereich Gesundheitswirtschaft, Beschäftigung, Organisationsentwicklung, upmeier.cornelia@dihk.de
- Annika Böhm, Bereich Recht, boehm.annika@dihk.de
- Hauke Dierks, Bereich Energie, Umwelt Industrie, dierks.hauke@dihk.de
- Dr. Jan Greitens, Bereich Wirtschafts- und Finanzpolitik, Mittelstand, greitens.jan@dihk.de

F. Beschreibung DIHK

Unter dem Dach der Deutschen Industrie- und Handelskammer (DIHK) sind die 79 Industrie- und Handelskammern (IHKs) zusammengeschlossen. Unser gemeinsames Ziel: Beste Bedingungen für erfolgreiches Wirtschaften.

Auf Bundes- und Europaebene setzt sich die DIHK für die Interessen der gesamten gewerblichen Wirtschaft gegenüber Politik, Verwaltung und Öffentlichkeit ein. Denn mehrere Millionen Unternehmen aus Handel, Industrie und Dienstleistung sind gesetzliche Mitglieder einer IHK - vom Kiosk-Besitzer bis zum Dax-Konzern. So sind DIHK und IHKs eine Plattform für die vielfältigen Belange der Unternehmen. Diese bündeln wir in einem verfassten Verfahren auf gesetzlicher Grundlage zu gemeinsamen Positionen der Wirtschaft und tragen so zum wirtschaftspolitischen Meinungsbildungsprozess bei.

Darüber hinaus koordiniert die DIHK das Netzwerk der über 150 Auslandshandelskammern, Delegationen und Repräsentanzen der Deutschen Wirtschaft in 93 Ländern.

Die DIHK ist im Register der Interessenvertreter der Europäischen Kommission registriert (Nr. 22400601191-42).