

SUSTY

DER KLEEBERG SUSTAINABILITY NEWSLETTER

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

2024

Inhalt

CSR
D

Referentenentwurf vom 22.03.2024

ESRS

Datenpunkte in der
Nachhaltigkeitsberichterstattung

EU-Taxonomie-VO

Unterscheidung von taxonomiefähigen
und taxonomiekonformen
Wirtschaftstätigkeiten

LkSG

Unterscheidung von unmittelbaren und
mittelbaren Zulieferern im LkSG

Referentenentwurf vom 22.03.2024

Am 22.03.2024 hat das Bundesministerium der Justiz (BMJ) auf seiner Homepage den schon seit Monaten erwarteten **Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)** in nationales Recht veröffentlicht. Damit geht gleichzeitig die Aufforderung zur Stellungnahme an die zu beteiligenden Verbände und Fachkreise bis zum 19.04.2024 einher.

Nach Angaben des BMJ sollen mit dem nun vorliegenden Referentenentwurf die Vorgaben der **CSRD im Wesentlichen 1:1 umgesetzt** werden. So sollen im HGB die Regelungen betreffend die Rechnungslegungsunterlagen von **Kapital- und bestimmten Personenhandelsgesellschaften** angepasst werden (Vorschriften zum Lagebericht, zum Konzernlagebericht sowie zur Prüfung). Dies betrifft insbesondere die Pflicht zur Erweiterung des (Konzern-) Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht in den §§ 289b ff. HGB (einzelgesellschaftliche Ebene) bzw. §§ 315b ff. HGB (Konzern).

Darüber hinaus wird eine Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung von Tochterunternehmen und Zweigniederlassungen von Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat neu eingefügt. Weitere Änderungen betreffen Vorschriften über die Rechnungslegungsunterlagen von Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten, Wertpapierinstituten und E-Geld-Instituten sowie Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds.

Die **Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts** soll nach dem Referentenentwurf entweder durch den Abschlussprüfer oder durch einen anderen Wirtschafts-

prüfer erfolgen. Insofern soll die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung als **Vorbehaltsaufgabe des Wirtschaftsprüfers** gesetzlich vorgeschrieben werden. Für das Geschäftsjahr 2024 ist im EGHGB eine Übergangsregelung vorgesehen.

Darüber hinaus werden die **Straf- und Bußgeldvorschriften** sowie die **Ordnungsgeldvorschriften** modifiziert.

Mit Blick auf das **Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG)** ist vorgesehen, dass die Berichtspflicht nach dem LkSG künftig durch Vorlage eines Nachhaltigkeitsberichts erfüllt werden darf. Eine gesonderte Berichterstattung nach den Vorgaben des LkSG würde damit entfallen für die Unternehmen, die einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen (wohl ab dem Berichtsjahr 2025). Doppelte Berichtspflichten sollen so vermieden werden.

Im Aktiengesetz soll geregelt werden, dass das für die Prüfung zuständige Organ künftig auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung kontrollieren muss.

Die **weitere Entwicklung** des Gesetzgebungsverfahrens **bleibt abzuwarten**. Es ist nicht auszuschließen, dass sich bis zur endgültigen Verabschiedung des Gesetzes noch Änderungen ergeben werden.

Gemäß den Vorgaben aus der CSRD muss die **Umsetzung in deutsches Recht bis spätestens zum 06.07.2024** erfolgt sein.

BMJ: Referentenentwurf zur CSRD-Umsetzung
[RefE vom 22.03.2024](#)



Datenpunkte in der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Die Europäischen Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) sind ein integraler Bestandteil der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) der EU. Ihr Ziel ist es, die **Transparenz und Vergleichbarkeit** von Nachhaltigkeitsinformationen zu erhöhen. Die Einführung von sog. „**Datenpunkten**“ durch die ESRS ist eine Reaktion auf das wachsende Bedürfnis nach einer einheitlichen Berichterstattung über Nachhaltigkeitsleistungen. Diese Datenpunkte umfassen eine Vielzahl von Informationen, darunter Umwelt-, Sozial- und Governance-Aspekte (ESG), und sind in numerische, nicht-numerische und narrative Typen unterteilt.

Für Unternehmen bieten Datenpunkte eine strukturierte Grundlage, um ihre Nachhaltigkeitsberichte zu erstellen und dabei die Transparenz, Vergleichbarkeit und Konsistenz der Berichterstattung sicherzustellen. Sie ermöglichen es Unternehmen, ihre Nachhaltigkeitsleistungen präzise darzustellen, was wiederum Investoren und anderen Stakeholdern hilft, fundierte Entscheidungen zu treffen. Die Verpflichtung zur Berichterstattung über bestimmte Datenpunkte der ESRS hängt von der Größe des Unternehmens und dem Umfang seiner Aktivitäten ab.

Im Kontext der ESRS sind insgesamt **176 Datenpunkte für alle Unternehmen unabhängig von der Materialitätsbewertung stets verpflichtend** zu berichten. Darüber hinaus gibt es weitere **647 Datenpunkte, die einer Wesentlichkeitsanalyse unterliegen** und somit potenziell zu berichten sind, abhängig davon, ob das Unternehmen sie als wesentlich einstuft (sog.

„Wesentlichkeitsvorbehalt“). Spezifische, in Phasen verlaufende Übergangsbestimmungen, führen dazu, dass nicht alle relevanten Datenpunkte im ersten Berichtsjahr verpflichtend sind (sog. **Phase-In**). Weitere **279 Datenpunkte** sind zudem **freiwillige** Informationen. Insgesamt beinhalten die ESRS damit mehr als 1.100 Datenpunkte.

Die EFRAG hat in ihrer Implementation Guidance (Version 3, IG3) diese Datenpunkte in einer Excel-Datei dargestellt (Link siehe unten). Sie sind jeweils in ein separates Tabellenblatt pro thematischem ESRS (E1, E2, ..., S1, ..., G1) und dem themenübergreifenden ESRS 2 aufgeteilt.

Die ESRS-Datenpunkte, kategorisiert in sog. numerische, nicht-numerische und narrative Typen, bieten eine detaillierte Basis für die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen. **Numerische Datenpunkte** umfassen exakte Werte wie Prozentsätze oder finanzielle Beträge, während **nicht-numerische Typen** als Daten oder Ja-/Nein-Antworten dargestellt werden und **narrative Textblöcke** tiefere Einblicke in die Nachhaltigkeitspraktiken ermöglichen. Mit der Einführung der XBRL-Taxonomie und des European Single Electronic Format (ESEF) werden die Datenpunkte zudem künftig in einem maschinenlesbaren Format veröffentlicht (Tagging), was die Analyse und Vergleichbarkeit der Nachhaltigkeitsberichte weiter verbessert.

[Link zum IG3 \(Excel mit Datenpunkten\) & Explanatory Note IG3\(Excel\) & Explanatory Note IG3](#)



Unterscheidung von taxonomiefähigen und taxonomiekonformen Wirtschaftstätigkeiten

Die EU-Taxonomie-Verordnung schafft einen klaren Rahmen, um zu definieren, **welche Investitionen als ökologisch nachhaltig gelten**. Für Unternehmen und Investoren ist es entscheidend, die Bedeutung von taxonomiefähig und taxonomiekonform in diesem Kontext zu verstehen, um den Übergang zu einer „grünen Wirtschaft“ zu unterstützen.

Taxonomiefähige Aktivitäten haben das Potenzial, zu den sechs Umweltzielen der EU-Taxonomie-Verordnung (Klimaschutz, Anpassung an den Klimawandel, Nachhaltige Nutzung und Schutz von Wasser- und Meeresressourcen, Übergang zu einer Kreislaufwirtschaft, Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung, Schutz und Wiederherstellung der Biodiversität und der Ökosysteme) beizutragen, ähnlich einem Samen, der zu einem Baum wachsen könnte. Ein praktisches Beispiel wäre ein Start-up, das eine Energieeffizienz-App entwickelt, um den Haushaltsenergieverbrauch zu reduzieren.

Taxonomiekonforme Aktivitäten erfüllen hingegen alle festgelegten Kriterien der EU-Taxonomie - wie ein Baum, der nicht nur wächst, sondern auch Früchte trägt. Ein Beispiel hierfür wäre eine Fabrik, die auf ein geschlossenes Wasserkreislaufsystem umstellt, um Wasserverschwendung zu vermeiden und gleichzeitig die Produktionseffizienz zu steigern.

Für die Anwendung der EU-Taxonomie-Verordnung ist die Kenntnis der sog. **technischen Bewertungskriterien** entscheidend. Diese Kriterien sind in der Verordnung detailliert festgelegt, um zu beurteilen, ob und wie Wirtschaftsaktivitäten einen **wesentlichen Beitrag** zu den Umweltzielen leisten und das

Prinzip **Do-No-Significant-Harm (DNSH)** beachten. Damit eine Wirtschaftstätigkeit **taxonomiekonform** ist, müssen Unternehmen nachweisen, dass ihre Aktivitäten nicht nur zu einem Umweltziel beitragen, sondern auch keine anderen Ziele beeinträchtigen sowie soziale Standards respektieren. Diese Kriterien bilden den **Kern der Berichtspflicht ab 2024** und erfordern von Unternehmen, die **Effizienz und Nachhaltigkeit ihrer Aktivitäten** regelmäßig zu prüfen und zu dokumentieren.

Wie bereits im SUSTY Newsletter 02/2024 berichtet, ist zu beachten, dass ab dem Geschäftsjahr 2024 eine vollumfängliche Berichtspflicht für die **Taxonomiefähigkeit und -konformität bezüglich aller sechs Umweltziele in Kraft tritt**. Unternehmen müssen daher ihre Vorbereitungen treffen, um diese Anforderungen im Rahmen ihrer CSRD-Berichterstattung zu erfüllen und transparent über ihre Beiträge zu den Umweltzielen zu berichten. Die Vorbereitung auf die bevorstehenden Anforderungen ist nicht nur eine Frage der Compliance, sondern bietet auch die Möglichkeit, Investitionen zu lenken und die Nachhaltigkeitsstrategie des Unternehmens zu stärken. Unternehmen sind aufgerufen, die Chance, die die EU-Taxonomie-Verordnung bietet, aktiv zu nutzen und ihre Geschäftsmodelle entsprechend anzupassen.

[Link zum Taxonomy Navigator der EU
EU-Taxonomy Navigator](#)



Unterscheidung von unmittelbaren und mittelbaren Zulieferern im LkSG

Das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG) markiert einen Wendepunkt für Unternehmen, indem es klare Anforderungen zur Überwachung von Menschenrechten und Umweltstandards in der gesamten Lieferkette festlegt. Ein zentraler Aspekt des Gesetzes ist die Unterscheidung zwischen **unmittelbaren und mittelbaren Zulieferern**, was für die Sorgfaltspflichten von Unternehmen von entscheidender Bedeutung ist.

Im Kontext des LkSG und der Lieferkette ist es essenziell, zwischen **unmittelbaren** und **mittelbaren Zulieferern** zu differenzieren. Diese Unterscheidung beeinflusst, wie Unternehmen ihre Sorgfaltspflichten wahrnehmen und umsetzen müssen, um Menschenrechtsverletzungen und Umweltschäden vorzubeugen.

Unmittelbare Zulieferer sind gemäß § 2 Abs. 7 LkSG Unternehmen, die direkt an das verpflichtete Unternehmen liefern und mit diesem in einer direkten vertraglichen Beziehung stehen. Diese direkten Zulieferer spielen eine entscheidende Rolle in der Lieferkette und fallen somit **unmittelbar** unter die Sorgfaltspflichten des LkSG.

Mittelbare Zulieferer, definiert in § 2 Abs. 8 LkSG, sind hingegen Teil der Lieferkette, ohne direkt an das Unternehmen zu liefern. Sie stehen nicht in direkter vertraglicher Beziehung zum verpflichteten Unternehmen, beeinflussen aber dennoch die Produktionsprozesse sowie das Endprodukt.

Gemäß § 9 LkSG erweitern sich die Sorgfaltspflichten auf **mittelbare Zulieferer**, sobald dem Unternehmen substantiierte Kenntnisse über mögliche

Verletzungen der relevanten Sorgfaltspflichten vorliegen. Das bedeutet, dass Unternehmen gefordert sind, angemessene Maßnahmen zu ergreifen, um Risiken und Pflichtverletzungen auch bei ihren **mittelbaren Zulieferern** zu adressieren.

Notwendigkeit der Lieferkettenanalyse

Die klare Trennung zwischen **unmittelbaren** und **mittelbaren Zulieferern** im Gesetzestext unterstreicht die Notwendigkeit für Unternehmen, ihre Lieferketten genau zu analysieren und entsprechende Risikomanagement- und Überwachungsstrategien zu implementieren.

Missbräuchliche Gestaltung von Lieferketten

Das Gesetz adressiert auch den Fall der missbräuchlichen Gestaltung von Lieferketten. Laut § 5 Abs. 1 S. 2 LkSG wird ein **mittelbarer Zulieferer** unter bestimmten Umständen wie ein **unmittelbarer Zulieferer** behandelt, falls eine Umgehung der Sorgfaltspflichten vermutet wird. Dies zielt darauf ab, Schlupflöcher zu schließen und eine umfassende Verantwortung entlang der gesamten Lieferkette sicherzustellen.

Das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) ist die überwachende Behörde in Bezug auf das LkSG. Auf deren Webseite finden sich auch Hilfestellungen für die betroffenen Unternehmen.

Link zum LkSG vom BAFA
[BAFA zum LkSG](#)

i

Literatur & Veranstaltungen

Literatur

Zwirner/Boecker

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

Zwirner/Boecker

Internes Kontrollsystem zum Nachhaltigkeitsberichterwesen: 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

Zwirner/Boecker

Die EU-Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) liegen vor, Delegierte Verordnung der Europäischen Kommission vom 31.7.2023, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (BC), 9/2023, S. 405

Zwirner/Boecker/Günther

Nachhaltigkeitsberichterstattung, in: Pelka/Petersen (Hrsg.), Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2023/2024, Verlag C.H. Beck, 19. Auflage, München 2023, S. 419-428

Veranstaltungen

Termin	Thema
18.04.2024	Steuerliche Regelungen zur Förderung von Investitionen bei Unternehmen
14.05.2024	Die Steuerbilanz 2023, Nachhaltigkeitsberichterstattung
10.06.2024	Aktuelle Brennpunkte der Bilanzierung, Bewertung und Berichterstattung
24.06.2024-25.06.2024	Steuerliche Unternehmensbewertung Aufbau Teil I

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.

© 03/2024. 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