



Bekanntmachung der Kommission über die Auslegung bestimmter Rechtsvorschriften in der Richtlinie 2013/34/EU (Rechnungslegungsrichtlinie), der Richtlinie 2006/43/EG (Abschlussprüfungsrichtlinie), der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 (Abschlussprüfungsverordnung), der Richtlinie 2004/109/EG (Transparenzrichtlinie), der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772 (erste Europäische Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung, „erster delegierter ESRS-Rechtsakt“) und der Verordnung (EU) 2019/2088 (Verordnung über nachhaltigkeitsbezogene Offenlegungspflichten im Finanzdienstleistungssektor — SFDR) in Bezug auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung

(C/2024/6792)

Anhand von diesen häufig gestellten Fragen (FAQ) wird erklärt, wie bestimmte Vorschriften über die Nachhaltigkeitsberichterstattung, die mit der Richtlinie über die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (CSRD) (Richtlinie (EU) 2022/2464) in die Rechnungslegungsrichtlinie (Richtlinie 2013/34/EU), die Abschlussprüfungsrichtlinie (Richtlinie 2006/43/EG), die Abschlussprüfungsverordnung (Verordnung (EU) Nr. 537/2014) und die Transparenzrichtlinie (Richtlinie 2004/109/EG) aufgenommen wurden, auszulegen sind; damit soll den Unternehmen die Anwendung erleichtert werden. Auch einige Bestimmungen der Verordnung über nachhaltigkeitsbezogene Offenlegungspflichten im Finanzdienstleistungssektor (SFDR, Verordnung (EU) 2019/2088) werden erläutert.

Darüber hinaus werden Hinweise zu einigen Regeln der ersten Europäischen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) (Delegierte Verordnung (EU) 2023/2772 der Kommission) gegeben, bei denen eine Auslegung durch die Kommission für notwendig erachtet wurde. Unternehmen und andere Interessenträger können auch die ESRS-Umsetzungsleitlinien zurate ziehen, die von der EFRAG ⁽¹⁾ — einem Beratungsgremium, dem verschiedene Interessenträger angehören und das die Kommission zu den ESRS berät — veröffentlicht wurden.

Mit den vorliegenden FAQ will die Kommission den Interessenträgern die kosteneffiziente Erfüllung der rechtlichen Anforderungen erleichtern und sicherstellen, dass die gemeldeten Nachhaltigkeitsinformationen nützlich und vergleichbar sind. So sollen die FAQ bei den Unternehmen für mehr Klarheit und Sicherheit sorgen und damit zum Ziel der Kommission beitragen, den mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung verbundenen Verwaltungsaufwand der Unternehmen zu verringern ⁽²⁾. Die Kommission wird die FAQ bei Bedarf aktualisieren.

Mit den in dieser Bekanntmachung enthaltenen FAQ werden Bestimmungen bereits geltender Rechtsvorschriften erläutert. Keinesfalls werden dadurch Rechte und Pflichten, die aus diesen Rechtsvorschriften erwachsen, geändert oder zusätzliche Anforderungen eingeführt. Die FAQ dienen lediglich der Hilfestellung für Unternehmen bei der Anwendung der einschlägigen Rechtsvorschriften. Für die Auslegung des Unionsrechts ist ausschließlich der Gerichtshof der Europäischen Union zuständig. Die in dieser Bekanntmachung dargelegten Standpunkte greifen Standpunkten, die die Kommission möglicherweise vor den Gerichten der Union und der Mitgliedstaaten vertritt, nicht vor.

Inhaltsverzeichnis

Buchseite

Abschnitt I — Glossar der wichtigsten Begriffe und geltenden Rechtsvorschriften 3

Abschnitt II — Überblick über die mit der CSRD eingeführten Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung 4

NACHHALTIGKEITSANFORDERUNGEN AN BERICHT ERSTATTENDE UNTERNEHMEN 5

ANFORDERUNGEN AN ABSCHLUSSPRÜFER UND UNABHÄNGIGE ERBRINGER VON BESTÄTIGUNGSLEISTUNGEN 13

⁽¹⁾ www.efrag.org Die EFRAG hat Umsetzungsleitlinien zur Bewertung der Wesentlichkeit, zur Berichterstattung über die Wertschöpfungskette und zur Liste der in den ESRS enthaltenen Datenpunkte veröffentlicht. Sie arbeitet derzeit Leitlinien für die Umsetzung der Klimaschutzpläne aus. Darüber hinaus hat sie eine Online-Plattform eingerichtet, auf der Unternehmen und andere Interessenträger fachliche Fragen zu den ESRS stellen können.

⁽²⁾ Um die Berichtspflichten zweckmäßiger zu gestalten, hat die Kommission in vollem Umfang von ihrer Befugnis gemäß Artikel 3 Absatz 13 der Rechnungslegungsrichtlinie Gebrauch gemacht, die Delegierte Richtlinie (EU) 2023/2775 der Kommission vom 17. Oktober 2023 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates (ABl. L, 2023/2775, 21.12.2023) zu erlassen, um die Größenkriterien für die Definition von Kleinunternehmen und kleinen, mittleren und großen Unternehmen oder Gruppen inflationsbedingt zu bereinigen. Dadurch hat sich die Zahl der Unternehmen verringert, die den Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß der Rechnungslegungsrichtlinie — und somit auch nach Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 (Taxonomie-Verordnung) — unterliegen.

Abschnitt III — Häufig gestellte Fragen zu Nachhaltigkeitsinformationen, die nach Artikel 19a/29a der Rechnungslegungsrichtlinie anzugeben sind (individuelle und konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung)	15
ANWENDUNGSBEREICH UND GELTUNGSBEGINN	15
AUSNAHMEREGLUNG	19
ESRS	23
WERTSCHÖPFUNGSKETTE	24
OFFENLEGUNGEN NACH ARTIKEL 8 DER TAXONOMIE-VERORDNUNG	27
SPRACHREGELUNG	27
DIGITALISIERUNG (FORMAT UND DIGITALE MARKIERUNG)	28
OFFENLEGUNG	28
AUF SICHT	29
Abschnitt IV — Häufig gestellte Fragen zu Nachhaltigkeitsinformationen, die nach Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie anzugeben sind	29
ANWENDUNGSBEREICH UND GELTUNGSBEGINN	29
ESRS	30
ANGABEN NACH ARTIKEL 8 DER TAXONOMIE-VERORDNUNG	30
BEFREIUNGSREGELUNG	31
SPRACHE UND FORMAT	31
OFFENLEGUNG	31
AUF SICHT	32
Abschnitt V — Häufig gestellte Fragen zur Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung	32
ZULASSUNG VON ABSCHLUSSPRÜFERN UND PRÜFUNGSGESELLSCHAFTEN	32
AKKREDITIERUNG UND ZULASSUNG UNABHÄNGIGER ERBRINGER VON BESTÄTIGUNGSLEISTUNGEN	34
AKKREDITIERTE UNABHÄNGIGE DRITTE PARTEI	35
UNABHÄNGIGE ERBRINGER VON BESTÄTIGUNGSLEISTUNGEN	35
ERBRINGER VON BESTÄTIGUNGSLEISTUNGEN AUS DRITTSTAATEN	36
VERSCHWIEGENHEITSPFLICHT	36
BESTÄTIGUNGSLEISTUNGEN	36
HONORARE	36
BESTÄTIGUNG DER GEMÄß ARTIKEL 19a UND 29a DER RECHNUNGSLEGUNGSRICHTLINIE ERSTELLTEN NACHHALTIGKEITSERKLÄRUNG	37
NICHTBESTÄTIGUNGSLEISTUNGEN	39
GEMÄß ARTIKEL 40a DER RECHNUNGSLEGUNGSRICHTLINIE ERSTELLTE BESTÄTIGUNG DES NACHHALTIGKEITSBERICHTS	39
Abschnitt VI — Häufig gestellte Fragen zu den wichtigsten immateriellen Ressourcen	40
Abschnitt VII — Weitere häufig gestellte Fragen zu den Anforderungen an Drittlandsunternehmen	41
Abschnitt VIII — Häufig gestellte Fragen zur SFDR	42

ABSCHNITT I

GLOSSAR DER WICHTIGSTEN BEGRIFFE UND GELTENDEN RECHTSVORSCHRIFTEN

Begriff	Begriffsbestimmung / Rechtsgrundlage
Rechnungslegungsrichtlinie	Richtlinie 2013/34/EU ⁽¹⁾
Abschlussprüfungsrichtlinie	Richtlinie 2006/43/EG ⁽²⁾
Abschlussprüfungsverordnung	Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ⁽³⁾
Gesellschaftsrechtliche Richtlinie	Richtlinie (EU) 2017/1132 ⁽⁴⁾
CSRD	Richtlinie (EU) 2022/2464 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen ⁽⁵⁾
ESAP-Paket	<ul style="list-style-type: none"> — Verordnung (EU) 2023/2859 zur Einrichtung eines zentralen europäischen Zugangsportals (ESAP) für den zentralisierten Zugriff auf öffentlich verfügbare, für Finanzdienstleistungen, Kapitalmärkte und Nachhaltigkeit relevante Informationen (ESAP-Verordnung) ⁽⁶⁾ — Verordnung (EU) 2023/2869 zur Änderung bestimmter Verordnungen in Bezug auf die Einrichtung und die Funktionsweise des zentralen europäischen Zugangsportals (ESAP-Omnibus-Verordnung) ⁽⁷⁾ — Richtlinie (EU) 2023/2864 zur Änderung bestimmter Richtlinien in Bezug auf die Einrichtung und die Funktionsweise des zentralen europäischen Zugangsportals (ESAP-Omnibus-Richtlinie) ⁽⁸⁾
Delegierte ESEF-Verordnung	Delegierte Verordnung 2019/815 der Kommission über das einheitliche europäische elektronische Format (ESEF) ⁽⁹⁾
LSME ESRS	Europäische Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS), die von börsennotierten kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) — mit Ausnahme von Kleinstunternehmen — anstelle der ESRS für die Aufstellung ihrer Nachhaltigkeitsklärung nach Artikel 19a der Rechnungslegungsrichtlinie zu befolgen sind. Diese ESRS sind nach Artikel 29c der Rechnungslegungsrichtlinie von der Kommission zu erlassen.
ESRS betreffend bestimmte Drittlandsunternehmen	Europäische Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS), die von Drittlandsunternehmen, die Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie unterliegen, bei der Aufstellung ihres Nachhaltigkeitsberichts zu befolgen sind. Diese ESRS sind nach Artikel 40b der Rechnungslegungsrichtlinie von der Kommission zu erlassen.
ESRS	Europäische Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS), die von Unternehmen, die in den Anwendungsbereich der Artikel 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie fallen, bei der Aufstellung ihrer Nachhaltigkeitsklärung entsprechend den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie zu befolgen sind. Diese ESRS umfassen sowohl die ersten sektorunabhängigen ESRS (die mit der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772 der Kommission ⁽¹⁰⁾ erlassen wurden) als auch die sektorspezifischen ESRS (die von der Kommission bis zum 30. Juni 2026 zu erlassen sind).
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen im Sinne von Artikel 3 Absätze 1, 2 und 3 der Rechnungslegungsrichtlinie
SFDR	Verordnung (EU) 2019/2088 (Verordnung über nachhaltigkeitsbezogene Offenlegungspflichten) ⁽¹¹⁾
Nachhaltigkeitsbericht betreffend bestimmte Drittlandsunternehmen	Nach Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie anzugebende Nachhaltigkeitsinformationen
Nachhaltigkeitserklärung	Nach Artikel 19a (individuelle Nachhaltigkeitserklärung) und Artikel 29a (konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung) der Rechnungslegungsrichtlinie anzugebende Nachhaltigkeitsinformationen
Taxonomie-Verordnung	Verordnung (EU) 2020/852 ⁽¹²⁾
Transparenzrichtlinie	Richtlinie 2004/109/EG ⁽¹³⁾

-
- (¹) Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (ABl. L 182 vom 29.6.2013, S. 19).
- (²) Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (ABl. L 157 vom 9.6.2006, S. 87).
- (³) Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission (ABl. L 158 vom 27.5.2014, S. 77).
- (⁴) Richtlinie (EU) 2017/1132 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2017 über bestimmte Aspekte des Gesellschaftsrechts (ABl. L 169 vom 30.6.2017, S. 46).
- (⁵) Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (ABl. L 322 vom 16.12.2022, S. 15).
- (⁶) Verordnung (EU) 2023/2859 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Dezember 2023 zur Einrichtung eines zentralen europäischen Zugangsportals für den zentralisierten Zugriff auf öffentlich verfügbare, für Finanzdienstleistungen, Kapitalmärkte und Nachhaltigkeit relevante Informationen (ABl. L, 2023/2859, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2859/oj>).
- (⁷) Verordnung (EU) 2023/2869 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Dezember 2023 zur Änderung bestimmter Verordnungen in Bezug auf die Einrichtung und die Funktionsweise des zentralen europäischen Zugangsportals (ABl. L, 2023/2869, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2869/oj>).
- (⁸) Richtlinie (EU) 2023/2864 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Dezember 2023 zur Änderung bestimmter Richtlinien in Bezug auf die Einrichtung und die Funktionsweise des zentralen europäischen Zugangsportals (ABl. L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj>).
- (⁹) Delegierte Verordnung (EU) 2018/815 der Kommission vom 17. Dezember 2018 zur Ergänzung der Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf technische Regulierungsstandards für die Spezifikation eines einheitlichen elektronischen Berichtsformats (ABl. L 143 vom 29.5.2019, S. 1).
- (¹⁰) Delegierte Verordnung (EU) 2023/2772 der Kommission vom 31. Juli 2023 zur Ergänzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates durch Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ABl. L, 2023/2772, 22.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj).
- (¹¹) Verordnung (EU) 2019/2088 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. November 2019 über nachhaltigkeitsbezogene Offenlegungspflichten im Finanzdienstleistungssektor (ABl. L 317 vom 9.12.2019, S. 1).
- (¹²) Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088 (ABl. L 198 vom 22.6.2020, S. 13).
- (¹³) Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Dezember 2004 zur Harmonisierung der Transparenzanforderungen in Bezug auf Informationen über Emittenten, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt zugelassen sind, und zur Änderung der Richtlinie 2001/34/EG (ABl. L 390 vom 31.12.2004, S. 38).
-

ABSCHNITT II

ÜBERBLICK ÜBER DIE MIT DER CSRD EINGEFÜHRTEN ANFORDERUNGEN AN DIE NACHHALTIGKEITSBERICHTERSTATTUNG

Mit der CSRD (Richtlinie über die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen — Richtlinie (EU) 2022/2464) wurden durch die Änderung der Rechnungslegungsrichtlinie (Richtlinie 2013/34/EU), der Abschlussprüfungsrichtlinie (Richtlinie 2006/43/EG), der Abschlussprüfungsverordnung (Verordnung (EU) Nr. 537/2014) und der Transparenzrichtlinie (Richtlinie 2004/109/EG) neue Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung bestimmter Unternehmen eingeführt.

Insgesamt (³) werden durch diese Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung bestimmte Unternehmen dazu verpflichtet, Nachhaltigkeitsinformationen offenzulegen, die bestimmten Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung entsprechen und gegebenenfalls in einem digitalen Format bereitgestellt werden müssen. Diese Nachhaltigkeitsinformationen unterliegen einer Bestätigungspflicht und müssen zusammen mit dem entsprechenden Prüfungsvermerk veröffentlicht werden.

Generell gelten diese Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung für Unternehmen, die dem Recht eines Mitgliedstaats unterliegen (⁴), und

— große Unternehmen,

(³) Hier wird ein Überblick über die wichtigsten Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung vermittelt. Die Berichtspflichten von Unternehmen, die dem Recht eines Mitgliedstaats unterliegen, sind in Artikel 19a, 29a und 40a der Rechnungslegungsrichtlinie geregelt. Eine ausführlichere Darstellung der einzelnen Anforderungen ist den nachstehenden Absätzen zu entnehmen.

(⁴) Hier wird ein Überblick vermittelt, für welche Art von Unternehmen die Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung gelten. Eine ausführlichere Darstellung der Unternehmen, für die die einzelnen Anforderungen gelten, ist den nachstehenden Absätzen zu entnehmen.

- KMU (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen) mit übertragbaren, zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassenen Wertpapieren oder
- Mutterunternehmen großer Gruppen sind.

Sie gelten auch für Unternehmen (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen), die dem Recht eines Drittlands unterliegen und entweder über übertragbare, zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassene Wertpapiere verfügen oder mit ihrer Tätigkeit im Gebiet der Union bestimmte Schwellenwerte überschreiten ⁽⁵⁾.

Die Vorschriften zur Bestimmung der Größe eines Unternehmens und des Konsolidierungskreises für die Zwecke der Nachhaltigkeitsberichterstattung stützen sich auf die bestehenden Rechnungslegungsvorschriften, die in den nationalen Maßnahmen zur Umsetzung der bestehenden Rechnungslegungsrichtlinie festgelegt sind. Die dort festgelegten Schwellenwerte für die Bestimmung der Größe der einzelnen Unternehmenskategorien sind dem „*Flussdiagramm: Ermittlung der geltenden Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung und des jeweiligen Geltungsbeginns*“ weiter unten zu entnehmen.

Der Zeitpunkt, ab dem die Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung gelten, unterscheidet sich je nach individueller Berichterstattungspflicht und Unternehmenskategorie. Der Geltungsbeginn einer jeden Anforderung ist dem Abschnitt „*Nachhaltigkeitsanforderungen an Bericht erstattende Unternehmen*“ zu entnehmen.

Da diese Anforderungen mittels einer Richtlinie eingeführt werden, gelten für die Unternehmen die speziellen Vorschriften der nationalen Rechtsakte, die zur Umsetzung der Rechnungslegungsrichtlinie in der durch die CSRD ⁽⁶⁾ sowie die Delegierte Richtlinie (EU) 2023/2775 der Kommission ⁽⁷⁾ — mit der die für die Definition von Kleinstunternehmen sowie kleinen, mittleren und großen Unternehmen oder Gruppen geltenden Größenkriterien inflationsbereinigt wurden, wodurch sich die Zahl der Unternehmen verringerte, die den Nachhaltigkeitsanforderungen und bestimmten Rechnungslegungsanforderungen unterliegen — geänderten Fassung erlassen wurden.

Die CSRD regelt nicht die freiwillige Offenlegung von Nachhaltigkeitsinformationen durch Unternehmen, die nicht in den Anwendungsbereich der CSRD fallen (z. B. KMU ohne zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassene Wertpapiere); diese unterliegt auf Unionsebene keinen verbindlichen Anforderungen.

NACHHALTIGKEITSANFORDERUNGEN AN BERICHT ERSTATTENDE UNTERNEHMEN

1. **Aufstellung, Bestätigung und Offenlegung der nach den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie anzugebenden Nachhaltigkeitsinformationen (Nachhaltigkeitserklärung)**

1.1. *Auf Einzelebene nach Artikel 19a der Rechnungslegungsrichtlinie anzugebende Nachhaltigkeitsinformationen (Nachhaltigkeitserklärung)*

Nach Artikel 19a der Rechnungslegungsrichtlinie müssen Unternehmen, die dem Recht eines Mitgliedstaats unterliegen und

- große Unternehmen ⁽⁸⁾ oder

⁽⁵⁾ Die Berichtspflichten von Unternehmen, die dem Recht eines Drittlands unterliegen, sind in Artikel 4 Absatz 5 der Transparenzrichtlinie (mit Verweis auf die Artikel 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie) und Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie geregelt.

⁽⁶⁾ Die Vorschriften für die Darstellung und den Inhalt der Nachhaltigkeitserklärungen der Unternehmen sind in den delegierten Rechtsakten festgelegt, in denen die einschlägigen europäischen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) bestimmt wurden. Diese Standards werden im Wege von Verordnungen erlassen und sind somit von den Unternehmen unmittelbar anwendbar, ohne dass die Mitgliedstaaten Umsetzungsmaßnahmen treffen müssen.

⁽⁷⁾ Delegierte Richtlinie (EU) 2023/2775 der Kommission vom 17. Oktober 2023 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates durch Anpassung der Größenkriterien für Kleinstunternehmen und für kleine, mittlere und große Unternehmen oder Gruppen (ABl. L, 2023/2775, 21.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir_del/2023/2775/oj).

⁽⁸⁾ Im Sinne von Artikel 3 Absatz 4 der Rechnungslegungsrichtlinie in der durch die Delegierte Richtlinie (EU) 2023/2775 der Kommission geänderten Fassung.

- KMU⁽⁹⁾ (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen⁽¹⁰⁾) mit übertragbaren, zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassenen Wertpapieren⁽¹¹⁾ sind,

Nachhaltigkeitsinformationen auf Einzelebene (individuelle Nachhaltigkeitserklärung) darüber, wie sich das Unternehmen auf Nachhaltigkeitsaspekte auswirkt und wie sich Nachhaltigkeitsaspekte auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage des Unternehmens auswirken, angeben.

Die individuelle Nachhaltigkeitserklärung muss folgende Anforderungen erfüllen:

- i) Sie muss in einem eigens dafür vorgesehenen Abschnitt des Lageberichts des Unternehmens stehen.
- ii) Sie muss den europäischen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) entsprechen, die im Wege delegierter Rechtsakte der Kommission erlassen wurden⁽¹²⁾. KMU (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen) mit übertragbaren Wertpapieren, die zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind, können alternativ ihre individuelle Nachhaltigkeitserklärung anhand einer Auswahl bestimmter verhältnismäßiger ESRS aufstellen⁽¹³⁾, die im Wege delegierter Rechtsakte der Kommission (LSME ESRS) erlassen werden⁽¹⁴⁾.
- iii) Sie muss nach einer digitalen Taxonomie⁽¹⁵⁾ ausgezeichnet werden, die im Wege einer Änderung der Delegierten Verordnung der Kommission über das einheitliche europäische elektronische Format (ESEF) erlassen wurde⁽¹⁶⁾, während der Lagebericht, der die Nachhaltigkeitserklärung enthält, im XHTML-Format aufgestellt wird⁽¹⁷⁾.
- iv) Sie muss von Abschlussprüfern — oder, sofern dies in dem jeweiligen Mitgliedstaat zulässig ist, von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen — bestätigt werden⁽¹⁸⁾, und zwar auf der Grundlage der Standards für die begrenzte Prüfungssicherheit⁽¹⁹⁾.
- v) Der Lagebericht, der die Nachhaltigkeitserklärung enthält, wird entsprechend den geltenden Vorschriften für die Offenlegung von Lageberichten⁽²⁰⁾ zusammen mit dem Bestätigungsurteil zur Nachhaltigkeitserklärung offengelegt⁽²¹⁾.

⁽⁹⁾ Im Sinne von Artikel 3 Absätze 1, 2 und 3 der Rechnungslegungsrichtlinie in der durch die Delegierte Richtlinie (EU) 2023/2775 der Kommission geänderten Fassung.

⁽¹⁰⁾ Im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie in der durch die Delegierte Richtlinie (EU) 2023/2775 der Kommission geänderten Fassung.

⁽¹¹⁾ Gemäß der Begriffsbestimmung in Artikel 4 Absatz 1 Nummer 44 Richtlinie 2014/65/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Mai 2014 über Märkte für Finanzinstrumente sowie zur Änderung der Richtlinien 2002/92/EG und 2011/61/EU. Zu den übertragbaren Wertpapieren gehören u. a. Aktien und andere verbrieftete Schuldtitel.

⁽¹²⁾ Artikel 29b der Rechnungslegungsrichtlinie. Diese ESRS umfassen sowohl die ersten sektorunabhängigen ESRS (die mit der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772 der Kommission erlassen wurden) als auch die sektorspezifischen ESRS (die von der Kommission bis zum 30. Juni 2026 zu erlassen sind).

⁽¹³⁾ Artikel 19a Absatz 6 der Rechnungslegungsrichtlinie.

⁽¹⁴⁾ Artikel 29c der Rechnungslegungsrichtlinie.

⁽¹⁵⁾ Die „digitale Taxonomie“ besteht aus einer Reihe von (im Wege einer Änderung der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 der Kommission erlassenen) Vorschriften, die festlegen, wie die Informationen in der Nachhaltigkeitserklärung — die in den im XHTML-Format aufgestellten Lagebericht einbezogen werden muss — auszuzeichnen sind, damit die Nachhaltigkeitserklärung maschinenlesbar ist.

⁽¹⁶⁾ Delegierte Verordnung (EU) 2018/815 der Kommission vom 17. Dezember 2018 zur Ergänzung der Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf technische Regulierungsstandards für die Spezifikation eines einheitlichen elektronischen Berichtsformats (ABl. L 143 vom 29.5.2019, S. 1).

⁽¹⁷⁾ Artikel 29d der Rechnungslegungsrichtlinie.

⁽¹⁸⁾ Artikel 34 der Rechnungslegungsrichtlinie.

⁽¹⁹⁾ Nach Artikel 26a CSRD muss die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung den Standards für die begrenzte Prüfungssicherheit entsprechen, die von der Kommission (derzeit ausgearbeitet werden und) bis zum 1. Oktober 2026 zu erlassen sind. Die Mitgliedstaaten können ihre nationalen Standards sowie Bestätigungsverfahren und -anforderungen anwenden, solange die Kommission keinen denselben Bereich betreffenden Standard für die Bestätigung erlassen hat.

⁽²⁰⁾ Die in der Rechnungslegungsrichtlinie in der durch die CSRD geänderten Fassung geregelten Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung lassen die in Artikel 30 der Rechnungslegungsrichtlinie festgelegte Frist für die Offenlegung des Lageberichts, d. h. zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag, unberührt.

⁽²¹⁾ Artikel 30 Rechnungslegungsrichtlinie.

Diese Anforderungen sind etappenweise zu erfüllen ⁽²²⁾:

- für am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnende Geschäftsjahre (d. h. Veröffentlichung 2025): von großen Unternehmen, bei denen es sich um Unternehmen von öffentlichem Interesse ⁽²³⁾ handelt, die am Bilanzstichtag die durchschnittliche Zahl von 500 während des Geschäftsjahres Beschäftigten überschreiten
- für am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnende Geschäftsjahre (d. h. Veröffentlichung 2026): von den restlichen großen Unternehmen (d. h. großen Unternehmen, bei denen es sich nicht um „Unternehmen von öffentlichem Interesse handelt, die am Bilanzstichtag die durchschnittliche Zahl von 500 während des Geschäftsjahres Beschäftigten überschreiten“)
- für am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnende Geschäftsjahre (d. h. Veröffentlichung 2027):
 - von KMU (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen) mit übertragbaren, zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassenen Wertpapieren
 - von kleinen und nicht komplexen Instituten ⁽²⁴⁾, sofern sie entweder große Unternehmen oder KMU (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen) mit übertragbaren, zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassenen Wertpapieren sind
 - von firmeneigenen Versicherungsunternehmen ⁽²⁵⁾ und firmeneigenen Rückversicherungsunternehmen ⁽²⁶⁾, sofern es sich entweder um große Unternehmen oder um KMU (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen) mit übertragbaren, zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassenen Wertpapieren handelt

KMU (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen) mit übertragbaren, zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassenen Wertpapieren müssen diese Anforderungen für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2028 beginnen, nicht erfüllen, sofern sie in ihrem Lagebericht kurz angeben, warum sie von der Nachhaltigkeitsberichterstattung absehen ⁽²⁷⁾.

Ein Unternehmen ist von der Verpflichtung zur Offenlegung einer individuellen Nachhaltigkeitserklärung befreit, wenn die Informationen in die konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung eines Mutterunternehmens einbezogen werden, sofern bestimmte Bedingungen in Bezug auf den Inhalt des Lageberichts des befreiten Unternehmens und die Offenlegung der Nachhaltigkeitsinformationen durch das Mutterunternehmen erfüllt werden ⁽²⁸⁾. Große Unternehmen, deren Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind — einschließlich kleiner und nicht komplexer Institute oder firmeneigener Versicherungs- bzw. Rückversicherungsunternehmen sowie Drittlandsunternehmen — können diese Befreiung nicht in Anspruch nehmen ⁽²⁹⁾.

1.2. Auf Konzernebene nach Artikel 29a der Rechnungslegungsrichtlinie anzugebende Nachhaltigkeitsinformationen (konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung)

Nach Artikel 29a der Rechnungslegungsrichtlinie muss ein dem Recht eines Mitgliedstaats unterliegendes Unternehmen, das Mutterunternehmen einer großen Gruppe ⁽³⁰⁾ ist, auf konsolidierter Ebene Nachhaltigkeitsinformationen über die Auswirkungen des Unternehmens auf Nachhaltigkeitsaspekte und über die Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage des Unternehmens angeben (konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung).

Für die konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung gelten dieselben Anforderungen wie für die individuelle Nachhaltigkeitserklärung (s. o. Absatz 1.1 Ziffern i bis v) ⁽³¹⁾.

⁽²²⁾ Artikel 5 Absatz 2 Unterabsatz 1 CSRD.

⁽²³⁾ Gemäß der Begriffsbestimmung in Artikel 2 Nummer 1 der Rechnungslegungsrichtlinie.

⁽²⁴⁾ Im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Nummer 145 der Verordnung (EU) 575/2013.

⁽²⁵⁾ Im Sinne von Artikel 13 Nummer 2 der Richtlinie 2009/138/EG.

⁽²⁶⁾ Im Sinne von Artikel 13 Nummer 5 der Richtlinie 2009/138/EG.

⁽²⁷⁾ Artikel 19a Absatz 7 der Rechnungslegungsrichtlinie.

⁽²⁸⁾ Diese Bedingungen sind in Artikel 19a Absatz 9 der Rechnungslegungsrichtlinie niedergelegt. Siehe auch Frage 19.

⁽²⁹⁾ Artikel 19a Absatz 10 der Rechnungslegungsrichtlinie.

⁽³⁰⁾ Im Sinne von Artikel 3 Absatz 7 der Rechnungslegungsrichtlinie.

⁽³¹⁾ Die konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung muss jedoch entsprechend den ESRS aufgestellt werden. Mutterunternehmen großer Gruppen, bei denen es sich um KMU mit übertragbaren, zum Handel an den geregelten Märkten der EU zugelassenen Wertpapieren handelt, müssen die LSME ESRS nicht verwenden.

Diese Anforderungen sind etappenweise zu erfüllen ⁽³²⁾:

- für am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnende Geschäftsjahre (d. h. Veröffentlichung 2025): von Unternehmen von öffentlichem Interesse, bei denen es sich um Mutterunternehmen einer großen Gruppe handelt, die am Bilanzstichtag auf konsolidierter Basis die durchschnittliche Zahl von 500 während des Geschäftsjahres Beschäftigten überschreiten
- für am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnende Geschäftsjahre (d. h. Veröffentlichung 2026): von den restlichen Mutterunternehmen einer großen Gruppe (d. h. Mutterunternehmen einer großen Gruppe, die keine Unternehmen von öffentlichem Interesse sind und/oder deren Gruppe am Bilanzstichtag auf konsolidierter Basis die durchschnittliche Zahl von 500 während des Geschäftsjahres Beschäftigten nicht überschreitet)

Ein Mutterunternehmen, das eine konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung offenlegt, ist von der Verpflichtung zur Offenlegung seiner individuellen Nachhaltigkeitsklärung befreit ⁽³³⁾. Ein Mutterunternehmen, das gleichzeitig auch ein Tochterunternehmen ist, ist von der Verpflichtung zur Offenlegung einer konsolidierten Nachhaltigkeitsklärung befreit, wenn die Informationen in die konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung oder die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung eines anderen Mutterunternehmens einbezogen werden, sofern bestimmte Bedingungen in Bezug auf den Inhalt des Lageberichts des befreiten Unternehmens und die Offenlegung der Nachhaltigkeitsinformationen durch das Mutterunternehmen erfüllt sind ⁽³⁴⁾. Große Unternehmen, deren Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind — einschließlich kleiner und nicht komplexer Institute oder firmeneigener Versicherungs- bzw. Rückversicherungsunternehmen sowie Drittlandsunternehmen — können diese Befreiung nicht in Anspruch nehmen ⁽³⁵⁾.

- 1.3. Nach Artikel 4 Absatz 5 der Transparenzrichtlinie von Emittenten übertragbarer, zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassener Wertpapiere auf Einzelebene (Nachhaltigkeitserklärung) oder — bei Mutterunternehmen großer Gruppen — auf konsolidierter Ebene (konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung) anzugebene Nachhaltigkeitsinformationen

Nach Artikel 4 Absatz 5 der Transparenzrichtlinie, in dem auf die Artikel 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie verwiesen wird, müssen die Emittenten übertragbarer, zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassener Wertpapiere ⁽³⁶⁾ (unabhängig davon, ob sie dem Recht eines Mitgliedstaats oder eines Drittlands unterliegen), mit der Ausnahme von Kleinunternehmen, in ihre Jahresfinanzberichte einen Lagebericht mit Nachhaltigkeitsinformationen auf Einzelebene (Nachhaltigkeitserklärung) oder — bei Mutterunternehmen großer Gruppen — auf konsolidierter Ebene (konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung) einbeziehen und dabei den in Absatz 1.1 Ziffern i bis v genannten Anforderungen entsprechen. Für die Offenlegung gelten dieselben Vorschriften wie für Jahresfinanzberichte nach Artikel 4 der Transparenzrichtlinie ⁽³⁷⁾.

Emittenten übertragbarer, zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassener Wertpapiere, bei denen es sich um große Unternehmen oder KMU (mit Ausnahme von Kleinunternehmen) oder Mutterunternehmen großer Gruppen im Sinne der Rechnungslegungsrichtlinie handelt, müssen ebenfalls den Lagebericht offenlegen und dabei den in der Rechnungslegungsrichtlinie festgelegten Anforderungen, die in den Absätzen 1.1 und 1.2 aufgeführt sind, entsprechen. Dabei gelten die Vorschriften für Befreiungen nach Artikel 19a Absätze 8 und 9 der Rechnungslegungsrichtlinie.

Diese Anforderungen sind etappenweise zu erfüllen ⁽³⁸⁾:

- für am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnende Geschäftsjahre (d. h. Veröffentlichung 2025): von Emittenten, bei denen es sich um große Unternehmen handelt und die am Bilanzstichtag die durchschnittliche Zahl von 500 während des Geschäftsjahres Beschäftigten überschreiten, sowie Emittenten, bei denen es sich um Mutterunternehmen einer großen Gruppe handelt und die am Bilanzstichtag auf konsolidierter Basis die durchschnittliche Zahl von 500 während des Geschäftsjahres Beschäftigten überschreiten

⁽³²⁾ Artikel 5 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie.

⁽³³⁾ Artikel 29a Absatz 7 der Rechnungslegungsrichtlinie.

⁽³⁴⁾ Diese Bedingungen sind in Artikel 29a Absatz 8 der Rechnungslegungsrichtlinie niedergelegt. Siehe auch Frage 19.

⁽³⁵⁾ Artikel 29a Absatz 9 der Rechnungslegungsrichtlinie.

⁽³⁶⁾ Gemäß der Begriffsbestimmung in Artikel 2 Buchstaben a und d der Transparenzrichtlinie.

⁽³⁷⁾ Die in der Transparenzrichtlinie in der durch die CSRD geänderten Fassung geregelten Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung lassen die in Artikel 4 Absatz 1 der Transparenzrichtlinie festgelegte Frist für die Offenlegung des Jahresfinanzberichts (der den Lagebericht enthält), d. h. vier Monate nach dem Bilanzstichtag, unberührt.

⁽³⁸⁾ Artikel 5 Absatz 2 Unterabsatz 3 der Rechnungslegungsrichtlinie.

- für am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnende Geschäftsjahre (d. h. Veröffentlichung 2026): von den restlichen Emittenten, bei denen es sich um große Unternehmen bzw. Mutterunternehmen einer großen Gruppe handelt
- für am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnende Geschäftsjahre (d. h. Veröffentlichung 2027):
 - von Emittenten, die KMU sind (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen),
 - von als kleine und nicht komplexe Institute definierten Emittenten, sofern es sich um große Unternehmen oder KMU (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen) mit übertragbaren, zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassenen Wertpapieren handelt, oder
 - von als firmeneigene Versicherungsunternehmen bzw. Rückversicherungsunternehmen definierten Emittenten, sofern es sich entweder um große Unternehmen oder um KMU (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen) mit übertragbaren, zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassenen Wertpapieren handelt

2. Aufstellung, Bestätigung und Offenlegung der nach Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie anzugebenden Nachhaltigkeitsinformationen (Nachhaltigkeitsberichte bestimmter Drittlandsunternehmen)

Nach Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie muss im Falle eines Drittlandsunternehmens, das (in den beiden letzten aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren) in der Union Nettoumsatzerlöse von jeweils mehr als 150 Mio. EUR erzielt und in der Union entweder über ein Tochterunternehmen, das den Artikeln 19a/29a der Rechnungslegungsrichtlinie unterliegt, oder eine Zweigniederlassung, die (im vorangegangenen Geschäftsjahr) Nettoumsatzerlöse von mehr als 40 Mio. EUR erzielt hat, verfügt, das Tochterunternehmen bzw. die Zweigniederlassung Nachhaltigkeitsinformationen auf Gruppenebene des Drittland-Mutterunternehmens offenlegen und zugänglich machen.

Dieser nach Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie vorzulegende Nachhaltigkeitsbericht ist weniger umfangreich als die Nachhaltigkeitserklärung nach Artikel 19a/29a der Rechnungslegungsrichtlinie. Bestimmte Informationen, die in der Nachhaltigkeitserklärung verlangt werden, sind im Nachhaltigkeitsbericht nicht erforderlich, insbesondere Informationen über Widerstandsfähigkeit, Chancen und Risiken, da im Mittelpunkt des Nachhaltigkeitsberichts die Nachhaltigkeitsauswirkungen stehen⁽³⁹⁾.

Der Nachhaltigkeitsbericht muss folgende Anforderungen erfüllen:

- Er muss den ESRS für bestimmte Drittlandsunternehmen entsprechen, die im Wege delegierter Rechtsakte der Kommission erlassen wurden⁽⁴⁰⁾.
- Er muss bestätigt werden⁽⁴¹⁾.
- Er muss von den in der Union niedergelassenen Tochterunternehmen oder ansässigen Zweigniederlassungen zusammen mit dem Bestätigungsurteil zum Nachhaltigkeitsbericht offengelegt werden⁽⁴²⁾.

Stellt das Drittland-Mutterunternehmen den Nachhaltigkeitsbericht entsprechend den ESRS (anstelle der ESRS für bestimmte Drittlandsunternehmen) auf, muss das Tochterunternehmen oder die Zweigniederlassung gemäß dem ESRS für bestimmte Drittlandsunternehmen keinen Nachhaltigkeitsbericht aufstellen. In diesem Fall würden die Befreiungen nach Artikel 19a Absatz 9 und Artikel 29a Absatz 8 gelten.

Diesen Vorschriften ist für jedes am oder nach dem 1. Januar 2028 beginnende Geschäftsjahr nachzukommen⁽⁴³⁾.

⁽³⁹⁾ Artikel 40a Absatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie: „Nachhaltigkeitsbericht [...], der die in Artikel 29a Absatz 2 Buchstabe a Ziffern iii bis v, Buchstaben b bis f und gegebenenfalls Buchstabe h aufgeführten Informationen [...] enthält.“

⁽⁴⁰⁾ Artikel 40a Absatz 2 Unterabsatz 1 und Artikel 40b der Rechnungslegungsrichtlinie. Die Frist für den Erlass der ESRS für bestimmte Drittlandsunternehmen durch die Kommission wurde durch die Richtlinie (EU) 2024/1306 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2024 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Fristen für den Erlass der Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung für bestimmte Sektoren und bestimmte Unternehmen aus Drittstaaten (ABl. L, 2024/1306, 8.5.2024, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2024/1306/oj>) auf den 30. Juni 2026 verschoben.

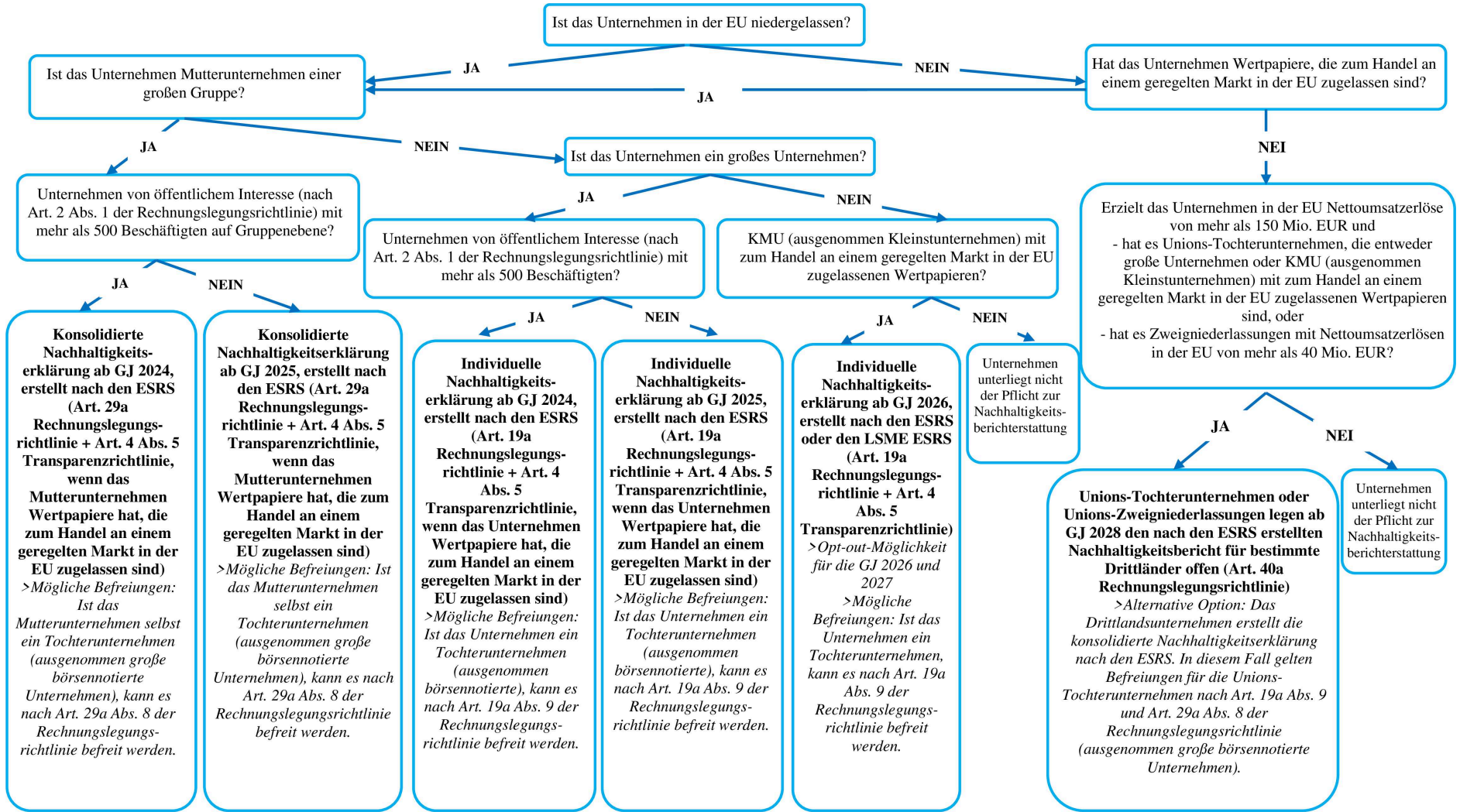
⁽⁴¹⁾ Artikel 40a Absatz 3 der Rechnungslegungsrichtlinie.

⁽⁴²⁾ Artikel 40d der Rechnungslegungsrichtlinie.

⁽⁴³⁾ Artikel 5 Absatz 2 Unterabsatz 2 CSRD: „Auf am oder nach dem 1. Januar 2028 beginnende Geschäftsjahre wenden die Mitgliedstaaten die erforderlichen Vorschriften an, um Artikel 1 Absatz 14 nachzukommen.“

Flussdiagramm: Ermittlung der geltenden Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung und des jeweiligen Geltungsbeginns

Das nachstehende Flussdiagramm veranschaulicht den Prozess zur Feststellung, ob ein Unternehmen den Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung unterliegt, und wenn ja, ab welchem Geschäftsjahr.



- **Kleinstunternehmen (Art. 3 Abs. 1 der Rechnungslegungsrichtlinie)** sind Unternehmen, die am Bilanzstichtag die Grenzen von mindestens zwei der drei folgenden Größenmerkmale nicht überschreiten: a) Bilanzsumme: 450 000 EUR; b) Nettoumsatzerlöse: 900 000 EUR; c) durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten: 10.
- **KMU (Art. 3 Abs. 1, 2 und 3 der Rechnungslegungsrichtlinie)** sind Unternehmen, die am Bilanzstichtag die Grenzen von mindestens zwei der drei folgenden Größenmerkmale nicht überschreiten: a) Bilanzsumme: 25 000 000 EUR; b) Nettoumsatzerlöse: 50 000 000 EUR; c) durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten: 250.
- **Große Unternehmen (Art. 3 Abs. 4 der Rechnungslegungsrichtlinie)** sind Unternehmen, die am Bilanzstichtag mindestens zwei der drei folgenden Größenmerkmale überschreiten: a) Bilanzsumme: 25 000 000 EUR; b) Nettoumsatzerlöse: 50 000 000 EUR; c) durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten: 250.
- **Große Gruppen (Art. 3 Abs. 7 der Rechnungslegungsrichtlinie)** sind Gruppen, die aus Mutter- und Tochterunternehmen bestehen, welche in eine Konsolidierung einzubeziehen sind, und die auf konsolidierter Basis am Bilanzstichtag des Mutterunternehmens die Grenzen von mindestens zwei der drei folgenden Größenmerkmale überschreiten: a) Bilanzsumme: 25 000 000 EUR; b) Nettoumsatzerlöse: 50 000 000 EUR; c) durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten: 250.

Zeitraumen für die Umsetzung der Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung

In der folgenden Tabelle wird angegeben, ab wann für die verschiedenen Rechtsformen von Unternehmen die Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung gelten.

	Geschäftsjahr 2024 (Berichterstattung 2025)	Geschäftsjahr 2025 (Berichterstattung 2026)	Geschäftsjahr 2026 (Berichterstattung 2027)	Geschäftsjahr 2027 (Berichterstattung 2028)	Geschäftsjahr 2028 (Berichterstattung 2029)
Große Unternehmen, bei denen es sich um Unternehmen von öffentlichem Interesse (einschließlich Emittenten mit Sitz in Drittländern) mit durchschnittlich > 500 Beschäftigten während des Geschäftsjahres handelt	Individuelle Nachhaltigkeitsklärung (ESRS)	Individuelle Nachhaltigkeitsklärung (ESRS)	Individuelle Nachhaltigkeitsklärung (ESRS)	Individuelle Nachhaltigkeitsklärung (ESRS)	Individuelle Nachhaltigkeitsklärung (ESRS)
Unternehmen von öffentlichem Interesse (einschließlich Emittenten mit Sitz in Drittländern), bei denen es sich um Mutterunternehmen einer großen Gruppe mit durchschnittlich > 500 Beschäftigten auf konsolidierter Basis während des Geschäftsjahres handelt	Konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung (ESRS)	Konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung (ESRS)	Konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung (ESRS)	Konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung (ESRS)	Konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung (ESRS)
Große Unternehmen (einschließlich Emittenten mit Sitz in Drittländern), bei denen es sich nicht um „Unternehmen von öffentlichem Interesse mit durchschnittlich > 500 Beschäftigten während des Geschäftsjahres“ handelt	N/A	Individuelle Nachhaltigkeitsklärung (ESRS)	Individuelle Nachhaltigkeitsklärung (ESRS)	Individuelle Nachhaltigkeitsklärung (ESRS)	Individuelle Nachhaltigkeitsklärung (ESRS)
Mutterunternehmen einer großen Gruppe (einschließlich Emittenten mit Sitz in Drittländern), bei denen es sich nicht um „Unternehmen von öffentlichem Interesse mit durchschnittlich > 500 Beschäftigten auf konsolidierter Basis während des Geschäftsjahres“ handelt	N/A	Konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung (ESRS)	Konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung (ESRS)	Konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung (ESRS)	Konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung (ESRS)
Börsennotierte KMU, kleine und nicht komplexe Institute, firmeneigene (Rück-) Versicherungsunternehmen (einschließlich Emittenten mit Sitz in Drittländern)	N/A	N/A	Individuelle Nachhaltigkeitsklärung (ESRS oder ESRS LSME) (*)	Individuelle Nachhaltigkeitsklärung (ESRS oder ESRS LSME) (*)	Individuelle Nachhaltigkeitsklärung (ESRS oder ESRS LSME)
Tochterunternehmen, die der CSRD unterliegen, (oder, wenn es keine Tochterunternehmen gibt, Unions-Zweigniederlassungen mit Nettoumsatzerlösen in der EU > 40 Mio. EUR) von nicht börsennotierten Drittlandsunternehmen mit Nettoumsatzerlösen in der EU > 150 Mio. EUR (*) Opt-out-Möglichkeit	N/A	N/A	N/A	N/A	Nachhaltigkeitsbericht (ESRS für bestimmte Drittlandsunternehmen oder ESRS)

ANFORDERUNGEN AN ABSCHLUSSPRÜFER UND UNABHÄNGIGE ERBRINGER VON BESTÄTIGUNGSLEISTUNGEN

1. Bestätigung der nach den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie anzugebenden Nachhaltigkeitsinformationen (Nachhaltigkeitserklärung)

Nach Artikel 34 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe aa der Rechnungslegungsrichtlinie müssen Unternehmen, die der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den Artikeln 19a und 29a derselben Richtlinie unterliegen, ein Bestätigungsurteil zu der im Lagebericht enthaltenen Nachhaltigkeitserklärung einholen ⁽⁴⁴⁾.

Ab dem ersten Jahr, in dem die Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung gelten, muss dieses Bestätigungsurteil auf der Grundlage eines Auftrags zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit darüber abgegeben werden, ob die Nachhaltigkeitserklärung mit den folgenden Anforderungen übereinstimmt: ⁽⁴⁵⁾

- Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der Rechnungslegungsrichtlinie (einschließlich der Übereinstimmung der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit den nach Artikel 29b oder Artikel 29c der Rechnungslegungsrichtlinie angenommenen ESRS, des vom Unternehmen durchgeführten Verfahrens zur Ermittlung von Informationen, über die nach diesen ESRS Bericht zu erstatten ist, und der Einhaltung der Anforderung zur Auszeichnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Einklang mit Artikel 29d der Rechnungslegungsrichtlinie), und
- Berichtspflichten nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung.

Nach Artikel 26a der Abschlussprüfungsrichtlinie ist die Kommission befugt, bis zum 1. Oktober 2026 Standards für begrenzte Prüfungssicherheit für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung anzunehmen ⁽⁴⁶⁾.

Die Kommission ist befugt, nach einer Bewertung, mit der festgestellt werden soll, ob hinreichende Prüfungssicherheit für die Prüfer und für die Unternehmen machbar ist, bis zum 1. Oktober 2028 Standards für hinreichende Prüfungssicherheit für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung anzunehmen ⁽⁴⁷⁾.

Bis die Kommission Standards für die Bestätigung für diesen Bereich angenommen hat, können die Mitgliedstaaten nationale Standards, Verfahren oder Anforderungen für die Bestätigung anwenden, die für denselben Bereich gelten ⁽⁴⁸⁾.

Nach Artikel 34 der Rechnungslegungsrichtlinie können die folgenden Erbringer von Bestätigungsleistungen ein Urteil über die Nachhaltigkeitsberichterstattung abgeben:

- der Abschlussprüfer, der die Abschlüsse des betreffenden Unternehmens prüft ⁽⁴⁹⁾,

⁽⁴⁴⁾ Artikel 34 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe aa der Rechnungslegungsrichtlinie: „Der/die Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft(en) hat/haben ferner ... aa) gegebenenfalls ein Urteil auf der Grundlage eines Auftrags zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit darüber abzugeben, ob die Nachhaltigkeitsberichterstattung mit den Anforderungen dieser Richtlinie übereinstimmt ...“

⁽⁴⁵⁾ Artikel 34 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe aa der Rechnungslegungsrichtlinie: „Der/die Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft(en) hat/haben ferner ... aa) gegebenenfalls ein Urteil auf der Grundlage eines Auftrags zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit darüber abzugeben, ob die Nachhaltigkeitsberichterstattung mit den Anforderungen dieser Richtlinie übereinstimmt, einschließlich der Frage, ob die Nachhaltigkeitsberichterstattung mit den nach Artikel 29b oder Artikel 29c angenommenen Standards für die Berichterstattung übereinstimmt, und über das vom Unternehmen durchgeführte Verfahren zur Ermittlung von Informationen, über die nach diesen Standards für die Berichterstattung Bericht zu erstatten ist, ob die Anforderung zur Auszeichnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Einklang mit Artikel 29d eingehalten wird und ob die Anforderungen an die Berichterstattung nach Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 eingehalten werden; ...“

⁽⁴⁶⁾ Artikel 26a Absatz 1 und Absatz 3 Unterabsatz 1 der Abschlussprüfungsrichtlinie: „Die Mitgliedstaaten verpflichten die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung unter Beachtung der von der Kommission ... angenommenen Standards für die Bestätigung durchzuführen. ... Der Kommission nimmt spätestens am 1. Oktober 2026 delegierte Rechtsakte ... an, um Standards für begrenzte Prüfungssicherheit für die vom Abschlussprüfer und der Prüfungsgesellschaft oder den Prüfungsgesellschaften für seine bzw. ihre Schussfolgerungen über die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchzuführenden Verfahren, einschließlich Auftragsplanung, Risikoerwägungen und Reaktion auf Risiken, und die Art der in dem Prüfungsvermerk über die Nachhaltigkeitsberichterstattung oder gegebenenfalls im Bestätigungsvermerk zu berücksichtigenden Schlussfolgerungen festzulegen.“

⁽⁴⁷⁾ Artikel 26a Absatz 3 Unterabsatz 2 der Abschlussprüfungsrichtlinie: „Die Kommission nimmt spätestens am 1. Oktober 2028 delegierte Rechtsakte ... an, um nach einer Bewertung, mit der festgestellt werden soll, ob hinreichende Prüfungssicherheit für die Prüfer und für die Unternehmen machbar ist, diese Richtlinie so zu ändern, dass sie Standards für die Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit enthält. Unter Berücksichtigung der Ergebnisse dieser Bewertung und wenn es daher angemessen ist, wird in diesen delegierten Rechtsakten das Datum angegeben, ab dem das in Artikel 34 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe aa genannte Urteil auf einen Auftrag zur Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit gestützt werden muss, der auf diesen Standards für die Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit beruht.“

⁽⁴⁸⁾ Artikel 26a Absatz 2 Unterabsatz 1 der Abschlussprüfungsrichtlinie: „Die Mitgliedstaaten können nationale Standards, Verfahren oder Anforderungen für die Bestätigung so lange anwenden, wie die Kommission keinen Standard für die Bestätigung, der für denselben Bereich gilt, angenommen hat.“

⁽⁴⁹⁾ Artikel 34 Absatz 1 Unterabsatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie: „Die Mitgliedstaaten sorgen dafür, dass die Abschlüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse, mittleren und großen Unternehmen von einem oder mehreren Abschlussprüfern oder einer oder mehreren Prüfungsgesellschaften geprüft werden, die von den Mitgliedstaaten zur Durchführung von Abschlussprüfungen auf der Grundlage der Richtlinie 2006/43/EG zugelassen worden sind.“

- ein anderer Abschlussprüfer als derjenige, der die Abschlüsse prüft (soweit in dem Mitgliedstaat zulässig) ⁽⁵⁰⁾,
- ein unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen (soweit in dem Mitgliedstaat zulässig) ⁽⁵¹⁾.

Gestattet ein Mitgliedstaat einem unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen die Abgabe des Urteils über die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung, so muss der Mitgliedstaat dies auch einem anderen Abschlussprüfer als demjenigen, der die Abschlussprüfung durchführt, gestatten ⁽⁵²⁾.

2. Bestätigung der nach Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie anzugebenden Nachhaltigkeitsinformationen (Nachhaltigkeitsberichte bestimmter Drittlandsunternehmen)

Nach Artikel 40a Absatz 3 Unterabsatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie müssen die Tochterunternehmen oder Zweigniederlassungen, die der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nach Artikel 40a derselben Richtlinie unterliegen, ein Bestätigungsurteil zum Nachhaltigkeitsbericht einholen ⁽⁵³⁾. Das Drittland-Mutterunternehmen muss dem betreffenden Tochterunternehmen oder der betreffenden Zweigniederlassung das Bestätigungsurteil zum Nachhaltigkeitsbericht zur Verfügung stellen ⁽⁵⁴⁾.

In diesem Bestätigungsurteil muss bestätigt werden, dass dieser Nachhaltigkeitsbericht den entsprechenden Anforderungen der Rechnungslegungsrichtlinie und den nach Artikel 40b derselben Richtlinie angenommen ESRS entspricht.

Dieses Bestätigungsurteil muss von einer oder mehreren Personen oder Gesellschaften abgegeben werden, die nach dem einzelstaatlichen Recht, das für das Drittlandsunternehmen oder für einen Mitgliedstaat gilt, zur Abgabe eines Urteils über die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung befugt ist bzw. sind ⁽⁵⁵⁾.

3. Erbringer von Bestätigungsleistungen: Voraussetzungen für die Erbringung von Bestätigungsleistungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

Möchte ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft, der bzw. die in einem Mitgliedstaat zur Durchführung von Abschlussprüfungen zugelassen ist, für die Durchführung der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen werden, muss der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft die nationalen Maßnahmen zur Umsetzung der entsprechenden Anforderungen der Abschlussprüfungsrichtlinie einhalten.

Zu diesen Anforderungen zählen insbesondere Ausbildung, berufliche Eignungsprüfungen, theoretische Prüfungen, praktische Ausbildung und kontinuierliche Fortbildung. Die Einhaltung dieser Anforderungen ist nicht zwingend vorgeschrieben, wenn der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft keine Bestätigungsleistungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung erbringt.

Vor dem 1. Januar 2026 zugelassene Abschlussprüfer — die entweder vor dem 1. Januar 2024 zugelassen wurden oder am 1. Januar 2024 das Zulassungsverfahren für Abschlussprüfer durchlaufen –, die eine Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführen wollen, müssen diese Anforderungen nicht erfüllen, die erforderlichen Kenntnisse jedoch im Wege der kontinuierlichen Fortbildung erwerben ⁽⁵⁶⁾.

⁽⁵⁰⁾ Artikel 34 Absatz 3 der Rechnungslegungsrichtlinie: „Die Mitgliedstaaten können gestatten, dass ein anderer Abschlussprüfer oder eine andere Prüfungsgesellschaft als der- oder diejenige(n), die die Abschlussprüfung durchführen, das Urteil nach Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe aa abgibt.“

⁽⁵¹⁾ Artikel 34 Absatz 4 Unterabsatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie: „Die Mitgliedstaaten können einem in ihrem Hoheitsgebiet niedergelassenen unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen gestatten, das Urteil nach Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe aa abzugeben ...“

⁽⁵²⁾ Artikel 34 Absatz 4 Unterabsatz 6 der Rechnungslegungsrichtlinie: „Beschließt ein Mitgliedstaat gemäß Unterabsatz 1, einem unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen die Abgabe des Urteils nach Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe aa zu gestatten, so gestattet er dies auch einem anderen Abschlussprüfer als demjenigen, der die Abschlussprüfung durchführt, wie in Absatz 3 vorgesehen.“

⁽⁵³⁾ Artikel 40a Absatz 3 Unterabsatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie: „Die Mitgliedstaaten schreiben vor, dass der in Absatz 1 genannte Nachhaltigkeitsbericht zusammen mit einem Bestätigungsurteil offengelegt wird ...“

⁽⁵⁴⁾ Artikel 40a Absatz 3 Unterabsatz 2 der Rechnungslegungsrichtlinie: „Falls das Drittlandunternehmen das Bestätigungsurteil gemäß Unterabsatz 1 nicht zur Verfügung stellt, gibt das Tochterunternehmen oder die Zweigniederlassung eine Erklärung ab, aus der hervorgeht, dass das Drittlandunternehmen das erforderliche Bestätigungsurteil nicht bereitgestellt hat.“

⁽⁵⁵⁾ Artikel 40a Absatz 3 Unterabsatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie: „Die Mitgliedstaaten schreiben vor, dass der in Absatz 1 genannte Nachhaltigkeitsbericht zusammen mit einem Bestätigungsurteil offengelegt wird, das von einer oder mehreren Personen oder Gesellschaften abgegeben wurde, die nach dem einzelstaatlichen Recht, das für das Drittlandunternehmen oder für einen Mitgliedstaat gilt, zur Abgabe eines Urteils über die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung befugt ist bzw. sind.“

⁽⁵⁶⁾ Artikel 14a der Abschlussprüfungsrichtlinie.

Unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen können Bestätigungsleistungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung erbringen, soweit dies in dem Mitgliedstaat zulässig ist ⁽⁵⁷⁾. Dabei unterliegen sie den folgenden Bedingungen:

- Der unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen ist nach der Verordnung (EG) Nr. 765/2008 ⁽⁵⁸⁾ für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung akkreditiert ⁽⁵⁹⁾ und
- der unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen erfüllt Anforderungen, die den in der Abschlussprüfungsrichtlinie festgelegten Anforderungen für Abschlussprüfer, die in der Union die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführen, gleichwertig sind ⁽⁶⁰⁾. Diese Anforderungen betreffen insbesondere: a) Ausbildung und Eignungsprüfung, b) kontinuierliche Fortbildung, c) Qualitätssicherungssysteme, d) Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis, e) Bestellung und Abberufung, f) Untersuchungen und Sanktionen, g) die Organisation der Arbeit des unabhängigen Erbringers von Bestätigungsleistungen, insbesondere im Hinblick auf notwendige Mittel und Personal sowie die Führung von Mandantendateien und Akten, und h) die Meldung von Unregelmäßigkeiten.

Ab dem 6. Januar 2027 muss ein Mitgliedstaat, der unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen gestattet, in seinem Hoheitsgebiet die Bestätigung von Nachhaltigkeitsberichterstattung vorzunehmen, unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen, die in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen sind, gestatten, die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in seinem Hoheitsgebiet durchzuführen ⁽⁶¹⁾.

Prüfer und Prüfungsunternehmen aus Drittländern, die Bestätigungsleistungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung für in einem Drittland niedergelassene Unternehmen erbringen, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt in der EU in einem Mitgliedstaat zugelassen sind, müssen in diesem Mitgliedstaat registriert werden ⁽⁶²⁾.

ABSCHNITT III

HÄUFIG GESTELLTE FRAGEN ZU NACHHALTIGKEITSINFORMATIONEN, DIE NACH ARTIKEL 19A/29A DER RECHNUNGSLEGUNGSRICHTLINIE ANZUGEBEN SIND (INDIVIDUELLE UND KONSOLIDIERTE NACHHALTIGKEITSERKLÄRUNG)

ANWENDUNGSBEREICH UND GELTUNGSBEGINN

1) **Welches Geschäftsjahr ist maßgeblich für die Bestimmung der Größenkategorie eines Unternehmens: das des Berichtsjahres oder das dem Berichtsjahr vorausgehende Geschäftsjahr?**

⁽⁵⁷⁾ Artikel 34 Absatz 4 Unterabsatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie.

⁽⁵⁸⁾ Verordnung (EG) Nr. 765/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Juli 2008 über die Vorschriften für die Akkreditierung und Marktüberwachung im Zusammenhang mit der Vermarktung von Produkten und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 339/93 des Rates (ABl. L 218 vom 13.8.2008, S. 30).

⁽⁵⁹⁾ Artikel 2 Absatz 20 der Rechnungslegungsrichtlinie: „bezeichnet der Ausdruck ... ‚unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen‘ eine Konformitätsbewertungsstelle, die gemäß der Verordnung (EG) Nr. 765/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates für die in Artikel 34 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe aa der vorliegenden Richtlinie genannte Konformitätsbewertung akkreditiert ist.“

⁽⁶⁰⁾ Artikel 34 Absatz 4 Unterabsatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie: „Die Mitgliedstaaten können einem in ihrem Hoheitsgebiet niedergelassenen unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen gestatten, das Urteil nach Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe aa abzugeben, sofern dieser unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen Anforderungen unterliegt, die den in der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates festgelegten Anforderungen hinsichtlich der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Sinne von Artikel 2 Nummer 22 der genannten Richtlinie gleichwertig sind, insbesondere die Anforderungen an Folgendes: a) Ausbildung und Eignungsprüfung, um sicherzustellen, dass unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen das erforderliche Fachwissen auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Bestätigung erwerben; b) kontinuierliche Fortbildung; c) Qualitätssicherungssysteme; d) Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis; e) Bestellung und Abberufung; f) Untersuchungen und Sanktionen; g) die Organisation der Arbeit des unabhängigen Erbringers von Bestätigungsleistungen, insbesondere im Hinblick auf notwendige Mittel und Personal sowie die Führung von Mandantendateien und Akten, und h) die Meldung von Unregelmäßigkeiten.“

⁽⁶¹⁾ Artikel 34 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie: „Ab dem 6. Januar 2027 gestattet ein Mitgliedstaat, der von der Möglichkeit nach Absatz 4 Gebrauch gemacht hat (im Folgenden ‚Aufnahmemitgliedstaat‘), es unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen, die in einem anderen Mitgliedstaat (im Folgenden ‚Herkunftsmitgliedstaat‘) niedergelassen sind, die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vorzunehmen.“

⁽⁶²⁾ Artikel 45 der Abschlussprüfungsrichtlinie.

Zur Bestimmung der Größe eines Unternehmens für die Zwecke der Nachhaltigkeitsberichterstattung sind die bestehenden Rechnungslegungsvorschriften maßgeblich, die für das Unternehmen entsprechend dem Mitgliedstaat, in dem es seinen eingetragenen Sitz hat, gelten⁽⁶³⁾. Diese Vorschriften sind in den nationalen Maßnahmen zur Umsetzung der bestehenden Rechnungslegungsrichtlinie festgelegt.

- 2) **Erfüllt ein Unternehmen im Laufe eines Geschäftsjahres infolge seiner Entwicklung die Kriterien für die Einstufung in eine andere Unternehmenskategorie, muss es dann in demselben Geschäftsjahr mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung entsprechend den Vorschriften für diese neue Kategorie beginnen, oder erst, nachdem diese Kriterien in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren erfüllt wurden?**

Verzeichnet ein Unternehmen im Laufe eines Geschäftsjahres eine entsprechende Entwicklung, sind zur Bestimmung der Größenkategorie dieses Unternehmens für die Zwecke der Nachhaltigkeitsberichterstattung die bestehenden Rechnungslegungsvorschriften maßgeblich (siehe auch Frage 1). Diese Vorschriften sind in den nationalen Maßnahmen zur Umsetzung der bestehenden Rechnungslegungsrichtlinie festgelegt.

- 3) **Wie wird die durchschnittliche Zahl der Beschäftigten zur Kategorisierung des Unternehmens entsprechend der Rechnungslegungsrichtlinie ermittelt?**

In den Rechtsvorschriften der Union ist keine Regelung zur Ermittlung der durchschnittlichen Zahl der Beschäftigten für die Zwecke der Kategorisierung des Unternehmens entsprechend der Rechnungslegungsrichtlinie vorgesehen. Möglicherweise haben jedoch die Mitgliedstaaten nationale Vorschriften erlassen oder stellen Leitlinien zu diesem Thema bereit. In Ermangelung nationaler Vorschriften oder Leitlinien können Unternehmen Artikel 5 der Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen⁽⁶⁴⁾ als Orientierungshilfe zur Ermittlung der Mitarbeiterzahl als Näherungswert für die durchschnittliche Zahl der Beschäftigten heranziehen: „Die Mitarbeiterzahl entspricht der Zahl der Jahresarbeitseinheiten (JAE), d. h. der Zahl der Personen, die in dem betroffenen Unternehmen oder auf Rechnung dieses Unternehmens während des gesamten Berichtsjahres einer Vollzeitbeschäftigung nachgegangen sind. Für die Arbeit von Personen, die nicht das ganze Jahr gearbeitet haben oder die im Rahmen einer Teilzeitregelung tätig waren, und für Saisonarbeit wird der jeweilige Bruchteil an JAE gezählt. In die Mitarbeiterzahl gehen ein: a) Lohn- und Gehaltsempfänger; b) für das Unternehmen tätige Personen, die in einem Unterordnungsverhältnis zu diesem stehen und nach nationalem Recht Arbeitnehmern gleichgestellt sind; c) mitarbeitende Eigentümer; d) Teilhaber, die eine regelmäßige Tätigkeit in dem Unternehmen ausüben und finanzielle Vorteile aus dem Unternehmen ziehen. Auszubildende oder in der beruflichen Ausbildung stehende Personen, die einen Lehr- bzw. Berufsausbildungsvertrag haben, sind in der Mitarbeiterzahl nicht berücksichtigt. Die Dauer des Mutterschafts- bzw. Elternurlaubs wird nicht mitgerechnet.“

- 4) **Sind KMU ohne an einem geregelten Markt in der EU zugelassene übertragbare Wertpapiere zur Angabe von Nachhaltigkeitsinformationen nach Artikel 19a/29a der Rechnungslegungsrichtlinie verpflichtet?**

KMU ohne an einem geregelten Markt in der EU zugelassene übertragbare Wertpapiere sind nicht zur Angabe von Nachhaltigkeitsinformationen auf individueller Ebene nach Artikel 19a der Rechnungslegungsrichtlinie verpflichtet (individuelle Nachhaltigkeitserklärung). Handelt es sich bei diesen KMU jedoch um Mutterunternehmen einer großen Gruppe⁽⁶⁵⁾, sind sie nach Artikel 29a der Rechnungslegungsrichtlinie zur Angabe von Nachhaltigkeitsinformationen auf konsolidierter Ebene verpflichtet (konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung). Artikel 29a der Rechnungslegungsrichtlinie gilt unabhängig von der Größe des Mutterunternehmens.

- 5) **Sind Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform verpflichtet, Nachhaltigkeitsinformationen nach den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie anzugeben?**

⁽⁶³⁾ Für Unternehmen, deren Wertpapiere zum Handel zugelassen sind, gelten die Rechnungslegungsvorschriften des Herkunftsmitgliedstaats im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe i der Transparenzrichtlinie (d. h. des Mitgliedstaats, in dem sich der Sitz des Unternehmens befindet, oder eines der Mitgliedstaaten, in denen die Wertpapiere des Unternehmens zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind).

⁽⁶⁴⁾ Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (ABl. L 124 vom 20.5.2003, S. 36).

⁽⁶⁵⁾ Gemäß der Begriffsbestimmung in Artikel 3 Absatz 7 der Rechnungslegungsrichtlinie.

Ja. Nach Artikel 1 Absatz 3 der Rechnungslegungsrichtlinie fallen Kreditinstitute⁽⁶⁶⁾ und Versicherungsunternehmen⁽⁶⁷⁾, einschließlich Genossenschaften und Versicherungsunternehmen auf Gegenseitigkeit, unabhängig von ihrer Rechtsform in den Anwendungsbereich von Artikel 19a der Rechnungslegungsrichtlinie (individuelle Nachhaltigkeitsklärung), wenn es sich um große Unternehmen oder um KMU — mit Ausnahme von Kleinstunternehmen — mit übertragbaren Wertpapieren handelt, die zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind. Handelt es sich bei ihnen um Mutterunternehmen einer großen Gruppe, so fallen sie unabhängig von ihrer Rechtsform auch in den Anwendungsbereich von Artikel 29a der Rechnungslegungsrichtlinie (konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung).

Nach Artikel 1 Absatz 3 Buchstabe b Satz 2 der Rechnungslegungsrichtlinie können die Mitgliedstaaten beschließen, die Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung ganz oder teilweise nicht auf bestimmte Kreditinstitute anzuwenden⁽⁶⁸⁾.

6) Sind Finanzinstitute — mit Ausnahme von Versicherungsunternehmen und Kreditinstituten — verpflichtet, Nachhaltigkeitsinformationen nach Artikel 19a/29a der Rechnungslegungsrichtlinie anzugeben?

Ja. Finanzinstitute — mit Ausnahme von Versicherungsunternehmen und Kreditinstituten — fallen in den Geltungsbereich der Artikel 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie, sofern sie die beiden folgenden Anforderungen erfüllen:

- Es handelt sich um Unternehmen, deren Rechtsform in Anhang I oder II der Rechnungslegungsrichtlinie aufgeführt ist⁽⁶⁹⁾;
- es handelt sich entweder um große Unternehmen oder um KMU (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen) mit übertragbaren Wertpapieren, die zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind (Artikel 19a der Rechnungslegungsrichtlinie), bzw. um Mutterunternehmen einer großen Gruppe (Artikel 29a der Rechnungslegungsrichtlinie).

7) Muss ein kleines und nicht komplexes Institut, das derzeit nach der Richtlinie 2014/95/EU (NFRD) zur Angabe nichtfinanzieller Informationen verpflichtet ist, diese so lange weiterhin entsprechend den Bestimmungen derselben Richtlinie angeben, bis die CSRD-Regelung auf kleine und nicht komplexe Institute Anwendung findet (d. h. ab am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnende Geschäftsjahre)?

Ja. Nach Artikel 5 Absatz 2 CSRD muss ein kleines und nicht komplexes Institut, bei dem es sich um ein großes Unternehmen oder ein KMU (ausgenommen Kleinstunternehmen) mit übertragbaren Wertpapieren handelt, die zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind, ab dem Geschäftsjahr 2026 Nachhaltigkeitsinformationen gemäß den ESRS (oder alternativ dem ESRS LSME) angeben. Daher müsste ein kleines und nicht komplexes Institut, das derzeit gemäß Artikel 19a der Rechnungslegungsrichtlinie, wie durch die Richtlinie 2014/95/EU⁽⁷⁰⁾ (NFRD) eingeführt, nichtfinanzielle Informationen angeben muss (da es nicht nur ein Kreditinstitut, sondern auch ein großes Unternehmen ist, das am Bilanzstichtag das Kriterium der durchschnittlichen Zahl von 500 während des Geschäftsjahres Beschäftigten überschreitet), die Angaben im Rahmen der NFRD-Richtlinie fortführen, bis die CSRD-Regelung auf kleine und nicht komplexe Institute anwendbar wird (d. h. ab dem Geschäftsjahr 2026).

8) Kann ein kleines und nicht komplexes Institut, das Muttergesellschaft einer großen Gruppe ist, die Ausnahmeregelung nach Artikel 19a Absatz 6 der Rechnungslegungsrichtlinie in Anspruch nehmen und die Nachhaltigkeitsberichterstattung in Übereinstimmung mit dem ESRS LSME vornehmen?

⁽⁶⁶⁾ Nach Artikel 4 Absatz 1 Nummer 1 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates.

⁽⁶⁷⁾ Im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 der Richtlinie 91/674/EWG des Rates.

⁽⁶⁸⁾ Artikel 1 Absatz 3 Buchstabe b Satz 2 der Rechnungslegungsrichtlinie: „Die Mitgliedstaaten können beschließen, die in Unterabsatz 1 genannten Koordinierungsmaßnahmen nicht auf die in Artikel 2 Absatz 5 Nummern 2 bis 23 der Richtlinie 2013/36/EU des Europäischen Parlaments und des Rates genannten Unternehmen anzuwenden.“

⁽⁶⁹⁾ Artikel 1 Absatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie: „(1) Die durch diese Richtlinie vorgeschriebenen Koordinierungsmaßnahmen gelten für die Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten für die Rechtsformen von Unternehmen, a) die in Anhang I genannt sind; b) die in Anhang II genannt sind und bei denen alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter des Unternehmens mit ansonsten unbeschränkter Haftung tatsächlich nur beschränkt haftbar sind, weil diese Gesellschafter i) über eine in Anhang I aufgeführte Rechtsform verfügen oder ii) nicht den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats unterliegen, aber über eine Rechtsform verfügen, die einer in Anhang I genannten vergleichbar ist. [...]“.

⁽⁷⁰⁾ Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen (ABl. L 330 vom 15.11.2014, S. 1).

Handelt es sich bei einem Unternehmen (unabhängig von seiner Größe oder Art, z. B. einschließlich kleiner und nicht komplexer Institute) um ein Mutterunternehmen einer großen Gruppe, muss es nach Artikel 29a der Rechnungslegungsrichtlinie eine gemäß den ESRS erstellte konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung offenlegen. Die Möglichkeit, die individuelle Nachhaltigkeitsklärung anhand des ESRS LSME nach Artikel 19a Absatz 6 der Rechnungslegungsrichtlinie zu erstellen, gilt nur für KMU (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen), deren Wertpapiere an einem geregelten Markt in der EU notiert sind, sowie für kleine und nicht komplexe Institute und firmeneigene Versicherungs- bzw. Rückversicherungsunternehmen (sofern es sich entweder um große Unternehmen oder um KMU — ausgenommen Kleinstunternehmen — handelt, deren Wertpapiere an einem geregelten Markt in der EU notiert sind. Siehe auch Frage 10).

9) **Wann muss ein kleines und nicht komplexes Institut, das Muttergesellschaft einer großen Gruppe ist, mit der Angabe von Nachhaltigkeitsinformationen beginnen?**

Handelt es sich bei einem kleinen und nicht komplexen Institut um ein Mutterunternehmen einer großen Gruppe, so muss es entweder ab dem Geschäftsjahr 2024 (wenn es sich um ein Unternehmen von öffentlichem Interesse handelt, das am Bilanzstichtag auf konsolidierter Basis das Kriterium der durchschnittlichen Zahl von 500 während des Geschäftsjahres Beschäftigten überschreitet) oder ab dem Geschäftsjahr 2025 (in allen anderen Fällen) eine konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung unter Verwendung der ESRS offenlegen.

10) **Muss ein kleines und nicht komplexes Institut, das Mutterunternehmen einer großen Gruppe ist, aber aufgrund der untergeordneten Bedeutung aller seiner Tochterunternehmen nicht zur Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses verpflichtet ist, dennoch eine konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung erstellen und offenlegen?**

Nein. Artikel 29a der Rechnungslegungsrichtlinie gilt für Mutterunternehmen großer Gruppen. Ist ein Mutterunternehmen einer großen Gruppe jedoch gemäß Artikel 23 Absatz 10 der Rechnungslegungsrichtlinie von der Erstellung und Offenlegung eines konsolidierten Abschlusses befreit (weil alle seine Tochterunternehmen sowohl einzeln als auch insgesamt von untergeordneter Bedeutung sind oder aufgrund von Artikel 23 Absatz 9 der Rechnungslegungsrichtlinie keines seiner Tochterunternehmen in den konsolidierten Abschluss einbezogen zu werden braucht), ist dieses Mutterunternehmen auch nicht dazu verpflichtet, eine konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung zu erstellen und offenzulegen. Sofern ein solches Mutterunternehmen jedoch selbst ein großes Unternehmen im Sinne von Artikel 3 Absatz 4 der Rechnungslegungsrichtlinie ist und daher in den Anwendungsbereich von Artikel 19a der Rechnungslegungsrichtlinie fällt, ist es entsprechend diesem Artikel dazu verpflichtet, eine individuelle Nachhaltigkeitsklärung zu erstellen und offenzulegen. Die Tochterunternehmen sind im Rahmen dieser individuellen Nachhaltigkeitsklärung bei der Berichterstattung zur Wertschöpfungskette gemäß den ESRS zu berücksichtigen.

11) **Sind Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) und alternative Investmentfonds (AIF) zur Angabe von Nachhaltigkeitsinformationen gemäß den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie verpflichtet?**

Nein. Auf der Grundlage von Artikel 1 Absatz 4 der Rechnungslegungsrichtlinie sind OGAW und AIF von der Angabe von Nachhaltigkeitsinformationen entsprechend der Rechnungslegungsrichtlinie ausgenommen, selbst wenn diese Finanzprodukte in den Anwendungsbereich derselben fallen ⁽⁷¹⁾.

12) **Sind Unternehmen, die gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) und alternative Investmentfonds (AIF) verwalten, zur Angabe von Nachhaltigkeitsinformationen gemäß den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie verpflichtet?**

Nach Artikel 1 Absatz 4 der Rechnungslegungsrichtlinie sind OGAW und AIF eigentlich von den in den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie vorgesehenen Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung ausgenommen.

Unternehmen, die OGAW und AIF verwalten, wären jedoch an die Pflichten zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie gebunden, wenn sie die Voraussetzungen an die Rechtsform nach Artikel 1 Absatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie sowie die Kriterien hinsichtlich der Unternehmensgröße gemäß den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie erfüllen.

⁽⁷¹⁾ Artikel 1 Absatz 4 der Rechnungslegungsrichtlinie: „Die in den Artikeln 19a, 29a und 29d vorgeschriebenen Koordinierungsmaßnahmen gelten nicht für Finanzprodukte nach Artikel 2 Nummer 12 Buchstaben b [d. h. OGAW] und f [d. h. AIF] der Verordnung (EU) 2019/2088 des Europäischen Parlaments und des Rates [d. h. SFDR].“

13) Sind börsengehandelte Fonds (ETF) und Immobilienfonds (REIT) zur Angabe von Nachhaltigkeitsinformationen gemäß den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie verpflichtet?

Da es sich bei ETF um Finanzprodukte handelt, die als Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) oder alternative Investmentfonds (AIF) aufgelegt werden, gilt für sie dieselbe Befreiung wie für OGAW und AIF (siehe Frage 11). Für börsennotierte REIT gilt, soweit sie die Voraussetzungen von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 2011/61/EU ⁽⁷²⁾ erfüllen und damit als AIF eingestuft werden können, dieselbe Befreiung wie für AIF (siehe Frage 11).

14) Sind Pensionsfonds zur Angabe von Nachhaltigkeitsinformationen gemäß den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie verpflichtet?

Weist ein Pensionsfonds eine in Anhang I oder II der Rechnungslegungsrichtlinie aufgeführte Rechtsform ⁽⁷³⁾ auf und fällt er in den Anwendungsbereich der Artikel 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie, so muss er eine Nachhaltigkeitserklärung in seinen Lagebericht aufnehmen. Im Gegensatz zu Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) oder alternativen Investmentfonds (AIF) unterliegen Pensionsfonds nicht der Ausnahmeregelung für die Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß Artikel 1 Absatz 4 der Rechnungslegungsrichtlinie.

15) Gilt die von einem Emittenten übertragbarer Wertpapiere, die zum Handel auf einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind, im Lagebericht offengelegte Nachhaltigkeitserklärung als „vorgeschriebene Information“ im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe k der Transparenzrichtlinie?

Ja. Nach Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe k der Transparenzrichtlinie bezeichnet der Begriff „vorgeschriebene Informationen“ unter anderem „alle Angaben, die ein Emittent oder jede andere Person, die ohne Zustimmung des Emittenten die Zulassung von Wertpapieren zum Handel an einem geregelten Markt beantragt hat, nach dieser Richtlinie [d. h. der Transparenzrichtlinie] [...] offenlegen muss“. Nach Artikel 4 Absatz 5 der Transparenzrichtlinie sind Emittenten zur Veröffentlichung einer Nachhaltigkeitserklärung verpflichtet, die folglich als „vorgeschriebene Information“ zu verstehen ist.

16) Welche Unternehmen können nach Artikel 19a Absatz 7 der Rechnungslegungsrichtlinie für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2028 beginnen, beschließen, keine Nachhaltigkeitsberichterstattung vorzunehmen?

Auf der Grundlage von Artikel 19a Absatz 7 der Rechnungslegungsrichtlinie können KMU (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen) mit übertragbaren Wertpapieren, die zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind, beschließen, für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2028 beginnen (z. B. für die Geschäftsjahre 2026 und 2027), keine Angabe von Nachhaltigkeitsinformationen nach Artikel 19a der Rechnungslegungsrichtlinie vorzunehmen. In solchen Fällen muss das KMU jedoch in seinem Lagebericht kurz angeben, warum die Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht vorgelegt wurde.

Diese Opt-out-Möglichkeit gilt auch für kleine und nicht komplexe Institute sowie für firmeneigene Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen, sofern es sich bei ihnen um KMU (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen) mit übertragbaren Wertpapieren handelt, die zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind.

AUSNAHMEREGLUNG

17) Muss ein Mutterunternehmen, das Nachhaltigkeitsinformationen auf konsolidierter Ebene nach Artikel 29a der Rechnungslegungsrichtlinie (konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung) meldet, in seinem konsolidierten Lagebericht Angaben zu den wichtigsten Leistungsindikatoren entsprechend Artikel 19 Absatz 1 Unterabsatz 3 der Rechnungslegungsrichtlinie machen?

⁽⁷²⁾ Richtlinie 2011/61/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 8. Juni 2011 über die Verwalter alternativer Investmentfonds und zur Änderung der Richtlinien 2003/41/EG und 2009/65/EG und der Verordnungen (EG) Nr. 1060/2009 und (EU) Nr. 1095/2010 (ABl. L 174 vom 1.7.2011, S. 1).

⁽⁷³⁾ Artikel 1 Absatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie.

Nein. Artikel 19 Absatz 1 Unterabsatz 3 der Rechnungslegungsrichtlinie⁽⁷⁴⁾, der Regelungen hinsichtlich des individuellen Lageberichts enthält, schreibt die Offenlegung von Informationen über die wichtigsten Leistungsindikatoren im Rahmen des individuellen Lageberichts vor. Artikel 29 Absatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie⁽⁷⁵⁾, der Regelungen hinsichtlich des konsolidierten Lageberichts enthält, schreibt vor, dass der konsolidierte Lagebericht zumindest die nach den Artikeln 19 und 20 der Rechnungslegungsrichtlinie geforderten Informationen enthalten muss. Da Unternehmen nach Artikel 29a Absatz 7 der Rechnungslegungsrichtlinie⁽⁷⁶⁾ von der Pflicht zur Offenlegung von Informationen über wichtige Leistungsindikatoren im Rahmen ihres individuellen Lageberichts (wie nach Artikel 19 Absatz 1 Unterabsatz 3 der Rechnungslegungsrichtlinie vorgeschrieben) befreit sind, sofern sie die Anforderungen nach Artikel 29a Absätze 1 bis 5 erfüllen, und da der Inhalt des konsolidierten Lageberichts nach Artikel 29 Absatz 1 auch die nach Artikel 19 Absatz 1 geforderten Informationen enthält, würde die Ausnahme auch für den konsolidierten Lagebericht des Unternehmens gemäß Artikel 29a gelten.

- 18) **Ist ein KMU mit zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassenen Wertpapieren, das auf freiwilliger Basis eine konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung nach Artikel 29a der Rechnungslegungsrichtlinie erstellt und offenlegt, von der Erstellung und Veröffentlichung einer individuellen Nachhaltigkeitserklärung nach Artikel 19a der Rechnungslegungsrichtlinie befreit?**

Ja. Ein KMU, dessen Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind und das auf freiwilliger Basis eine konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung nach Artikel 29a der Rechnungslegungsrichtlinie offenlegt, ist von der Erstellung und Offenlegung der individuellen Nachhaltigkeitserklärung nach Artikel 19a befreit, sofern die konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung im Einklang mit den ESRS erstellt wird.

- 19) **Unter welchen Bedingungen kann ein Tochterunternehmen, das in den Anwendungsbereich der Artikel 19a bzw. 29a der Rechnungslegungsrichtlinie fällt, von der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach Artikel 19a/29a der Rechnungslegungsrichtlinie (Nachhaltigkeitserklärung) ausgenommen werden?**

Gemäß Artikel 19a Absatz 9 und Artikel 29a Absatz 8 der Rechnungslegungsrichtlinie ist ein Tochterunternehmen von den Verpflichtungen nach Artikel 19a Absätze 1 bis 4 der Rechnungslegungsrichtlinie (bzw. Artikel 29a Absätze 1 bis 5 der Rechnungslegungsrichtlinie, wenn es sich bei dem Tochterunternehmen um ein zwischengeschaltetes Mutterunternehmen einer großen Gruppe handelt) befreit, wenn dieses Unternehmen und seine Tochterunternehmen in den nach den Artikeln 29 und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie erstellten konsolidierten Lagebericht eines Mutterunternehmens (oder in die gemäß den ESRS oder auf gleichwertige Weise erstellte konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung eines Drittland-Mutterunternehmens) einbezogen sind.

Diese Befreiung unterliegt allen nach Artikel 19a Absatz 9 Unterabsatz 2 der Rechnungslegungsrichtlinie (oder Artikel 29a Absatz 8 Unterabsatz 2 der Rechnungslegungsrichtlinie, sofern es sich bei dem Tochterunternehmen um ein zwischengeschaltetes Mutterunternehmen einer großen Gruppe handelt) vorgesehenen Bedingungen. Der Lagebericht des befreiten Unternehmens muss insbesondere folgende Angaben enthalten: Namen und Sitz des Mutterunternehmens, das über Informationen auf Gruppenebene Bericht erstattet; Weblink(s) zum konsolidierten Lagebericht oder zur konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung des Mutterunternehmens; die Information, dass das Unternehmen von der Verpflichtung zur Offenlegung einer individuellen Nachhaltigkeitserklärung (oder einer konsolidierten Nachhaltigkeitserklärung, sofern es sich bei dem Tochterunternehmen um ein zwischengeschaltetes Mutterunternehmen einer großen Gruppe handelt) befreit ist. Ist das Mutterunternehmen in einem Drittland niedergelassen, so werden seine konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung und das Bestätigungsurteil im Einklang

⁽⁷⁴⁾ Artikel 19 Absatz 1 Unterabsatz 3 der Rechnungslegungsrichtlinie: „Soweit dies für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses oder der Lage des Unternehmens erforderlich ist, umfasst die Analyse die wichtigsten finanziellen und — soweit angebracht — nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die betreffende Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind, einschließlich Informationen in Bezug auf Umwelt- und Arbeitnehmerbelange. Im Rahmen der Analyse enthält der Lagebericht — soweit angebracht — auch Hinweise auf im Jahresabschluss ausgewiesene Beträge und zusätzliche Erläuterungen dazu.“

⁽⁷⁵⁾ Artikel 29 Absatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie: „Der konsolidierte Lagebericht enthält zusätzlich zu den nach anderen Bestimmungen dieser Richtlinie geforderten Informationen zumindest die nach den Artikeln 19 und 20 geforderten Informationen, wobei den wesentlichen Anpassungen, die sich aus den Besonderheiten des konsolidierten Lageberichts im Vergleich zu einem Lagebericht ergeben, dergestalt Rechnung zu tragen ist, dass die Bewertung der Lage der insgesamt in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen erleichtert wird.“

⁽⁷⁶⁾ Artikel 29a Absatz 7 der Rechnungslegungsrichtlinie: „Wenn ein Mutterunternehmen die Anforderungen nach den Absätzen 1 bis 5 des vorliegenden Artikels erfüllt, wird davon ausgegangen, dass es die Anforderungen nach Artikel 19 Absatz 1 Unterabsatz 3 und Artikel 19a erfüllt.“

mit dem Recht des Mitgliedstaats, dem das Tochterunternehmen unterliegt, offengelegt, und die nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung vorgesehenen Angaben (die sich auf die vom Tochterunternehmen ausgeübten Tätigkeiten beziehen) werden entweder in den Lagebericht des Tochterunternehmens oder in die vom Drittland-Mutterunternehmen erstellte konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung aufgenommen.

Verlangt ein Mitgliedstaat die Vorlage einer Übersetzung des konsolidierten Lageberichts oder der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung des Mutterunternehmens, so sollte diese Übersetzung entweder beglaubigt sein (z. B. durch den Übersetzer oder die für die Beglaubigung von Übersetzungen zuständige Behörde des betreffenden Mitgliedstaats) oder einen entsprechenden Hinweis enthalten, dass der Bericht nicht beglaubigt wurde.

Nach Artikel 19a Absatz 10 und Artikel 29a Absatz 9 der Rechnungslegungsrichtlinie können große Unternehmen, deren Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind, diese Befreiung nicht in Anspruch nehmen, auch wenn es sich um kleine und nicht komplexe Institute oder firmeneigene Versicherungs- bzw. Rückversicherungsunternehmen, einschließlich Unternehmen aus Drittstaaten, handelt.

20) Muss der konsolidierte Lagebericht/die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung des Mutterunternehmens bereits bei Offenlegung des Lageberichts seines Tochterunternehmens veröffentlicht sein, damit das Tochterunternehmen von der Offenlegung seiner individuellen Nachhaltigkeitserklärung befreit werden kann?

Nein. Damit das Tochterunternehmen entsprechend Artikel 19a Absatz 9 bzw. Artikel 29a Absatz 8 der Rechnungslegungsrichtlinie von der Offenlegung einer eigenen Nachhaltigkeitserklärung befreit werden kann, muss der vom Tochterunternehmen veröffentlichte Lagebericht einen Weblink zum konsolidierten Lagebericht oder zur konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung des Mutterunternehmens enthalten⁽⁷⁾. Ist dieser konsolidierte Lagebericht oder die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung zum Zeitpunkt der Offenlegung des Lageberichts des Tochterunternehmens noch nicht verfügbar, kann das Tochterunternehmen, das die Befreiung in Anspruch nimmt, in seinem Lagebericht auf einen allgemeinen Weblink verweisen, über den die entsprechenden Unterlagen künftig verfügbar sein werden. Das Unions-Tochterunternehmen könnte beispielsweise erwägen, vom Mutterunternehmen eine Erklärung einzuholen, in der dieses die Einhaltung der vom Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen garantiert, und diese Erklärung zusammen mit seinem Lagebericht innerhalb der von seinem eigenen Mitgliedstaat gesetzten Frist offenzulegen.

21) Muss der konsolidierte Lagebericht bzw. die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung des Mutterunternehmens in einer Sprache verfügbar sein, die von dem Mitgliedstaat akzeptiert wird, dessen Recht das Tochterunternehmen unterliegt, damit dieses Tochterunternehmen von der Pflicht zur Offenlegung einer eigenen Nachhaltigkeitserklärung befreit werden kann?

Der Mitgliedstaat, dessen Recht das Tochterunternehmen unterliegt, kann verlangen, dass der konsolidierte Lagebericht (oder gegebenenfalls der konsolidierte Nachhaltigkeitsbericht des Mutterunternehmens) in einer von diesem Mitgliedstaat akzeptierten Sprache offengelegt wird und dass alle erforderlichen Übersetzungen in dieser Sprache bereitgestellt werden. In diesem Fall kann das Tochterunternehmen nur dann von der Pflicht zur Offenlegung einer eigenen Nachhaltigkeitserklärung befreit werden, wenn diese Anforderungen erfüllt sind⁽⁸⁾.

22) Auf welche Weise sollte das befreite Tochterunternehmen angeben, dass es von der Verpflichtung befreit ist?

⁽⁷⁾ Artikel 19a Absatz 9 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer ii und Artikel 29a Absatz 8 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer ii der Rechnungslegungsrichtlinie: „die Weblinks zum konsolidierten Lagebericht des Mutterunternehmens oder gegebenenfalls zu der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung des Mutterunternehmens nach Unterabsatz 1 des vorliegenden Absatzes und zu dem Bestätigungsurteil nach Artikel 34 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe aa der vorliegenden Richtlinie oder zum Bestätigungsurteil nach Buchstabe b dieses Unterabsatzes“.

⁽⁸⁾ Artikel 19a Absatz 9 Unterabsatz 3 und Artikel 29a Absatz 8 Unterabsatz 3 der Rechnungslegungsrichtlinie.

Auf der Grundlage von Artikel 19a Absatz 9 und Artikel 29a Absatz 8 der Rechnungslegungsrichtlinie muss das befreite Tochterunternehmen in seinem Lagebericht darauf hinweisen, dass es von der Verpflichtung zur Offenlegung einer individuellen Nachhaltigkeitserklärung (oder einer konsolidierten Nachhaltigkeitserklärung, sofern es sich bei dem Tochterunternehmen um ein zwischengeschaltetes Mutterunternehmen einer großen Gruppe handelt) befreit ist ⁽⁷⁹⁾.

23) Ist für die Offenlegung des Lageberichts des befreiten Tochterunternehmens ein spezielles Format vorgeschrieben?

Macht ein Tochterunternehmen von der Befreiung nach Artikel 19a Absatz 9 oder Artikel 29a Absatz 8 der Rechnungslegungsrichtlinie Gebrauch, so gelten die allgemeinen Vorschriften für die Offenlegung des Lageberichts, einschließlich der Verpflichtung, den Lagebericht entsprechend Artikel 30 der Rechnungslegungsrichtlinie in Verbindung mit den Bestimmungen in Titel I Kapitel III der Gesellschaftsrechtlichen Richtlinie an das nationale Unternehmensregister zu übermitteln. Die digitalen Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach Artikel 29d der Rechnungslegungsrichtlinie finden keine Anwendung. Verfügt das Tochterunternehmen, das die Befreiung nach Artikel 19a Absatz 9 oder Artikel 29a Absatz 8 der Rechnungslegungsrichtlinie in Anspruch nimmt, über übertragbare Wertpapiere, die zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind, so muss es auch die allgemeinen Anforderungen nach Artikel 4 der Transparenzrichtlinie für die Veröffentlichung des Lageberichts im Jahresfinanzbericht erfüllen (d. h. Verwendung des mit der Delegierten ESEF-Verordnung eingeführten einheitlichen europäischen elektronischen Formats (ESEF) und Veröffentlichung des Jahresfinanzberichts innerhalb von vier Monaten nach Ende des Geschäftsjahres).

24) Können große Unternehmen, die zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind, die Befreiung nach Artikel 19a Absatz 9 und Artikel 29a Absatz 8 der Rechnungslegungsrichtlinie in Anspruch nehmen?

Nein. Nach Artikel 19a Absatz 10 und Artikel 29a Absatz 9 der Rechnungslegungsrichtlinie können große Unternehmen mit übertragbaren, zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassenen Wertpapieren nicht von der Nachhaltigkeitsberichterstattung befreit werden, auch wenn es sich um kleine und nicht komplexe Institute oder firmeneigene Versicherungs- bzw. Rückversicherungsunternehmen, einschließlich Unternehmen aus Drittstaaten, handelt. Dementsprechend sind sie dazu verpflichtet, Nachhaltigkeitsinformationen nach Artikel 4 Absatz 5 der Transparenzrichtlinie und Artikel 19a/29a der Rechnungslegungsrichtlinie anzugeben.

25) Wie kann ein Unternehmen seiner Pflicht zur Erstellung und Offenlegung einer individuellen oder konsolidierten Nachhaltigkeitserklärung nachkommen, wenn es keinen individuellen oder konsolidierten Lagebericht erstellen und offenlegen muss?

Ein Unternehmen, das zwar dazu verpflichtet ist, Nachhaltigkeitsinformationen anzugeben, jedoch keinen individuellen oder konsolidierten Lagebericht erstellen und offenlegen muss, kann die individuelle bzw. konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung in einem separaten Dokument offenlegen. Dieser Grundsatz gilt auch für die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung eines Drittland-Mutterunternehmens, damit dessen Tochterunternehmen nach Artikel 19a Absatz 9 und Artikel 29a Absatz 8 der Rechnungslegungsrichtlinie befreit werden können.

Dieses gesonderte Dokument — das die individuelle oder konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung enthält — muss jedoch hinsichtlich Format und Auszeichnung den Anforderungen von Artikel 29d der Rechnungslegungsrichtlinie entsprechen ⁽⁸⁰⁾.

26) Wie kann ein Unternehmen seiner Pflicht zur Erstellung und Offenlegung einer konsolidierten Nachhaltigkeitserklärung nachkommen, wenn es von der Erstellung eines konsolidierten Abschlusses befreit ist?

⁽⁷⁹⁾ Artikel 19a Absatz 9 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer iii und Artikel 29a Absatz 8 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer iii der Rechnungslegungsrichtlinie: „die Information, dass das Unternehmen von den in den Absätzen 1 bis 4 dieses Artikels genannten Pflichten befreit ist“.

⁽⁸⁰⁾ Artikel 29d der Rechnungslegungsrichtlinie: „(1) Unternehmen, die den Anforderungen von Artikel 19a dieser Richtlinie unterliegen, stellen ihren Lagebericht im in Artikel 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 (26) der Kommission dargelegten einheitlichen elektronischen Berichtsformat auf und zeichnen ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung, einschließlich der Angaben nach Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852, gemäß dem in jener Delegierten Verordnung dargelegten elektronischen Berichtsformat aus. (2) Mutterunternehmen, die den Anforderungen von Artikel 29a unterliegen, stellen ihren konsolidierten Lagebericht im in Artikel 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 dargelegten elektronischen Berichtsformat aus und zeichnen die Nachhaltigkeitsberichterstattung, einschließlich der Angaben nach Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852, gemäß dem in jener Delegierten Verordnung dargelegten elektronischen Berichtsformat aus.“

Ist ein Unternehmen dazu verpflichtet, eine konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung, jedoch nicht den entsprechenden konsolidierten Abschluss zu erstellen und offenzulegen, so muss dessen konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung alle Finanzinformationen enthalten, die erforderlich sind, um die Auswirkungen des Unternehmens auf Nachhaltigkeitsaspekte sowie die Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf die Entwicklung, das Geschäftsergebnis und die Lage des Unternehmens zu verstehen ⁽⁸¹⁾.

ESRS

27) Welche Europäischen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) sind für Unternehmen zur Erstellung der Nachhaltigkeitsinformationen gemäß den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie maßgeblich?

Alle Unternehmen, die in den Anwendungsbereich der Artikel 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie fallen, müssen standardmäßig die im Einklang mit Artikel 29b der Rechnungslegungsrichtlinie erlassenen ESRS beachten. Das erste ESRS-Paket wurde von der Europäischen Kommission mit der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772 der Kommission vom 31. Juli 2023 erlassen.

Für die Erstellung der individuellen Nachhaltigkeitsklärung nach Artikel 19a der Rechnungslegungsrichtlinie können KMU (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen) mit übertragbaren Wertpapieren, die zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind, sowie kleine und nicht komplexe Institute und firmeneigene Versicherungs- bzw. Rückversicherungsunternehmen alternativ den nach Artikel 29c der Rechnungslegungsrichtlinie vorgesehenen ESRS für KMU (LSME ESRS) verwenden. Siehe hierzu auch Frage 28.

28) Welche Unternehmen können den LSME ESRS anstelle der nach Artikel 29b der Rechnungslegungsrichtlinie vorgesehenen ESRS zur Erstellung ihrer individuellen Nachhaltigkeitsklärung verwenden?

Folgende Unternehmen können ihre individuelle Nachhaltigkeitsklärung anhand des LSME ESRS erstellen:

- KMU (ausgenommen Kleinstunternehmen) mit übertragbaren Wertpapieren, die zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind,
- kleine und nicht komplexe Institute ⁽⁸²⁾, sofern es sich bei ihnen entweder um i) große Unternehmen oder um ii) KMU (ausgenommen Kleinstunternehmen) mit übertragbaren Wertpapieren, die zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind, handelt,

⁽⁸¹⁾ Diese Argumentation stützt sich auf Artikel 19a Absatz 3 Unterabsatz 3 und Artikel 29a Absatz 3 Unterabsatz 3 der Rechnungslegungsrichtlinie: „Gegebenenfalls umfassen die in den Absätzen 1 und 2 genannten Angaben auch Verweise auf andere gemäß Artikel 19 in den Lagebericht aufgenommene Angaben und zusätzliche Erläuterungen dazu sowie auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge.“ „Gegebenenfalls“ bezieht sich auf Situationen, in denen das Unternehmen keinen Abschluss erstellt und offenlegt.

⁽⁸²⁾ In Artikel 4 Absatz 1 Nummer 145 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 definiert als „Institut, das alle folgenden Bedingungen erfüllt: a) Es ist kein großes Institut; b) der Gesamtwert seiner Vermögenswerte ist auf Einzelbasis oder gegebenenfalls auf konsolidierter Basis gemäß dieser Verordnung und der Richtlinie 2013/36/EU während des Vierjahreszeitraums, der dem laufenden jährlichen Berichtszeitraum unmittelbar vorangeht, im Durchschnitt kleiner oder gleich dem Schwellenwert von 5 Mrd. EUR; die Mitgliedstaaten können einen niedrigeren Schwellenwert festsetzen; c) es unterliegt keinen Anforderungen oder unterliegt vereinfachten Anforderungen in Bezug auf die Sanierungs- und Abwicklungsplanung im Einklang mit Artikel 4 der Richtlinie 2014/59/EU; d) seine Handelsbuchhaltungen werden als von geringem Umfang im Sinne des Artikels 94 Absatz 1 eingestuft; e) der Gesamtwert seiner Derivatepositionen des Instituts, die mit Handelsabsicht gehalten werden, übersteigt nicht 2 % seiner gesamten bilanziellen und außerbilanziellen Vermögenswerte; und der Gesamtwert seiner gesamten Derivatepositionen übersteigt nicht 5 %, wobei beide Werte gemäß Artikel 273a Absatz 3 berechnet werden; f) mehr als 75 % sowohl der konsolidierten Gesamtaktiva als auch der konsolidierten Gesamtpassiva des Instituts, in beiden Fällen mit Ausnahme der gruppeninternen Risikopositionen, betreffen Tätigkeiten mit Gegenparteien, die ihren Sitz im Europäischen Wirtschaftsraum haben; g) das Institut verwendet keine internen Modelle, um seine Aufsichtsanforderungen gemäß dieser Verordnung zu erfüllen; hiervon ausgenommen sind Tochterunternehmen, die auf Gruppenebene entwickelte interne Modelle verwenden, sofern die Gruppe den Offenlegungspflichten nach Artikel 433a oder Artikel 433c auf konsolidierter Basis unterliegt; h) das Institut hat sich nicht bei der zuständigen Behörde gegen eine Qualifizierung als kleines und nicht komplexes Institut ausgesprochen; i) die zuständige Behörde hat nicht entschieden, dass das Institut auf der Grundlage einer Analyse der Größe, Verflechtung, Komplexität oder des Risikoprofils nicht als kleines und nicht komplexes Institut zu betrachten ist“. Erreichen diese Institute die in Artikel 3 Absatz 7 der Rechnungslegungsrichtlinie enthaltenen Schwellenwerte, fallen sie möglicherweise unter die Definition eines großen Unternehmens.

- firmeneigene Versicherungsunternehmen ⁽⁸³⁾, sofern es sich bei ihnen um i) große Unternehmen oder um ii) KMU (ausgenommen Kleinstunternehmen) mit übertragbaren Wertpapieren, die zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind, handelt, und
- firmeneigene Rückversicherungsunternehmen ⁽⁸⁴⁾, sofern es sich bei ihnen um i) große Unternehmen oder um ii) KMU (ausgenommen Kleinstunternehmen) mit Wertpapieren, die zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind, handelt.

WERTSCHÖPFUNGSKETTE

29) Die ESRS sehen vor, dass Unternehmen Schätzungen anstellen müssen, wenn es ihnen auch nach dem Erbringen zumutbarer Anstrengungen nicht gelingt, alle erforderlichen Informationen über die Wertschöpfungskette einzuholen (ESRS 1, Allgemeine Anforderungen, Absatz 69). Was sind „zumutbare Anstrengungen“?

Anhand des Begriffs „zumutbare Anstrengungen“ wird bestimmt, wann ein Unternehmen anstelle von Informationen, die von den Akteuren seiner Wertschöpfungskette stammen, eine Schätzung der Informationen über die Wertschöpfungskette angeben muss.

Nummer 65 des ESRS 1 (Allgemeine Anforderungen) gibt Aufschluss über den Zweck der Aufnahme von Informationen über die Wertschöpfungskette in die Nachhaltigkeitserklärung. Darin heißt es: „Das Unternehmen berücksichtigt wesentliche Informationen zur Wertschöpfungskette, wenn dies erforderlich ist, um a) es den Nutzern von Nachhaltigkeitserklärungen zu ermöglichen, die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen des Unternehmens nachzuvollziehen, und/oder b) Informationen zu erstellen, die den qualitativen Merkmalen von Informationen gemäß Anlage B dieses Standards entsprechen.“

Nummer 68 des ESRS 1 (Allgemeine Anforderungen) lautet: „Ob das Unternehmen in der Lage ist, die erforderlichen Informationen zur vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette zu erhalten, kann von verschiedenen Faktoren abhängen, beispielsweise von den vertraglichen Vereinbarungen des Unternehmens, vom Grad der Kontrolle, die es über die Geschäfte außerhalb des Konsolidierungskreises ausübt, und von seiner Nachfragemacht. Wenn das Unternehmen nicht in der Lage ist, die Aktivitäten in seiner vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette und im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen zu kontrollieren, kann es sich schwieriger gestalten, Informationen zur Wertschöpfungskette zu erhalten.“

Nummer 69 des ESRS 1 (Allgemeine Anforderungen) lautet: „Unter gewissen Umständen kann das Unternehmen die Informationen über seine vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette (auch nach zumutbaren Anstrengungen) nicht gemäß Absatz 63 einholen. In diesem Fall schätzt das Unternehmen die berichtspflichtigen Informationen über seine vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette unter Verwendung aller angemessenen und belastbaren Informationen, z. B. Sektordurchschnittsdaten und andere Näherungswerte.“

In Nummer 70 des ESRS 1 (Allgemeine Anforderungen) wird darauf hingewiesen, dass die Beschaffung von Informationen zur Wertschöpfungskette mitunter schwierig sein kann, wenn es sich bei dem betreffenden Akteur der Wertschöpfungskette um ein KMU oder ein anderes Unternehmen handelt, das selbst nicht den Meldepflichten im Rahmen der Richtlinie über die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen unterliegt.

In Nummer 71 des ESRS 1 (Allgemeine Anforderungen) wird zwischen der Berichterstattung über Konzepte, Maßnahmen und Ziele einerseits und der Berichterstattung über Kennzahlen andererseits unterschieden. In Bezug auf Konzepte, Maßnahmen und Ziele hat ein Unternehmen demnach Informationen zur Wertschöpfungskette zu übermitteln, „soweit diese Konzepte, Maßnahmen und Ziele Akteure der Wertschöpfungskette betreffen“. Hinsichtlich der Kennzahlen „kann das Unternehmen in vielen Fällen — insbesondere in Umweltangelegenheiten, für die Näherungswerte verfügbar sind — die Berichterstattungspflichten erfüllen, ohne Daten von den Akteuren seiner vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette (insbesondere von KMU) zu erheben, z. B. bei der Berechnung der Scope-3-Treibhausgasemissionen des Unternehmens“.

Nummer 72 enthält folgende Klarstellung: „Die Einbeziehung von Schätzungen unter Verwendung von Sektordurchschnittsdaten oder anderer Näherungswerte darf nicht dazu führen, dass die Informationen nicht den qualitativen Merkmalen von Informationen entsprechen (siehe Kapitel 2 und Abschnitt 7.2 Quellen für Schätzungen und Ergebnisunsicherheit dieses Standards).“

⁽⁸³⁾ Im Sinne von Artikel 13 Nummer 2 der Richtlinie 2009/138/EG.

⁽⁸⁴⁾ Im Sinne von Artikel 13 Nummer 5 der Richtlinie 2009/138/EG.

Das Unternehmen sollte die zumutbaren Anstrengungen im Sinne von Nummer 69 des ESRS 1 (Allgemeine Anforderungen) unter Berücksichtigung seiner spezifischen Gegebenheiten und Umstände sowie der Bedingungen des außenwirtschaftlichen Umfelds, in dem es tätig ist, ermitteln. Was eine zumutbare Anstrengung ist, kann sich folglich von Unternehmen zu Unternehmen unterscheiden.

Es ist zu erwarten, dass Unternehmen in den ersten Jahren der Anwendung der Berichtspflichten häufiger auf Schätzungen zurückgreifen werden. Mit zunehmender Erfahrung in der Angabe von Nachhaltigkeitsinformationen durch die Unternehmen und die Akteure ihrer Wertschöpfungsketten dürfte der Rückgriff auf Schätzungen jedoch zurückgehen.

In allen Fällen sollten Unternehmen prüfen, ob die Verwendung von Schätzungen aller Voraussicht nach die Qualität der angegebenen Informationen beeinträchtigen wird. Das Hinzuziehen von Schätzungen kann unter bestimmten Umständen die Qualität der angegebenen Informationen verbessern, z. B. wenn dadurch die Neutralität der Informationen zu den Auswirkungen, Risiken und Chancen sichergestellt werden kann oder wenn die erhobenen Informationen andernfalls nicht zuverlässig genug wären. Unter diesen Umständen würde der Einsatz von Schätzungen eine getreuer Darstellung der Sachverhalte ermöglichen, auf die sich die Informationen beziehen. Somit wäre es wahrscheinlicher, dass das Bericht erstattende Unternehmen auf Schätzungen zurückgreift. In anderen Situationen könnten Schätzungen hingegen die Qualität der angegebenen Informationen beeinträchtigen, z. B. wenn sie zu ungenaueren bzw. unvollständigeren Informationen und damit zu einer weniger getreuen Darstellung der Sachverhalte führen.

Folgende Kriterien können als Orientierung dienen, um die zumutbaren Anstrengungen eines Unternehmens anhand der spezifischen Gegebenheiten und Umstände sowie der Bedingungen des Umfelds, in dem es tätig ist, zu ermitteln. Ein einzelnes Kriterien allein kann ausreichen, um festzustellen, ob zumutbare Anstrengungen unternommen wurden; es können aber auch mehrere Kriterien kombiniert werden.

- **Größe und Ressourcen des Bericht erstattenden Unternehmens im Verhältnis zum Umfang und zur Komplexität seiner Wertschöpfungskette.** Die für ein großes, gut ausgestattetes Unternehmen zumutbaren Anstrengungen können sich von denen unterscheiden, die für ein kleines Unternehmen mit weniger Ressourcen gelten. Größe und Ressourcen des Unternehmens sollten auch im Verhältnis zum Umfang und zur Komplexität seiner Wertschöpfungskette betrachtet werden. Anstrengungen, die beispielsweise für ein größeres Unternehmen mit einer Vielzahl von Lieferanten für viele verschiedene Produkte bzw. mit mehrstufigen Lieferketten zumutbar sind, könnten für ein kleineres Unternehmen mit einer ähnlich komplexen Wertschöpfungskette als nicht zumutbar angesehen werden.
- **Technische Kapazitäten des Bericht erstattenden Unternehmens zum Erheben von Informationen über die Wertschöpfungskette.** Anstrengungen, die beispielsweise für ein sehr großes Unternehmen, das über umfassende Erfahrung bei der Erhebung von Nachhaltigkeitsinformationen bei den Akteuren seiner Wertschöpfungskette verfügt, zumutbar sind, könnten im Falle eines kleineren Unternehmens, das keine entsprechende Erfahrung aufweisen kann, nicht als zumutbar angesehen werden. Die technischen Kapazitäten der Unternehmen zur Erhebung von Informationen über die Wertschöpfungskette dürften im Laufe der Zeit zunehmen.
- **Verfügbarkeit von Instrumenten für den Zugang zu und den Austausch von Informationen über die Wertschöpfungskette.** Die Verfügbarkeit effizienter und allgemein gebräuchlicher Instrumente, einschließlich solcher digitaler Natur, mit denen Informationen über die Wertschöpfungskette zwischen Unternehmen ausgetauscht werden, kann einen Einfluss auf die zumutbaren Anstrengungen haben. Diese Instrumente dürften in den ersten Jahren der Anwendung der ESRS nur in begrenztem Maße zur Verfügung stehen, wobei sich diese Situation im Laufe der Zeit — auch aufgrund des Standards für die freiwillige Nachhaltigkeitsberichterstattung durch KMU (VSME), der derzeit von der EFRAG entwickelt wird — voraussichtlich verbessern wird. Somit ist davon auszugehen, dass Unternehmen in den ersten Jahren der Anwendung der ESRS vermehrt auf Schätzungen zurückgreifen werden und diese Praxis in den späteren Berichtszyklen zurückgehen wird.
- **Größe und Ressourcen des Akteurs der Wertschöpfungskette.** Was als zumutbare Anstrengungen angesehen wird, kann von der Größe und den Ressourcen des Akteurs der Wertschöpfungskette abhängen, der die entsprechenden Informationen bereitstellen sollte. Insbesondere KMU verfügen möglicherweise nicht über die erforderlichen Ressourcen, um die für das Bericht erstattende Unternehmen relevanten Informationen einfach und schnell bereitzustellen, was es Letzterem erschwert, bei solchen Unternehmen die erforderlichen Informationen über die Wertschöpfungskette einzuholen. Handelt es sich bei dem Akteur der Wertschöpfungskette um ein KMU, greift das Bericht erstattende Unternehmen mit größerer Wahrscheinlichkeit auf Schätzungen zurück. Im Allgemeinen sollte das Erbringen zumutbarer Anstrengungen seitens des Bericht erstattenden Unternehmens keine unzumutbaren Anstrengungen für den Akteur der Wertschöpfungskette zur Folge haben.

- **Die technischen Kapazitäten des Akteurs der Wertschöpfungskette.** Was als zumutbare Anstrengungen angesehen wird, kann von den technischen Kapazitäten des Akteurs der Wertschöpfungskette zur Bereitstellung von Nachhaltigkeitsinformationen abhängen. Die technischen Kapazitäten der Akteure der Wertschöpfungskette dürften sich im Laufe der Zeit verbessern. Somit ist davon auszugehen, dass Unternehmen in den ersten Jahren der Anwendung der ESRS vermehrt auf Schätzungen zurückgreifen werden und diese Praxis in den späteren Berichtszyklen zurückgehen wird.
- **Einfluss und Nachfragemacht.** Was als zumutbare Anstrengungen angesehen wird, kann von dem bestehenden Grad der Kontrolle des Bericht erstattenden Unternehmens über den Akteur der Wertschöpfungskette und von der relativen Nachfragemacht des Bericht erstattenden Unternehmens im Vergleich zu anderen Unternehmen abhängen. So können beispielsweise Informationen einfacher von einem Akteur der Wertschöpfungskette eingeholt werden, der sich teilweise im Eigentum des Bericht erstattenden Unternehmens befindet oder der einen Großteil seines Umsatzes durch Verkäufe an das Bericht erstattende Unternehmen erwirtschaftet. Dementsprechend greifen Unternehmen eher bei Akteuren der Wertschöpfungskette auf Schätzungen zurück, die sich nicht teilweise in ihrem Eigentum befinden oder die nur einen geringen Teil ihres Umsatzes durch das Bericht erstattende Unternehmen erzielen.
- **Grad des Einflusses und „Nähe“ des Akteurs der Wertschöpfungskette.** Die „Nähe“ des Akteurs der Wertschöpfungskette zum Bericht erstattenden Unternehmen kann bei der Bestimmung der zumutbaren Anstrengungen berücksichtigt werden, da es in der Regel einfacher ist, Informationen von einem Lieferanten der ersten Stufe der Lieferkette oder einem Direktkunden einzuholen als von anderen Akteuren der Wertschöpfungskette. Dementsprechend greifen Unternehmen eher bei Akteuren der Wertschöpfungskette, bei denen es sich nicht um Lieferanten der ersten Stufe der Lieferkette oder um Direktkunden handelt, auf Schätzungen zurück.

30) Auf welche Art Anfragen in Bezug auf Nachhaltigkeitsinformationen sollten sich KMU infolge des Erlasses der CSRD und der ESRS fassen machen?

Die Nummern 132 und 133 des ESRS 1 (Allgemeine Anforderung) enthalten Übergangsbestimmungen, die die Informationen zur Wertschöpfungskette beschränken, die Unternehmen, die in den Anwendungsbereich der CSRD fallen, in den ersten drei Jahren angeben bzw. von den Akteuren ihrer Wertschöpfungskette einholen müssen⁽⁸⁵⁾. In welchem Umfang Unternehmen infolge der CSRD und des ESRS Nachhaltigkeitsinformationen von den KMU anfordern, hängt in den ersten drei Jahren der Umsetzung stark davon ab, ob die in den Anwendungsbereich der CSRD fallenden Unternehmen diese Übergangsbestimmungen für die Berichterstattung über die Wertschöpfungskette in Anspruch nehmen.

Ungeachtet der vorstehend genannten Übergangsbestimmungen sollten KMU davon ausgehen können, dass Unternehmen, die in den Anwendungsbereich der CSRD fallen, „zumutbare Anstrengungen“ unternehmen, um von den Akteuren ihrer Wertschöpfungsketten alle Informationen zu erheben, die sie zur Einhaltung der ESRS benötigen. Entsprechend der Antwort auf die vorstehende Frage umfassen die Kriterien, anhand derer die „zumutbaren Anstrengungen“ definiert werden, sowohl die Größe und die Ressourcen als auch die technischen Kapazitäten und die Nähe des Akteurs der Wertschöpfungskette. Daher sollten kleinere KMU, die noch nie freiwillig Nachhaltigkeitsinformationen vorgelegt haben, die nicht mit schwerwiegenden negativen Auswirkungen in Verbindung gebracht werden und die keine Lieferanten der ersten Stufe der Lieferkette bzw. Kunden von in den Anwendungsbereich der CSRD fallenden Unternehmen sind, zumindest in den ersten Jahren der Anwendung der Berichterstattungsanforderungen weniger von der Forderung, Nachhaltigkeitsinformationen bereitzustellen und weiterzugeben, betroffen sein. Größere KMU, die zuvor bereits Nachhaltigkeitsinformationen angegeben haben (z. B. weil sie an EMAS oder anderen Umwelt- oder Nachhaltigkeitszertifizierungs- oder -berichterstattungssystemen teilnehmen), und KMU, die Lieferanten der ersten Stufe der Lieferkette bzw. Kunden von in den Anwendungsbereich der CSRD fallenden Unternehmen sind, sehen sich möglicherweise mit höheren Erwartungen hinsichtlich der Verfügbarkeit und Weitergabe von Nachhaltigkeitsinformationen konfrontiert.

⁽⁸⁵⁾ Nummer 132: „Falls in den ersten drei Jahren der Nachhaltigkeitsberichterstattung des Unternehmens im Rahmen des ESRS nicht alle erforderlichen Informationen über seine vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette verfügbar sind, erläutert das Unternehmen die Anstrengungen, die unternommen wurden, um die erforderlichen Informationen zu seiner vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette zu erhalten, die Gründe, warum diese Informationen nicht eingeholt werden konnten, und die Pläne des Unternehmens dahin gehend, diese Informationen künftig zu erhalten.“ Nummer 133: „Um den Schwierigkeiten Rechnung zu tragen, auf die Unternehmen bei der Einholung von Informationen von Akteuren innerhalb ihrer gesamten Wertschöpfungskette stoßen können, und um den Aufwand für KMU in der Wertschöpfungskette zu begrenzen, gilt in den ersten drei Jahren der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Rahmen des ESRS Folgendes: a) bei der Angabe von Informationen über Konzepte, Maßnahmen und Ziele im Einklang mit dem ESRS 2 und anderen ESRS kann das Unternehmen Informationen über die vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette auf intern verfügbare Informationen, wie Daten, die dem Unternehmen bereits vorliegen, und öffentlich zugängliche Informationen beschränken, und b) bei der Angabe von Kennzahlen muss das Unternehmen keine Informationen zur vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette vorlegen, mit Ausnahme von Datenpunkten, die sich aus anderen EU-Rechtsvorschriften ergeben, die in Anlage B des ESRS 2 aufgeführt sind.“

Die EFRAG entwickelt derzeit zwei Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung von KMU: einen obligatorischen Standard für börsennotierte KMU (LSME ESRS) und einen freiwilligen Standard für nicht börsennotierte KMU (VSME ESRS). Der LSME ESRS soll festlegen, welche Forderungen in Bezug auf Nachhaltigkeitsinformationen ein Unternehmen, das in den Anwendungsbereich der CSRD fällt, entsprechend diesem ESRS von den KMU in seiner Wertschöpfungskette maximal stellen kann. Der VSME ESRS soll als Bezugspunkt für alle Marktteilnehmer dienen und dafür sorgen, dass die Anstrengungen zur Berichterstattung von Unternehmen, die der CSRD unterliegen, gegenüber den entsprechenden Anstrengungen anderer Unternehmen verhältnismäßig sind.

31) Wie lange gilt der Übergangszeitraum für die Offenlegung von Informationen in der Wertschöpfungskette? Sollte der Beginn des dreijährigen Übergangszeitraums je nach Unternehmensart variieren?

Kapitel 10.2 des ESRS 1 enthält Übergangsbestimmungen hinsichtlich Kapitel 5 in Bezug auf die Wertschöpfungsketten. Für jedes Unternehmen gilt in den ersten drei Geschäftsjahren, in denen es den Berichtspflichten nachkommen muss, ein Übergangszeitraum für die Offenlegung von Informationen aus der Wertschöpfungskette. Unterliegt ein Unternehmen beispielsweise ab dem Geschäftsjahr 2024 den Bestimmungen nach den Artikeln 19a oder 29a der Rechnungslegungsrichtlinie, so kann es in den Geschäftsjahren 2024, 2025 und 2026 hinsichtlich der Berichterstattung über die Wertschöpfungskette von dem Übergangszeitraum Gebrauch machen.

OFFENLEGUNGEN NACH ARTIKEL 8 DER TAXONOMIE-VERORDNUNG

32) Müssen Unternehmen Angaben nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung in ihre Nachhaltigkeitserklärung aufnehmen?

Ja, Unternehmen, die in den Anwendungsbereich der Artikel 19a oder 29a der Rechnungslegungsrichtlinie fallen, müssen Angaben nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung in ihre Nachhaltigkeitserklärungen aufnehmen.

33) Muss ein KMU mit übertragbaren Wertpapieren, die zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind, das bis 2028 von der Möglichkeit, in den ersten zwei Jahren keine Nachhaltigkeitsberichterstattung zu erstellen, Gebrauch macht, dennoch Angaben nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung in seinen Lagebericht aufnehmen?

Nein. Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung gilt für alle Unternehmen, die nach den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie eine Nachhaltigkeitserklärung erstellen und veröffentlichen müssen. Beschließt ein KMU (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen) mit übertragbaren Wertpapieren, die zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind, allerdings, die Nachhaltigkeitserklärung entsprechend Artikel 19a Absatz 7 der Rechnungslegungsrichtlinie nicht in seinen Lagebericht aufzunehmen — in den die Angaben nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung aufgenommen werden müssten –, dann ist es auch nicht dazu verpflichtet, diese Angaben nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung bereitzustellen.

34) Müssen Unternehmen die nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung offenzulegenden Informationen in ihren Lagebericht aufnehmen, auch wenn sie nach Artikel 19a Absatz 9 und Artikel 29a Absatz 8 der Rechnungslegungsrichtlinie von der Erstellung und Veröffentlichung einer Nachhaltigkeitserklärung befreit sind?

Ja, aber nur, wenn das Mutterunternehmen in einem Drittland niedergelassen ist und die nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung vorgeschriebenen Angaben nicht in die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung des Mutterunternehmens einbezogen werden. Sofern das Unternehmen entsprechend Artikel 19a Absatz 9 oder Artikel 29a Absatz 8 der Rechnungslegungsrichtlinie die Befreiung von der Pflicht zur Veröffentlichung einer Nachhaltigkeitserklärung in Anspruch nimmt und das Mutterunternehmen in einem Drittland niedergelassen ist, müssen Offenlegungen nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung, die sich auf die Tätigkeiten des in der Union niedergelassenen befreiten Tochterunternehmens sowie dessen Tochterunternehmen beziehen, in den Lagebericht des befreiten Tochterunternehmens oder in die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung des in einem Drittland niedergelassenen Mutterunternehmens aufgenommen werden ⁽⁸⁶⁾.

SPRACHREGELUNG

35) In welcher Sprache ist die Nachhaltigkeitserklärung zu verfassen und zu veröffentlichen?

⁽⁸⁶⁾ Artikel 19a Absatz 9 Unterabsatz 2 Buchstabe c der Rechnungslegungsrichtlinie.

Unternehmen, auf die die Artikel 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie Anwendung finden, sollten entsprechend Artikel 30 Absatz 1, der im Einklang mit Titel 1 Kapitel III der Gesellschaftsrechtlichen Richtlinie auf die Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten verweist, den Lagebericht (einschließlich der Nachhaltigkeitserklärung) zusammen mit den Urteilen und der Erklärung des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft nach Artikel 34 der Rechnungslegungsrichtlinie veröffentlichen. Insbesondere wird in Artikel 21 der Gesellschaftsrechtlichen Richtlinie Folgendes klargestellt: „(1) Urkunden und Angaben, die nach Artikel 14 der Offenlegung unterliegen, sind in einer der Sprachen zu erstellen und zu hinterlegen, die nach der Sprachregelung, die in dem Mitgliedstaat gilt, in dem die Akte gemäß Artikel 16 Absatz 1 angelegt wird, zulässig sind.“ Daher muss die im Lagebericht des Unternehmens enthaltene Nachhaltigkeitsklärung in einer Sprache abgefasst sein, die in den nach Artikel 21 der Gesellschaftsrechtlichen Richtlinie erlassenen Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats festgelegt ist.

Sind die Wertpapiere eines Unternehmens, das den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie unterliegt, an einem geregelten Markt in der EU notiert, so muss es auch die in der Transparenzrichtlinie vorgesehenen Offenlegungspflichten in Bezug auf den Lagebericht einhalten. Die Sprachregelung für „vorgeschriebene Informationen“, zu denen auch der Lagebericht als Teil des Jahresfinanzberichts gehört, wird von jedem Mitgliedstaat entsprechend Artikel 20 der Transparenzrichtlinie festgelegt.

DIGITALISIERUNG (FORMAT UND DIGITALE MARKIERUNG)

36) Welche Anforderungen hinsichtlich des digitalen Formats gelten für den Lagebericht, der die Nachhaltigkeitsklärung umfasst?

Nach Artikel 29d der Rechnungslegungsrichtlinie müssen Unternehmen, die zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sind, ihren Lagebericht (gegebenenfalls auf konsolidierter Ebene) in dem in Artikel 3 der Delegierten ESEF-Verordnung festgelegten elektronischen Berichtsformat (d. h. XHTML) vorlegen und ihre Nachhaltigkeitsklärung im Lagebericht entsprechend der digitalen Taxonomie, die im Rahmen einer Änderung der Delegierten ESEF-Verordnung verabschiedet wird, auszeichnen.

37) Müssen Unternehmen auch Angaben nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung auszeichnen?

Ja. Nach Artikel 29d der Rechnungslegungsrichtlinie müssen Unternehmen, die zur Offenlegung einer Nachhaltigkeitsklärung in ihrem Lagebericht verpflichtet sind, diese Nachhaltigkeitsklärung, einschließlich der Angaben nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung, entsprechend der digitalen Taxonomie, die im Rahmen einer Änderung der Delegierten ESEF-Verordnung verabschiedet wird, auszeichnen.

38) Welche Anforderungen hinsichtlich des Formats müssen Unternehmen bis zur Annahme einer digitalen Taxonomie durch die Europäische Kommission zur Auszeichnung der Nachhaltigkeitsklärung erfüllen?

Nach Artikel 29d der Rechnungslegungsrichtlinie müssen Unternehmen, die zur Veröffentlichung einer Nachhaltigkeitsklärung in ihrem Lagebericht verpflichtet sind, diesen Lagebericht in dem in Artikel 3 der Delegierten ESEF-Verordnung festgelegten elektronischen Berichtsformat (d. h. XHTML) vorlegen und die Nachhaltigkeitsklärung darin entsprechend der spezifischen digitalen Taxonomie, die im Rahmen einer Änderung der Delegierten ESEF-Verordnung verabschiedet wird, auszeichnen. Bis zum Erlass dieser digitalen Taxonomie sind Unternehmen nicht verpflichtet, ihre Nachhaltigkeitsklärungen auszuzeichnen. Da die Nachhaltigkeitsklärung erst dann maschinenlesbar wird, wenn sie sowohl in einem XHTML-Dokument vorliegt als auch mit einer digitalen Taxonomie ausgezeichnet ist, sind die Unternehmen bis zum Erlass der digitalen Taxonomie auch nicht dazu verpflichtet, den Lagebericht im XHTML-Format zu erstellen.

OFFENLEGUNG

39) Welche Frist gilt für die Offenlegung des Lageberichts, in dem auch die Nachhaltigkeitsklärung enthalten ist?

Artikel 30 der Rechnungslegungsrichtlinie regelt die Offenlegung des Lageberichts (gegebenenfalls einschließlich der gemäß Artikel 19a/29a der Rechnungslegungsrichtlinie erstellten Nachhaltigkeitsklärung); dieser muss zusammen mit dem Bestätigungsurteil/Bericht spätestens zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag des Geschäftsjahres, für das der Bericht erstellt wird, entsprechend den Vorgaben des jeweiligen Mitgliedstaats vorgelegt werden.

Unternehmen, bei denen es sich um Emittenten von Wertpapieren handelt, die zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind, unterliegen weiterhin der Verpflichtung, ihren Jahresfinanzbericht (der den Lagebericht und damit die Nachhaltigkeitserklärung umfasst) nach Artikel 4 Absatz 5 der Transparenzrichtlinie, in dem auf die Artikel 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie verwiesen wird, spätestens vier Monate nach Ende eines jeden Geschäftsjahres offenzulegen.

AUFSICHT

40) Von welchen Behörden wird die Einhaltung der Anforderungen an die nach den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie erstellte Nachhaltigkeitserklärung überwacht?

Mit der CSRD werden keine Änderungen an dem bereits bestehenden EU-Aufsichtssystem eingeführt, das die Mitgliedstaaten verpflichtet, wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen für Verstöße von Unternehmen mit beschränkter Haftung vorzusehen (Artikel 51 der Rechnungslegungsrichtlinie) und eine nationale Aufsichtsbehörde einzurichten, die befugt ist, die Einhaltung der Vorschriften durch Emittenten übertragbarer Wertpapiere, die zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind, zu überwachen (Artikel 28 ff. der Transparenzrichtlinie). Somit unterliegt die Einhaltung der Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung durch Unternehmen den nationalen Sanktionsregelungen, die für den Lagebericht von Unternehmen mit beschränkter Haftung (die unter die Rechnungslegungsrichtlinie fallen) und von Emittenten übertragbarer Wertpapiere, die zum Handel auf einem geregelten EU-Markt zugelassen sind, (und die der Transparenzrichtlinie unterliegen) gelten. In Bezug auf Emittenten übertragbarer Wertpapiere, die zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind, muss zudem die ESMA Leitlinien für die Beaufsichtigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch die zuständigen nationalen Behörden gemäß Artikel 28d der Transparenzrichtlinie herausgeben.

In jedem Fall muss die in den Lagebericht aufzunehmende Nachhaltigkeitserklärung nach Artikel 34 der Rechnungslegungsrichtlinie von einem Abschlussprüfer oder, soweit dies in dem betreffenden Mitgliedstaat zulässig ist, von einem unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen geprüft werden.

ABSCHNITT IV

HÄUFIG GESTELLTE FRAGEN ZU NACHHALTIGKEITSINFORMATIONEN, DIE NACH ARTIKEL 40A DER RECHNUNGSLEGUNGSRICHTLINIE ANZUGEBEN SIND

ANWENDUNGSBEREICH UND GELTUNGSBEGINN

41) Müssen oberste Drittland-Mutterunternehmen eine bestimmte Rechtsform haben, um in den Anwendungsbereich von Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie zu fallen?

Nein. Die Rechtsform von obersten Drittland-Mutterunternehmen ist für die Zwecke von Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie unerheblich.

42) Welche Pflichten haben Unions-Tochterunternehmen oder Unions-Zweigniederlassungen gemäß Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie? Sind Unions-Tochterunternehmen bzw. Unions-Zweigniederlassungen verpflichtet, einen Nachhaltigkeitsbericht zu erstellen, oder müssen sie lediglich den von ihrem Mutterunternehmen erstellten Nachhaltigkeitsbericht offenlegen und zugänglich machen?

Fällt ein Drittlandsunternehmen in den Anwendungsbereich von Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie, muss entweder sein Unions-Tochterunternehmen oder seine Unions-Zweigniederlassung einen Nachhaltigkeitsbericht im Namen des Drittland-Mutterunternehmens offenlegen und zugänglich machen. Die Verpflichtung zur Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts obliegt nicht ausdrücklich dem Unions-Tochterunternehmen oder der Unions-Zweigniederlassung. Somit kann der Bericht von dem Drittland-Mutterunternehmen erstellt und daraufhin von dem Unions-Tochterunternehmen oder der Unions-Zweigniederlassung offengelegt und zugänglich gemacht werden, indem er entweder bei einem Europäischen Unternehmensregister eingereicht oder auf der Website des Tochterunternehmens oder der Zweigniederlassung veröffentlicht wird. Alternativ kann das Unions-Tochterunternehmen oder die Unions-Zweigniederlassung den Bericht im Namen des Drittland-Mutterunternehmens erstellen, offenlegen und zugänglich machen.

- 43) **Ist jedes Unions-Tochterunternehmen und jede Unions-Zweigniederlassung gemäß Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie verpflichtet, einen Nachhaltigkeitsbericht offenzulegen? Oder genügt es, wenn nur eines der Unions-Tochterunternehmen oder nur eine der Unions-Zweigniederlassungen den Bericht offenlegt und alle anderen lediglich einen Verweis auf diesen Nachhaltigkeitsbericht bereitstellen?**

Gemäß Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie muss mindestens ein Tochterunternehmen oder eine Zweigniederlassung in jedem Mitgliedstaat einen Nachhaltigkeitsbericht vorlegen („Ein Mitgliedstaat schreibt vor, dass ein in seinem Hoheitsgebiet niedergelassenes Tochterunternehmen [...]“). Um eine doppelte Berichterstattung durch die Tochterunternehmen und Zweigniederlassungen desselben Drittlandsunternehmens zu vermeiden, können die Mitgliedstaaten gestatten, dass ein Tochterunternehmen oder eine Zweigniederlassung, das bzw. die in ihrem Hoheitsgebiet niedergelassen oder ansässig ist, der Vorgabe gemäß Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie nachkommt, indem es bzw. sie einen Verweis auf einen Nachhaltigkeitsbericht bereitstellt, der von einem anderen Unions-Tochterunternehmen oder einer anderen Unions-Zweigniederlassung des Drittlandsunternehmens offengelegt wurde.

ESRS

- 44) **Welche ESRS sollten für die Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts gemäß Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie herangezogen werden?**

Der in Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie genannte Nachhaltigkeitsbericht muss im Einklang mit den gemäß Artikel 40b der Rechnungslegungsrichtlinie erlassenen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung erstellt werden.

Abweichend davon ist es nach Artikel 40a Absatz 2 Unterabsatz 2 der Rechnungslegungsrichtlinie zulässig, dass der Nachhaltigkeitsbericht gemäß den nach Artikel 29b der Rechnungslegungsrichtlinie erlassenen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) oder in einer Weise erstellt wird, die den gemäß Artikel 29b der Rechnungslegungsrichtlinie erlassenen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung gleichwertig ist, was in einem Beschluss der Kommission über die Gleichwertigkeit festgestellt wurde. Diese Bestimmung ist dahin gehend auszulegen, dass ein in den Anwendungsbereich von Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie fallendes Drittland-Mutterunternehmen sich dafür entscheiden kann, eine konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung gemäß Artikel 29a der Rechnungslegungsrichtlinie (erstellt gemäß den nach Artikel 29b erlassenen Standards) offenzulegen, anstatt dass sein Unions-Tochterunternehmen oder seine Unions-Zweigniederlassung gemäß Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie einen Nachhaltigkeitsbericht auf Gruppenebene offenlegt. In diesem Fall gelten die Befreiungsregelungen für Unions-Tochterunternehmen nach Artikel 19a Absatz 9 und Artikel 29a Absatz 8 der Rechnungslegungsrichtlinie.

- 45) **Was geschieht, wenn es dem Unions-Tochterunternehmen bzw. der Unions-Zweigniederlassung nicht gelingt, alle für die Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts erforderlichen Informationen einzuholen?**

Falls nicht alle erforderlichen Informationen zur Verfügung gestellt werden, erstellt das Tochterunternehmen oder die Zweigniederlassung den Nachhaltigkeitsbericht, der alle in seinem bzw. ihrem Besitz befindlichen, erlangten oder erworbenen Informationen enthält, legt diesen offen und macht ihn zugänglich, und gibt eine Erklärung ab, aus der hervorgeht, dass das Drittlandsunternehmen die erforderlichen Informationen nicht bereitgestellt hat (Artikel 40a Absatz 2 Unterabsatz 4 der Rechnungslegungsrichtlinie).

ANGABEN NACH ARTIKEL 8 DER TAXONOMIE-VERORDNUNG

- 46) **Müssen Unternehmen Angaben nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung in den gemäß Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie erstellten Nachhaltigkeitsbericht aufnehmen?**

Nein. Unternehmen, die gemäß Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie Bericht erstatten, müssen keine Angaben nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung in den Nachhaltigkeitsbericht aufnehmen.

- 47) **Muss ein Drittland-Mutterunternehmen, das Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie unterliegt, Angaben nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung machen, sollte es sich dafür entscheiden, anstelle eines Nachhaltigkeitsberichts eine konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung gemäß den ESRS zu erstellen und zu veröffentlichen?**

Ein Drittland-Mutterunternehmen, das Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie unterliegt, ist nicht verpflichtet, Angaben nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung zu machen, sollte es sich dafür entscheiden, anstelle eines Nachhaltigkeitsberichts eine konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung gemäß den ESRS zu erstellen und zu veröffentlichen.

Damit die Unions-Tochterunternehmen dieses Drittland-Mutterunternehmens von den Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie befreit werden können (sofern diese Unions-Tochterunternehmen den Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie unterliegen), müssen jedoch nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung Angaben zu den von diesen Unions-Tochterunternehmen ausgeübten Tätigkeiten in ihren eigenen Lagebericht oder in die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung des Drittland-Mutterunternehmens aufgenommen werden ⁽⁸⁷⁾.

BEFREIUNGSREGELUNG

48) Können Unions-Tochterunternehmen, die Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie unterliegen, die Befreiungsregelung nach Artikel 19a Absatz 9 und Artikel 29 Absatz 8 der Rechnungslegungsrichtlinie in Anspruch nehmen?

Die gemäß den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie erstellte Nachhaltigkeitserklärung und der gemäß Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie erstellte Nachhaltigkeitsbericht haben einen unterschiedlichen Inhalt und unterliegen gesonderten Regelungen.

Unions-Tochterunternehmen, die gemäß Artikel 40a einen Nachhaltigkeitsbericht auf Gruppenebene ihres Drittland-Mutterunternehmens offenlegen, sowie ihre eigenen Tochterunternehmen sind daher nicht von der Erfüllung der Berichtspflichten nach Artikel 19a bzw. Artikel 29a befreit.

Ein Drittland-Mutterunternehmen, das in den Anwendungsbereich von Artikel 40a fällt, kann sich jedoch für die Offenlegung einer konsolidierten Nachhaltigkeitserklärung gemäß Artikel 29a entscheiden (erstellt gemäß den nach Artikel 29b erlassenen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung oder in einer Weise, die diesen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung gleichwertig ist), anstatt seinem Unions-Tochterunternehmen oder seiner Unions-Zweigniederlassung die Offenlegung eines Nachhaltigkeitsberichts auf Gruppenebene gemäß Artikel 40a zu überlassen. In diesem Fall ist das Unions-Tochterunternehmen von der Pflicht der Offenlegung eines Nachhaltigkeitsberichts gemäß Artikel 40a befreit, sofern die in Artikel 19a Absatz 9 und Artikel 29a Absatz 8 genannten Bedingungen erfüllt sind.

SPRACHE UND FORMAT

49) In welcher Sprache ist der Nachhaltigkeitsbericht offenzulegen?

Die sprachlichen Vorgaben für den Nachhaltigkeitsbericht werden gemäß Artikel 21 der Richtlinie zum Gesellschaftsrecht von den einzelnen Mitgliedstaaten festgelegt.

50) Welches Format muss der Nachhaltigkeitsbericht haben, der gemäß Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie vorzulegen ist?

In der Rechnungslegungsrichtlinie wird kein bestimmtes Format für die Offenlegung des Nachhaltigkeitsberichts vorgeschrieben. Gemäß Artikel 33a, eingeführt durch die Richtlinie (EU) 2023/2864 über die Funktionsweise des zentralen europäischen Zugangsportals (ESAP-Omnibus-Richtlinie) ⁽⁸⁸⁾, müssen Tochterunternehmen und Zweigniederlassungen, die Artikel 40a unterliegen, der von dem jeweiligen Mitgliedstaat benannten Sammelstelle den Nachhaltigkeitsbericht in einem datenextrahierbaren Format zusammen mit den beigefügten einschlägigen Metadaten übermitteln ⁽⁸⁹⁾. Ferner wird der Kommission die Befugnis übertragen, Durchführungsmaßnahmen zu erlassen, um sonstige Metadaten festzulegen, die dem Nachhaltigkeitsbericht beizufügen sind, oder ein maschinenlesbares Format vorzuschreiben.

OFFENLEGUNG

51) Wann sollten die Unternehmen bzw. Zweigniederlassungen den Nachhaltigkeitsbericht offenlegen?

⁽⁸⁷⁾ Artikel 19a Absatz 9 Unterabsatz 2 Buchstabe c und Artikel 29a Absatz 8 Unterabsatz 2 Buchstabe c der Rechnungslegungsrichtlinie.

⁽⁸⁸⁾ Richtlinie (EU) 2023/2864 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Dezember 2023 zur Änderung bestimmter Richtlinien in Bezug auf die Einrichtung und die Funktionsweise des zentralen europäischen Zugangsportals (ABl. L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj>).

⁽⁸⁹⁾ Artikel 33a der Rechnungslegungsrichtlinie in der durch das ESAP-Paket geänderten Fassung.

Nach Artikel 40d Absatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie müssen die in Artikel 40a Absatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie genannten Tochterunternehmen und Zweigniederlassungen den Nachhaltigkeitsbericht zusammen mit dem Bestätigungsurteil und gegebenenfalls der in Artikel 40a Absatz 2 Unterabsatz 4 der Rechnungslegungsrichtlinie genannten Erklärung innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag des Geschäftsjahres, für das der Bericht erstellt wird, offenlegen.

AUFSICHT

52) Welche Behörden sind für die Überwachung der Einhaltung der Anforderungen an den Nachhaltigkeitsbericht zuständig?

Mit der CSRD werden keine Änderungen an der bereits bestehenden Sanktionsregelung gemäß der Rechnungslegungsrichtlinie vorgenommen, wonach die Mitgliedstaaten wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen für Fälle vorsehen müssen, in denen Unternehmen, die den Anforderungen der Rechnungslegungsrichtlinie unterliegen, diese nicht einhalten⁽⁹⁰⁾. Die Einhaltung der Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung durch Unternehmen unterliegt somit den nationalen Sanktionsregelungen, die für den Lagebericht der Unternehmen gelten, die in den Anwendungsbereich der Rechnungslegungsrichtlinie fallen. In jedem Fall muss der Nachhaltigkeitsbericht stets von einem Erbringer von Bestätigungsleistungen gemäß Artikel 40a Absatz 3 der Rechnungslegungsrichtlinie⁽⁹¹⁾ geprüft werden.

ABSCHNITT V

HÄUFIG GESTELLTE FRAGEN ZUR BESTÄTIGUNG DER NACHHALTIGKEITSBERICHTERSTATTUNG

ZULASSUNG VON ABSCHLUSSPRÜFERN UND PRÜFUNGSGESELLSCHAFTEN

53) Müssen natürliche Personen, die für die Prüfungsgesellschaft Abschlussprüfungen durchführen, die in Artikel 4 und 6 bis 12 der Abschlussprüfungsrichtlinie festgelegten Voraussetzungen, einschließlich der zusätzlichen spezifischen Anforderungen von Artikel 7 Absatz 2, Artikel 8 Absatz 3, Artikel 10 Absatz 1 Unterabsatz 2 und Artikel 14 Absatz 2 Unterabsatz 4 der Abschlussprüfungsrichtlinie, erfüllen? Müssen natürliche Personen, die Stimmrechte in einer Prüfungsgesellschaft halten, ebenfalls die in Artikel 4 und 6 bis 12 der Abschlussprüfungsrichtlinie festgelegten Voraussetzungen, einschließlich der zusätzlichen spezifischen Anforderungen von Artikel 7 Absatz 2, Artikel 8 Absatz 3, Artikel 10 Absatz 1 Unterabsatz 2 und Artikel 14 Absatz 2 Unterabsatz 4 der Abschlussprüfungsrichtlinie, erfüllen, auch wenn die Prüfungsgesellschaft nicht beabsichtigt, die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vorzunehmen? Welche Anforderungen gelten für natürliche Personen, die dem Verwaltungs- oder Leitungsorgan der Prüfungsgesellschaft angehören?

In Artikel 3 der Abschlussprüfungsrichtlinie, in dem die Zulassung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften geregelt wird, ist festgelegt, dass die zuständigen Behörden Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften nur zulassen dürfen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind.

Die in Artikel 3 Absatz 3 der Abschlussprüfungsrichtlinie genannten Voraussetzungen für die Zulassung von Abschlussprüfern verweisen auf die Artikel 4 und 6 bis 10 der Abschlussprüfungsrichtlinie und die in Artikel 3 Absatz 4 der Abschlussprüfungsrichtlinie genannten Voraussetzungen für die Zulassung von Prüfungsgesellschaften verweisen auf die Artikel 4 und 6 bis 12 der Abschlussprüfungsrichtlinie.

Der Wortlaut von Artikel 4 der Abschlussprüfungsrichtlinie zum guten Leumund ist weit genug gefasst, um auch auf die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung anwendbar zu sein, wohingegen die Artikel 6 bis 12 der Abschlussprüfungsrichtlinie geändert wurden, um ausdrücklich für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu gelten.

⁽⁹⁰⁾ Artikel 51 der Rechnungslegungsrichtlinie: „Die Mitgliedstaaten legen Sanktionen für Verstöße gegen die aufgrund dieser Richtlinie erlassenen einzelstaatlichen Vorschriften fest und treffen alle erforderlichen Maßnahmen, um sicherzustellen, dass die Sanktionen durchgesetzt werden. Die vorgesehenen Sanktionen müssen wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein.“

⁽⁹¹⁾ Artikel 40a Absatz 3 Unterabsatz 1: „Die Mitgliedstaaten schreiben vor, dass der [...] Nachhaltigkeitsbericht zusammen mit einem Bestätigungsurteil offengelegt wird, das von einer oder mehreren Personen oder Gesellschaften abgegeben wurde, die nach dem einzelstaatlichen Recht, das für das Drittlandunternehmen oder für einen Mitgliedstaat gilt, zur Abgabe eines Urteils über die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung befugt ist bzw. sind.“

Möchten Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften für die Durchführung der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen werden, so müssen sie alle einschlägigen Anforderungen des nationalen Rechts zur Umsetzung der Abschlussprüfungsrichtlinie in Bezug auf die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung erfüllen, einschließlich der in Artikel 3 Absatz 4 der Abschlussprüfungsrichtlinie genannten Anforderungen. Die Einhaltung der Anforderungen an die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung ist nach Artikel 3 der Abschlussprüfungsrichtlinie für die Zulassung von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften, die keine Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vornehmen, nicht zwingend erforderlich.

54) Welche Zulassungsanforderungen gelten in Bezug auf die Nachhaltigkeitsbestätigung für Abschlussprüfer, die vor dem 1. Januar 2024 zugelassen wurden oder die am 1. Januar 2024 das Zulassungsverfahren durchliefen?

Damit Abschlussprüfer eine Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vornehmen können, müssen sie zugelassen sein sowie die zusätzlichen Nachhaltigkeitsanforderungen erfüllen.

Ausgehend von Artikel 14a Unterabsatz 3 der Abschlussprüfungsrichtlinie gilt insbesondere, dass vor dem 1. Januar 2026 zugelassene Abschlussprüfer, die entweder vor dem 1. Januar 2024 zugelassen wurden oder am 1. Januar 2024 das Zulassungsverfahren durchliefen, und die auch für die Durchführung der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen werden wollen, Artikel 7 Absatz 2, Artikel 8 Absatz 3, Artikel 10 Absatz 1 Unterabsatz 2 und Artikel 14 Absatz 2 Unterabsatz 4 der Rechnungslegungsrichtlinie nicht einhalten müssen, jedoch die erforderlichen Kenntnisse durch kontinuierliche Fortbildung erwerben müssen.

55) Können vor dem 1. Januar 2026 zugelassene Abschlussprüfer zeitlich unbegrenzt eine Zulassung für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung beantragen? Welche Anforderungen gelten für ihre Zulassung?

Gemäß Artikel 14a Unterabsatz 3 der Abschlussprüfungsrichtlinie stellen die Mitgliedstaaten sicher, dass vor dem 1. Januar 2026 zugelassene Abschlussprüfer, die die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführen wollen, die erforderlichen Kenntnisse über die Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Bestätigung, einschließlich der in Artikel 8 Absatz 3 dieser Richtlinie aufgeführten Sachgebiete, im Wege der kontinuierlichen Fortbildung nach Artikel 13 dieser Richtlinie erwerben müssen. Gemäß Artikel 14a der Abschlussprüfungsrichtlinie sind weder zusätzliche Prüfungen noch der Erwerb dieser Kenntnisse vor der Erteilung der Zulassung erforderlich. In der Abschlussprüfungsrichtlinie sind keine Fristen festgelegt, innerhalb derer Abschlussprüfer, die vor dem 1. Januar 2026 zugelassen wurden, die Durchführung der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß diesen Anforderungen beantragen müssen.

56) Beinhaltet die dreijährige praktische Ausbildung, die für die Zulassung des Abschlussprüfers oder des Auszubildenen zur Durchführung der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß Artikel 10 Absatz 1 Unterabsatz 1 der Abschlussprüfungsrichtlinie erforderlich ist, die acht Monate der praktischen Ausbildung in der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung oder verlängert sie sich um den entsprechenden Zeitraum?

Damit der Abschlussprüfer oder der Auszubildende auch zur Durchführung der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen wird, muss die gemäß Artikel 10 Absatz 1 Unterabsatz 1 der Abschlussprüfungsrichtlinie erforderliche dreijährige praktische Ausbildung eine achtmonatige praktische Ausbildung in der Bestätigung jährlicher oder konsolidierter Nachhaltigkeitsberichterstattung oder anderen nachhaltigkeitsbezogenen Leistungen umfassen.

Abschlussprüfer oder Auszubildende, die zum Zeitpunkt der Beantragung der Zulassung zur Durchführung der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung bereits die dreijährige praktische Ausbildung absolviert haben, müssen eine zusätzliche praktische Ausbildung von acht Monaten in der Bestätigung jährlicher oder konsolidierter Nachhaltigkeitsberichterstattung oder anderen nachhaltigkeitsbezogenen Leistungen absolvieren.

Nach Artikel 14a Unterabsätze 1 und 2 der Abschlussprüfungsrichtlinie sind folgende Berufsangehörige von dieser Anforderung ausgenommen: Abschlussprüfer, die vor dem 1. Januar 2024 für die Durchführung von Abschlussprüfungen zugelassen oder anerkannt wurden, und Personen, die am 1. Januar 2024 das Zulassungsverfahren durchliefen, sofern sie dieses Verfahren bis zum 1. Januar 2026 abschließen. Diese Berufsangehörigen müssen die erforderlichen Kenntnisse gemäß Artikel 14a Unterabsatz 3 der Abschlussprüfungsrichtlinie im Wege der kontinuierlichen Fortbildung erwerben.

- 57) Falls der Abschlussprüfer oder der Auszubildende auch zur Durchführung der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen werden soll, bestehen gemäß Artikel 10 Absatz 1 Unterabsatz 2 der Abschlussprüfungsrichtlinie mindestens acht Monate der in Unterabsatz 1 genannten praktischen Ausbildung in der Bestätigung jährlicher oder konsolidierter Nachhaltigkeitsberichterstattung oder anderen nachhaltigkeitsbezogenen Leistungen. Wie ist der Begriff „andere nachhaltigkeitsbezogene Leistungen“ richtlinienkonform auszulegen?

Unter „andere nachhaltigkeitsbezogene Leistungen“ sind Leistungen im Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu verstehen, die keine Bestätigungsleistungen darstellen. Dazu gehören beispielsweise Beratungsleistungen zu oder die Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten.

- 58) Kann ein Abschlussprüfer, der vor dem 1. Januar 2024 in Mitgliedstaat A zur Durchführung von Abschlussprüfungen zugelassen wurde, in Mitgliedstaat B zur Durchführung der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen werden, obwohl er in Mitgliedstaat A nicht zur Durchführung der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen ist? Muss er sowohl als Abschlussprüfer als auch als Erbringer von Bestätigungsleistungen registriert sein, um sich in Mitgliedstaat B registrieren zu lassen, oder genügt es, wenn er nur als Erbringer von Bestätigungsleistungen registriert ist?

Für die Registrierung in Mitgliedstaat B muss der Abschlussprüfer in diesem Mitgliedstaat als Abschlussprüfer zugelassen sein (siehe Artikel 3 Absatz 1 und Artikel 14 Absatz 1 der Abschlussprüfungsrichtlinie). Ist dies der Fall und möchte der Prüfer als Erbringer von Bestätigungsleistungen registriert werden, so gilt für ihn in Mitgliedstaat B die Übergangsregelung nach Artikel 14a der Abschlussprüfungsrichtlinie (siehe hierzu auch Frage 54). Eine Zulassung als Erbringer von Bestätigungsleistungen in Mitgliedstaat A ist hierfür nicht erforderlich.

- 59) Ein Abschlussprüfer, der nach dem 1. Januar 2024 in Mitgliedstaat A zur Durchführung von Abschlussprüfungen zugelassen wird und in diesem Mitgliedstaat auch zur Durchführung der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen ist, möchte in Mitgliedstaat B registriert werden. Muss der Abschlussprüfer in diesem Fall in Mitgliedstaat B sowohl als Abschlussprüfer als auch als Erbringer von Bestätigungsleistungen registriert sein, oder genügt es, wenn er nur als Erbringer von Bestätigungsleistungen registriert ist?

Der Abschlussprüfer sollte in Mitgliedstaat B sowohl als Abschlussprüfer als auch als Erbringer von Bestätigungsleistungen registriert sein. Nur unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen können als Erbringer von Bestätigungsleistungen registriert werden, ohne Abschlussprüfer zu sein.

AKKREDITIERUNG UND ZULASSUNG UNABHÄNGIGER ERBRINGER VON BESTÄTIGUNGSLEISTUNGEN

- 60) Können natürliche Personen als unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen akkreditiert sein?

Ja. In Artikel 2 Nummer 23 der Abschlussprüfungsrichtlinie und in Artikel 2 Nummer 20 der Rechnungslegungsrichtlinie wird „unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen“ definiert als „eine Konformitätsbewertungsstelle, die gemäß der Verordnung (EG) Nr. 765/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates für die in Artikel 34 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe aa der Richtlinie 2013/34/EU genannte Konformitätsbewertung akkreditiert ist“. In der Verordnung (EG) Nr. 765/2008 wird die Konformitätsbewertungsstelle definiert als „eine Stelle, die Konformitätsbewertungstätigkeiten einschließlich Kalibrierungen, Prüfungen, Zertifizierungen und Inspektionen durchführt“.

Die Verordnung (EG) Nr. 765/2008 bezieht sich zwar nur auf die Akkreditierung von Stellen, aber es sollte berücksichtigt werden, dass die unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen nicht in den vorgesehenen Anwendungsbereich dieser Verordnung fallen. Um gleiche Ausgangsbedingungen für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen und für Abschlussprüfer zu gewährleisten, sollte der Begriff „Stelle“ so ausgelegt werden, dass er auch natürliche Personen einschließt.

- 61) In einem Mitgliedstaat niedergelassene unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen können die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in diesem Hoheitsgebiet durchführen, sofern die für sie geltenden Anforderungen denen der Abschlussprüfungsrichtlinie gleichwertig sind. Muss die Gleichwertigkeit der Anforderungen auch die Bestimmungen in Artikel 3a der Abschlussprüfungsrichtlinie abdecken?

Nach Artikel 34 Absatz 4 der Rechnungslegungsrichtlinie müssen die unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen Anforderungen erfüllen, die denen der Abschlussprüfungsrichtlinie gleichwertig sind, um die Nachhaltigkeitsbestätigung durchführen zu können. Diese Anforderungen umfassen die nicht erschöpfende Liste in Artikel 34 Absatz 4 der Rechnungslegungsrichtlinie und eine Bewertung der Gleichwertigkeit mit der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Sinne von Artikel 2 Nummer 22 der Abschlussprüfungsrichtlinie.

Um gleiche Ausgangsbedingungen für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen und für Abschlussprüfer zu gewährleisten, sollten auch unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen Registrierungsanforderungen erfüllen, die denen in Artikel 3a der Abschlussprüfungsrichtlinie gleichwertig sind.

AKKREDITIERTE UNABHÄNGIGE DRITTE PARTEI

62) **Worum handelt es sich bei der „akkreditierten unabhängigen dritten Partei“ im Sinne von Artikel 34 Absatz 6 der Rechnungslegungsrichtlinie und Artikel 37 Absatz 3 der Abschlussprüfungsrichtlinie?**

Erwägungsgrund 63 der CSRD lautet: „Die Mitgliedstaaten sollten sicherstellen, dass in Fällen, in denen ein Unternehmen nach dem Unionsrecht verpflichtet ist, Teile seiner Nachhaltigkeitsberichterstattung durch eine akkreditierte unabhängige dritte Partei prüfen zu lassen, der Bericht der akkreditierten unabhängigen dritten Partei entweder als Anlage zum Lagebericht oder auf andere öffentlich zugängliche Weise bereitgestellt werden sollte. Eine solche Bereitstellung sollte dem Ergebnis des Bestätigungsurteils, das von der Überprüfung durch dritte Parteien unabhängig bleiben sollte, nicht vorgreifen. Es sollte nicht zu Doppelarbeit zwischen dem Abschlussprüfer oder dem unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen, der das Bestätigungsurteil abgibt, und der akkreditierten unabhängigen dritten Partei führen.“

Eine „akkreditierte unabhängige dritte Partei“ ist in der Regel ein anderer Sachverständiger als der Abschlussprüfer oder der unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen, der das Bestätigungsurteil über die Nachhaltigkeitserklärung abgibt und Teile der Nachhaltigkeitsberichterstattung, z. B. hinsichtlich der Treibhausgasemissionen, überprüfen kann. Im Einklang mit der CSRD müssen die Ergebnisse ihrer Arbeit transparent sein und Überschneidungen mit der Arbeit der Abschlussprüfer oder der unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen vermieden werden⁽⁹²⁾.

UNABHÄNGIGE ERBRINGER VON BESTÄTIGUNGSLEISTUNGEN

63) **Kann ein unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen, der im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats niedergelassen ist, Tätigkeiten in einem Mitgliedstaat ausüben, der es unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen nicht gestattet, in seinem Hoheitsgebiet die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchzuführen?**

Nein. Ein im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats niedergelassener unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen kann keine Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in einem Mitgliedstaat vornehmen, der es unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen nicht gestattet, in seinem Hoheitsgebiet die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchzuführen.

Nach Artikel 34 Absatz 4 Unterabsatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie können die Mitgliedstaaten den in ihrem Hoheitsgebiet niedergelassenen unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen gestatten, ein Bestätigungsurteil über die Nachhaltigkeitsberichterstattung abzugeben, sofern diese unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen Anforderungen unterliegen, die den in der Abschlussprüfungsrichtlinie festgelegten Anforderungen für Abschlussprüfer, die die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführen, gleichwertig sind. Gemäß Artikel 34 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie können nur Mitgliedstaaten, die von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht haben, es unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen gestatten, die in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen sind, in ihrem Hoheitsgebiet die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vorzunehmen.

64) **Wer verfügt über Aufsichtsbefugnisse über die Arbeit von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen, wenn diese in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen sind?**

Führt der unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats (Aufnahmemitgliedstaat) durch, so ist der Mitgliedstaat, in dem der unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen niedergelassen ist (Herkunftsmitgliedstaat), für die Beaufsichtigung seiner Arbeit zuständig, es sei denn, der Aufnahmemitgliedstaat beschließt, die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung, die in seinem Hoheitsgebiet von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen durchgeführt wird, zu beaufsichtigen⁽⁹³⁾. Beschließt der Aufnahmemitgliedstaat, die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung, die in seinem Hoheitsgebiet von in einem anderen Mitgliedstaat registrierten unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen durchgeführt wird, zu beaufsichtigen, so gilt für den Aufnahmemitgliedstaat Folgendes: i) Er darf für derartige unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen keine strengeren Anforderungen oder keine umfassendere Haftung vorsehen als sie nach einzelstaatlichem Recht für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung von den unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen oder Abschlussprüfern verlangt werden, die in diesem Aufnahmemitgliedstaat niedergelassen sind; und ii) er muss die anderen Mitgliedstaaten von seinem Beschluss in Kenntnis setzen, die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung, die von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen durchgeführt wird, die in anderen Mitgliedstaaten niedergelassen sind, zu beaufsichtigen.

⁽⁹²⁾ Artikel 34 Absatz 6 der Rechnungslegungsrichtlinie und Artikel 37 Absatz 3 Unterabsatz 2 der Abschlussprüfungsrichtlinie.

⁽⁹³⁾ Artikel 34 Absatz 5 der Rechnungslegungsrichtlinie.

- 65) **Wenn ein Mitgliedstaat die Niederlassung von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen in seinem Hoheitsgebiet gestattet, dürfen nationale Unternehmen für die Durchführung der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung automatisch auf unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zurückgreifen?**

Ja, Unternehmen können für die Bestätigung ihrer Nachhaltigkeitserklärung auf unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zurückgreifen, wenn ein Mitgliedstaat unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen gestattet, die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchzuführen.

ERBRINGER VON BESTÄTIGUNGSLEISTUNGEN AUS DRITTSTAATEN

- 66) **Kann die Nachhaltigkeitsbestätigung in der Union von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen aus Drittstaaten durchgeführt werden?**

Gemäß Artikel 34 Absatz 4 der Rechnungslegungsrichtlinie kann es den im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats niedergelassenen unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen gestattet werden, die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchzuführen.

Die Definition des unabhängigen Erbringers von Bestätigungsleistungen gemäß Artikel 2 Nummer 23 der Abschlussprüfungsrichtlinie und Artikel 2 Nummer 20 der Rechnungslegungsrichtlinie setzt ihre Akkreditierung gemäß der Verordnung (EG) Nr. 765/2008 voraus. Diese Verordnung bezieht sich zwar nur auf die Akkreditierung von Stellen, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats niedergelassen sind, aber es sollte berücksichtigt werden, dass die unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen nicht in den vorgesehenen Anwendungsbereich dieser Verordnung fallen. Unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen führen Bestätigungsleistungen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung durch. Daher muss die Genehmigungsregelung für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen im Lichte der Verpflichtungen der Mitgliedstaaten im Rahmen des Allgemeinen Übereinkommens über den Handel mit Dienstleistungen (GATS) der Welthandelsorganisation und der bilateralen Abkommen der Union ausgelegt werden. Folglich muss die Verordnung (EG) Nr. 765/2008 im Hinblick auf die unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen dahin gehend ausgelegt werden, dass es unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen aus Drittstaaten gestattet ist, die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Einklang mit den Verpflichtungen der Mitgliedstaaten durchzuführen.

VERSCHWIEGENHEITSPFLICHT

- 67) **Gelten die Anforderungen an die Verschwiegenheitspflicht gemäß Artikel 23 der Abschlussprüfungsrichtlinie auch für Prüfer, die die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführen?**

Ja. Die Anforderungen an die Verschwiegenheitspflicht gemäß Artikel 23 der Abschlussprüfungsrichtlinie gelten auch für Prüfer, die die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführen. Gestattet ein Mitgliedstaat es unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen oder Abschlussprüfern, die nicht die Abschlussprüfung durchführen, die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vorzunehmen, so sollten diese Erbringer von Bestätigungsleistungen im Interesse einer angemessenen Abstimmung zum Informationsaustausch in der Lage sein.

BESTÄTIGUNGSLEISTUNGEN

- 68) **Was bedeutet der Begriff „Nachhaltigkeitsanalyse“ in Artikel 8 Absatz 3 Buchstabe b der Abschlussprüfungsrichtlinie?**

Der Begriff „Nachhaltigkeitsanalyse“ wurde analog zu dem Begriff „Finanzanalyse“ aus der Abschlussprüfungsrichtlinie verwendet. Während sich der Begriff „Finanzanalyse“ auf eine Bewertung der Bestandsfähigkeit, Stabilität und Rentabilität eines Unternehmens, Geschäftszweigs oder Vorhabens bezieht, ist unter „Nachhaltigkeitsanalyse“ die Bewertung der Nachhaltigkeitsaspekte, die sich auf ein Unternehmen auswirken, und der Nachhaltigkeitsaspekte, auf die ein Unternehmen Einfluss nehmen kann, zu verstehen.

HONORARE

- 69) **Würde ein niedrigeres Honorar für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch den Abschlussprüfer, der auch die Abschlussprüfung durchführt, als Verstoß gegen Artikel 25 der Abschlussprüferrichtlinie gelten?**

Nach Artikel 25 der Abschlussprüfungsrichtlinie müssen die Mitgliedstaaten sicherstellen, dass die Honorare für die Abschlussprüfung und die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht von der Erbringung „zusätzlicher Leistungen“ für das Unternehmen, das Gegenstand der Prüfung ist, beeinflusst oder bestimmt werden, die als „andere Leistungen als die Abschlussprüfung und die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung“ zu verstehen sind. Das Verhältnis zwischen den Honoraren für die Abschlussprüfung und die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung wird darin nicht geregelt.

BESTÄTIGUNG DER GEMÄß ARTIKEL 19a UND 29a DER RECHNUNGSLEGUNGSRICHTLINIE ERSTELLTEN NACHHALTIGKEITSERKLÄRUNG

70) Worüber sollte der Bestätigungserbringer gemäß Artikel 34 Absatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie ein Urteil abgeben?

Nach Artikel 34 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe aa der Rechnungslegungsrichtlinie müssen Unternehmen, die der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie unterliegen, ein Bestätigungsurteil zur Nachhaltigkeitserklärung einholen.

Dieses Bestätigungsurteil beruht auf einem Auftrag zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit und bewertet die Übereinstimmung der Nachhaltigkeitserklärung mit den folgenden Anforderungen:

- den in der Rechnungslegungsrichtlinie festgelegten Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung (einschließlich der Frage, ob die Nachhaltigkeitsberichterstattung mit den nach Artikel 29b bzw. 29c der Rechnungslegungsrichtlinie angenommenen ESRS übereinstimmt, des vom Unternehmen durchgeführten Verfahrens zur Ermittlung der gemäß diesen ESRS gemeldeten Informationen, d. h. des Verfahrens zur Bewertung der doppelten Wesentlichkeit, und der Einhaltung der Anforderung zur Auszeichnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Einklang mit Artikel 29d der Rechnungslegungsrichtlinie) und
- den Berichtspflichten gemäß Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung.

Erbringer von Bestätigungsleistungen sollen Verfahren durchführen, anhand derer sie zu dem Schluss gelangen können, dass ihnen keine Umstände bekannt geworden sind, die sie zu der Annahme veranlassen, dass die in der Nachhaltigkeitserklärung enthaltenen Informationen in Übereinstimmung mit den von der Union angenommenen ESRS nicht in allen wesentlichen Belangen wahrheitsgetreu dargestellt sind und dass sie nicht den rechtlichen Anforderungen zur Auszeichnung von Nachhaltigkeitsangaben (d. h. der digitalen Markierung) sowie den rechtlichen Anforderungen des Artikels 8 der Taxonomie-Verordnung entsprechen.

Der erste Teil der Schlussfolgerung zur wahrheitsgetreuen Darstellung in allen wesentlichen Belangen gemäß den ESRS beinhaltet ein Urteil darüber,

- ob die Nachhaltigkeitserklärung des Unternehmens, einschließlich des Verfahrens zur Ermittlung der Informationen, über die Bericht zu erstatten ist (d. h. das Verfahren zur Bewertung der doppelten Wesentlichkeit), mit den ESRS in Einklang steht, und
- ob das Ergebnis dieses Verfahrens zur Offenlegung aller wesentlichen nachhaltigkeitsbezogenen Auswirkungen, Risiken und Chancen des Unternehmens gemäß den ESRS geführt hat.

71) Gemäß ESRS 1 Absatz 121 (Allgemeine Anforderungen) kann das Unternehmen durch Bezugnahme auf seinen Bericht, der gemäß der Verordnung (EU) Nr. 1221/2009 über das Europäische System für Umweltmanagement und Umweltbetriebsprüfung (EMAS) zu erstellen ist, Informationen in seine Nachhaltigkeitserklärung aufnehmen. Diese Bestimmung unterliegt den Bedingungen des Absatzes 120, einschließlich der Vorgabe, dass die durch Bezugnahme aufgenommenen Informationen mindestens dem gleichen Maß an Prüfungssicherheit unterliegen wie die Nachhaltigkeitserklärung. Unterliegt der gemäß der Verordnung (EU) Nr. 1221/2009 über das Europäische System für Umweltmanagement und Umweltbetriebsprüfung (EMAS) erstellte Bericht mindestens dem gleichen Maß an Prüfungssicherheit wie die Nachhaltigkeitserklärung?

Nach Artikel 34 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe aa der Rechnungslegungsrichtlinie müssen Unternehmen, die der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie unterliegen, ein Bestätigungsurteil auf der Grundlage eines Auftrags zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit einholen. Der gemäß der Verordnung (EU) Nr. 1221/2009 über das Europäische System für Umweltmanagement und Umweltbetriebsprüfung (EMAS) erstellte Bericht des Unternehmens ist Gegenstand einer Validierung durch einen Umweltgutachter, deren Maß an Prüfungssicherheit als mindestens dem der Anforderung der CSRD zur begrenzten Prüfungssicherheit gleichwertig angesehen werden kann.

72) Wenn die Abschlussprüfung und die Bestätigung der Nachhaltigkeitserklärung von zwei verschiedenen Abschlussprüfern durchgeführt werden, wer von den beiden sollte ein Urteil darüber abgeben, ob der Lagebericht mit dem Abschluss in Einklang steht?

Gemäß Artikel 34 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer i der Rechnungslegungsrichtlinie muss der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft, der bzw. die die Abschlussprüfung durchführt, ein Urteil darüber abgeben, ob der Lagebericht mit dem Abschluss des betreffenden Geschäftsjahres in Einklang steht. Ist ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft, der bzw. die nicht die Abschlussprüfung durchführt, zuständig für die Abgabe des Bestätigungsurteils über die Nachhaltigkeitsberichterstattung, so bleibt der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft, der bzw. die mit der Abschlussprüfung betraut ist, zuständig für die Beurteilung der Übereinstimmung zwischen dem Lagebericht und dem Abschluss für das betreffende Geschäftsjahr.

73) In welchem Dokument muss das Bestätigungsurteil enthalten sein?

Im Prüfungsvermerk⁽⁹⁴⁾. Die Mitgliedstaaten können Abschlussprüfern gestatten, das Bestätigungsurteil als gesonderten Abschnitt in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen, wenn das Bestätigungsurteil von demselben Prüfer abgegeben wird, der auch für die Abschlussprüfung zuständig ist.

74) Wie sollte der Prüfungsvermerk veröffentlicht werden? Welche Formatvorgaben gibt es für den Prüfungsvermerk?

Nach Unionsrecht ist derzeit kein bestimmtes Format für den Bestätigungsvermerk bzw. seine Unterzeichnung vorgegeben. In Artikel 33a der Rechnungslegungsrichtlinie in der durch das ESAP-Paket geänderten Fassung ist jedoch festgelegt, dass Unternehmen den Prüfungsvermerk gleichzeitig mit der Veröffentlichung der zuständigen ESAP-Sammelstelle übermitteln, und zwar in einem datenextrahierbaren Format (oder in einem maschinenlesbaren Format, sofern nach Unionsrecht oder nationalem Recht vorgeschrieben) zusammen mit den beigefügten einschlägigen Metadaten. Ferner wird der Kommission die Befugnis übertragen, Durchführungsmaßnahmen zu erlassen, um sonstige Metadaten festzulegen, die dem Prüfungsvermerk beizufügen sind, oder ein maschinenlesbares Format vorzuschreiben.

75) Welche Standards für die Bestätigung sollten Erbringer von Bestätigungsleistungen für die Nachhaltigkeitsklärung verwenden, bis die Europäische Kommission Standards für die Bestätigung angenommen hat?

Gemäß Artikel 26 Absatz 1 Unterabsatz 2 der Abschlussprüfungsrichtlinie können die Mitgliedstaaten nationale Prüfungsstandards, Prüfverfahren oder Prüfungsanforderungen so lange anwenden, wie die Kommission keine internationalen Prüfungsstandards, die für denselben Bereich gelten, angenommen hat.

In Anbetracht der qualitativen Merkmale der gemäß ESRS 1 erforderlichen Informationen (Kapitel 2 und Anlage B: Relevanz und wahrheitsgetreue Darstellung sowie Vergleichbarkeit, Überprüfbarkeit und Verständlichkeit) und um eine Fragmentierung zu vermeiden und sicherzustellen, dass die Praktiken während dieser Übergangszeit bis zur Annahme von Standards der Union für die Bestätigung so kohärent wie möglich sind, hat die Kommission den Ausschuss der Europäischen Aufsichtsstellen für Abschlussprüfer (CEAOB) ersucht, im Jahr 2024 unverbindliche Leitlinien für Abschlussprüfer und andere Erbringer von Bestätigungsleistungen auszuarbeiten.

76) Könnten die Mitgliedstaaten Unternehmen, die den CSRD-Anforderungen unterliegen, gestatten, auf freiwilliger Basis einen Auftrag zur Abgabe eines Urteils zu erteilen, das auf einer Mischform der Prüfungssicherheit beruht (d. h. einer begrenzten Prüfungssicherheit für bestimmte Teile der Nachhaltigkeitsberichterstattung und einer hinreichenden Prüfungssicherheit für andere Teile der Berichterstattung, z. B. für bestimmte wesentliche Leistungsindikatoren)?

Gemäß Artikel 34 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe aa der Rechnungslegungsrichtlinie muss das Bestätigungsurteil zur Nachhaltigkeitsberichterstattung auf einem Auftrag zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit beruhen⁽⁹⁵⁾. Da ein Auftrag zur Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit ein höheres Maß an Prüfungssicherheit bietet als ein Auftrag zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit, verbietet die CSRD es Unternehmen nicht, sich freiwillig dafür zu entscheiden, ein Urteil auf der Grundlage hinreichender Prüfungssicherheit für die gesamte Nachhaltigkeitsberichterstattung oder Teile davon anzufordern. Diese Entscheidung obliegt dem Unternehmen und nicht dem Erbringer von Bestätigungsleistungen.

⁽⁹⁴⁾ Artikel 28a der Abschlussprüfungsrichtlinie.

⁽⁹⁵⁾ Nach Artikel 26a der Abschlussprüfungsrichtlinie ist die Kommission befugt, bis zum 1. Oktober 2026 Standards für begrenzte Prüfungssicherheit für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung anzunehmen. Die Kommission ist ferner befugt, nach einer Bewertung, mit der festgestellt werden soll, ob hinreichende Prüfungssicherheit für die Prüfer und für die Unternehmen machbar ist, bis zum 1. Oktober 2028 Standards für hinreichende Prüfungssicherheit für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung anzunehmen.

77) Müssen Unternehmen, die Nachhaltigkeitsinformationen gemäß den ESRS auf freiwilliger Basis übermitteln (z. B. KMU ohne zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassene Wertpapiere), eine Bestätigung dieser Informationen vorlegen?

Die CSRD regelt nicht die freiwillige Nachhaltigkeitsberichterstattung. Ein Unternehmen, das freiwillig über seine Nachhaltigkeit Bericht erstattet, ist daher nicht verpflichtet, einen Auftrag zur Erlangung von Prüfungssicherheit für seine Nachhaltigkeitsinformationen zu erteilen.

NICHTBESTÄTIGUNGSLEISTUNGEN

78) Welche Beschränkungen gelten für Nichtprüfungsleistungen, wenn ein Abschlussprüfer Bestätigungsleistungen gemäß der CSRD für ein Unternehmen oder eine Gruppe erbringt, bei dem bzw. der es sich nicht um einen Mandanten für die Abschlussprüfung handelt?

Nach Artikel 25c Absatz 1 der Abschlussprüfungsrichtlinie darf ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft, der bzw. die bei einem Unternehmen von öffentlichem Interesse — oder Mitglied eines Netzwerks — die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführt, für das Unternehmen von öffentlichem Interesse nicht die in Artikel 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstaben b, c, e bis k der Abschlussprüfungsverordnung genannten verbotenen Nichtprüfungsleistungen erbringen.

Nach Artikel 25c Absatz 2 der Abschlussprüfungsrichtlinie darf der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft für das Unternehmen von öffentlichem Interesse nur Nichtprüfungsleistungen erbringen, die nicht zu den folgenden Leistungen gehören:

- den in Absatz 1 genannten verbotenen Nichtprüfungsleistungen oder
- gegebenenfalls (wenn der Abschlussprüfer auch Abschlussprüfungen durchführt) den in Artikel 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 der Abschlussprüfungsverordnung genannten verbotenen Nichtprüfungsleistungen oder
- Leistungen, die nach Ansicht von Mitgliedstaaten eine Gefährdung der Unabhängigkeit nach Artikel 5 Absatz 2 dieser Verordnung darstellen könnten, sofern der Prüfungsausschuss nach einer ordnungsgemäßen Beurteilung der Gefährdungen für die Unabhängigkeit und der ergriffenen Schutzmaßnahmen gemäß Artikel 22b der Abschlussprüfungsrichtlinie seine Zustimmung erteilt hat.

Daher gilt:

- Führt die Prüfungsgesellschaft für ein Unternehmen von öffentlichem Interesse nur die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch, so darf sie Nichtprüfungsleistungen erbringen, mit Ausnahme der in Artikel 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstaben b, c und e bis k der Abschlussprüfungsverordnung genannten Leistungen (da letztere ein Risiko für die Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaft darstellen, sofern diese die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vornimmt);
- führt die Prüfungsgesellschaft bei einem Unternehmen von öffentlichem Interesse sowohl die Abschlussprüfung als auch die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch, so darf sie Nichtprüfungsleistungen erbringen, mit Ausnahme der in Artikel 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 der Abschlussprüfungsverordnung genannten verbotenen Leistungen (d. h. die in den Buchstaben a bis k genannten verbotenen Leistungen, da diese Leistungen ein Risiko für die Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaft in Bezug auf die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung — Buchstaben b, c und e bis k — und die Abschlussprüfung — Buchstaben a bis k — darstellen).

GEMÄß ARTIKEL 40a DER RECHNUNGSLEGUNGSRICHTLINIE ERSTELLTE BESTÄTIGUNG DES NACHHALTIGKEITSBERICHTS

79) Was geschieht, wenn das Drittlandsunternehmen dem Unions-Tochterunternehmen bzw. der Unions-Zweigniederlassung das Bestätigungsurteil nicht zur Verfügung stellt?

Gemäß Artikel 40a Absatz 3 der Rechnungslegungsrichtlinie gibt das Tochterunternehmen oder die Zweigniederlassung eine Erklärung ab, aus der hervorgeht, dass das Drittlandsunternehmen das erforderliche Bestätigungsurteil nicht bereitgestellt hat.

80) In welcher Form sollte das gemäß Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie erstellte Urteil über die Bestätigung des Nachhaltigkeitsberichts offengelegt werden? Welche Formatvorgaben gibt es?

Nach Artikel 40d Absatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie muss das gemäß Artikel 40a erstellte Urteil über die Bestätigung des Nachhaltigkeitsberichts zusammen mit dem Nachhaltigkeitsbericht und gegebenenfalls der in Artikel 40a Absatz 2 Unterabsatz 4 dieser Richtlinie genannten Erklärung innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag des Geschäftsjahres, für das der Bericht erstellt wird, gemäß den mit den Artikeln 14 bis 28 der Richtlinie zum Gesellschaftsrecht und gegebenenfalls mit Artikel 36 der genannten Richtlinie in Einklang stehenden Rechtsvorschriften eines jeden Mitgliedstaats offengelegt werden. Nach Unionsrecht gibt es derzeit keine bestimmten Formatvorgaben für das Bestätigungsurteil. Gemäß Artikel 33a der Rechnungslegungsrichtlinie, der mit dem ESAP-Paket ⁽⁹⁶⁾ eingeführt wurde, müssen jedoch Tochterunternehmen und Zweigniederlassungen, die Artikel 40a der Rechnungslegungsrichtlinie unterliegen, der von dem betreffenden Mitgliedstaat benannten Sammelstelle den Nachhaltigkeitsbericht in einem datenextrahierbaren Format zusammen mit den beigefügten einschlägigen Metadaten übermitteln. Ferner wird der Kommission die Befugnis übertragen, Durchführungsmaßnahmen zu erlassen, um sonstige Metadaten festzulegen, die dem Bestätigungsurteil beizufügen sind, oder ein maschinenlesbares Format vorzuschreiben.

ABSCHNITT VI

HÄUFIG GESTELLTE FRAGEN ZU DEN WICHTIGSTEN IMMATERIELLEN RESSOURCEN

- 81) **Gemäß Artikel 19 Absatz 1 Unterabsatz 4 der Rechnungslegungsrichtlinie erstatten Unternehmen Bericht über Informationen über die wichtigsten immateriellen Ressourcen und erläutern, inwiefern das Geschäftsmodell des Unternehmens grundlegend von diesen Ressourcen abhängt und inwiefern diese Ressourcen eine Wertschöpfungsquelle für das Unternehmen darstellen. Gilt diese Offenlegungspflicht für alle Arten der wichtigsten immateriellen Ressourcen, einschließlich in der Bilanz ausgewiesener immaterieller Anlagewerte?**

Artikel 19 Absatz 1 Unterabsatz 4 der Rechnungslegungsrichtlinie beschränkt sich nicht auf Informationen über die wichtigsten immateriellen Ressourcen, die in der Bilanz nicht als immaterielle Anlagewerte ausgewiesen werden. Folglich gilt die Anforderung für alle wichtigsten immateriellen Ressourcen des Unternehmens, einschließlich der in der Bilanz ausgewiesenen immateriellen Anlagewerte.

Dieser ganzheitliche Ansatz ermöglicht es den Nutzern, die Abhängigkeiten des Geschäftsmodells des Unternehmens von den wichtigsten immateriellen Ressourcen und deren Bedeutung für die Wertschöpfung des Unternehmens zu verstehen, unabhängig davon, ob sie die Anerkennungs- und Bewertungskriterien des geltenden Rechnungslegungsrahmens erfüllen. Dies wird den Nutzern dabei helfen, den Marktwert des Unternehmens zu beurteilen.

- 82) **Welche Unternehmen müssen im Lagebericht Informationen zu den wichtigsten immateriellen Ressourcen bereitstellen? Gilt diese Anforderung auch für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform?**

Große Unternehmen und börsennotierte KMU (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen) müssen über Informationen über die wichtigsten immateriellen Ressourcen Bericht erstatten und erläutern, inwiefern das Geschäftsmodell des Unternehmens grundlegend von diesen Ressourcen abhängt und inwiefern diese Ressourcen eine Wertschöpfungsquelle für das Unternehmen darstellen. Artikel 19 der Rechnungslegungsrichtlinie gilt nur für die in Artikel 1 Absatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie genannten Rechtsformen von Unternehmen, einschließlich Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen, die die Bedingungen des Artikels 1 Absatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie erfüllen. Die betreffenden Informationen müssen in den Lagebericht aufgenommen werden (aber nicht unbedingt in die Nachhaltigkeitserklärung).

- 83) **Müssen Informationen über die wichtigsten immateriellen Ressourcen in die Nachhaltigkeitserklärung aufgenommen werden?**

Artikel 19 Absatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie legt fest, welche Informationen in den Lagebericht des Unternehmens aufzunehmen sind. Nach Artikel 19 Absatz 1 Unterabsatz 4 der Rechnungslegungsrichtlinie müssen Informationen über die wichtigsten immateriellen Ressourcen in den Lagebericht aufgenommen werden. Diese Informationen müssen daher nicht unbedingt in die Nachhaltigkeitserklärung aufgenommen werden und können in einem gesonderten Abschnitt des Lageberichts angegeben werden.

⁽⁹⁶⁾ Insbesondere durch die Richtlinie (EU) 2023/2864 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Dezember 2023 zur Änderung bestimmter Richtlinien in Bezug auf die Einrichtung und die Funktionsweise des zentralen europäischen Zugangsportals (ABl. L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj>), der sogenannten „ESAP-Omnibus-Richtlinie“.

ABSCHNITT VII

WEITERE HÄUFIG GESTELLTE FRAGEN ZU DEN ANFORDERUNGEN AN DRITTLANDSUNTERNEHMEN

- 84) **Sind Drittlandsunternehmen verpflichtet, Nachhaltigkeitsinformationen gemäß den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie auf individueller bzw. konsolidierter Basis zu übermitteln (individuelle oder konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung)?**

Unbeschadet des Artikels 23 der Transparenzrichtlinie sind Drittlandsunternehmen verpflichtet, Nachhaltigkeitsinformationen gemäß den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie auf individueller bzw. konsolidierter Basis zu übermitteln, jedoch nur, wenn das Drittlandsunternehmen ein Emittent von zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassenen übertragbaren Wertpapieren ist, mit Ausnahme von Kleinunternehmen.

Emittenten mit Sitz in Drittländern müssen gemäß Artikel 4 Absatz 5 der Transparenzrichtlinie, in dem auf die Artikel 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie verwiesen wird, Nachhaltigkeitsinformationen als Teil ihres Jahresfinanzberichts in ihren Lagebericht aufnehmen.

- 85) **Können sich KMU aus Drittländern, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind, gemäß Artikel 19a Absatz 7 der Rechnungslegungsrichtlinie von der Pflicht zur Angabe von Nachhaltigkeitsinformationen für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2028 beginnen, befreien lassen?**

Ja, die Opt-out-Klausel in Artikel 19a Absatz 7 der Rechnungslegungsrichtlinie gilt auch für KMU aus Drittländern, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind (siehe Frage 16).

- 86) **Wenn ein Drittland-Mutterunternehmen auf freiwilliger Basis eine konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung offenlegt, damit seine Tochterunternehmen von den Ausnahmeregelungen in Artikel 19a Absatz 9 und Artikel 29a Absatz 8 der Rechnungslegungsrichtlinie Gebrauch machen können, muss diese konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung Teil eines konsolidierten Lageberichts sein oder kann sie als eigenständiges Dokument vorliegen?**

Ein Drittland-Mutterunternehmen, das die Anforderungen nach Artikel 29a der Rechnungslegungsrichtlinie auf freiwilliger Basis einhält, kann die konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung als gesondertes Dokument vorlegen.

- 87) **Muss die gemäß Artikel 29a der Rechnungslegungsrichtlinie erstellte konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung des Drittland-Mutterunternehmens alle seine Tochterunternehmen oder nur die Unions-Tochterunternehmen umfassen?**

Für die Konsolidierung der Nachhaltigkeitserklärung gelten dieselben Vorgaben wie für die Konsolidierung des Abschlusses. Gemäß Artikel 22 Absatz 6 der Rechnungslegungsrichtlinie⁽⁹⁷⁾ muss die konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung alle Tochterunternehmen ohne Rücksicht auf deren Sitz umfassen.

- 88) **Wie kann ein Drittlandsunternehmen, das nach Unionsrecht nicht zur Angabe von Nachhaltigkeitsinformationen verpflichtet ist, seine Unions-Tochterunternehmen nach den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie von der Nachhaltigkeitsberichterstattung befreien lassen, bis die Kommission einen Beschluss über die Gleichwertigkeit von Nachhaltigkeitsstandards von Drittländern erlässt?**

Ein Drittlandsunternehmen, das nach Unionsrecht nicht zur Angabe von Nachhaltigkeitsinformationen verpflichtet ist und seine Unions-Tochterunternehmen gemäß den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie von der Nachhaltigkeitsberichterstattung befreien lassen möchte, kann eine gemäß den ESRS erstellte konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung offenlegen.

⁽⁹⁷⁾ Artikel 22 Absatz 6 der Rechnungslegungsrichtlinie. „Das Mutterunternehmen sowie alle seine Tochterunternehmen sind ohne Rücksicht auf deren Sitz zu konsolidieren; Artikel 23 Absatz 9 bleibt unberührt.“

Alternativ müssen die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 48i Absatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie bis zum 6. Januar 2030 einem Tochterunternehmen, das den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats sowie den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie unterliegt und dessen Mutterunternehmen dem Recht eines Drittlands unterliegt, gestatten, gemäß Artikel 29a der Rechnungslegungsrichtlinie eine konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung zu erstellen und offenzulegen, die alle direkten und indirekten Unions-Tochterunternehmen dieses Drittland-Mutterunternehmens einschließt, auf die die Artikel 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie Anwendung finden. In Artikel 48i Absatz 2 der Rechnungslegungsrichtlinie ist festgelegt, dass es sich bei dem Unions-Tochterunternehmen, das die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung erstellt, um eines der Unions-Tochterunternehmen der Gruppe handeln muss, das — gegebenenfalls auf konsolidierter Basis — in mindestens einem der fünf vorangegangenen Geschäftsjahre in der Union die größten Umsatzerlöse erzielt hat.

Wenn das in Artikel 48i Absatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie genannte Unions-Tochterunternehmen gemäß Artikel 48i Absatz 3 der Rechnungslegungsrichtlinie die konsolidierte Nachhaltigkeitsklärung erstellt und offenlegt, so sind alle in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen von der Nachhaltigkeitsberichterstattung ausgenommen, sofern die Bedingungen des Artikels 19a Absatz 9 und des Artikels 29a Absatz 8 erfüllt sind.

89) Müssen Emittenten mit Sitz in Drittländern Angaben nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung in ihre Nachhaltigkeitsklärung aufnehmen?

Unbeschadet des Artikels 23 der Transparenzrichtlinie müssen Emittenten mit Sitz in Drittländern, die gemäß den Artikeln 19a oder 29a der Rechnungslegungsrichtlinie Bericht erstatten, Angaben nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung in ihre Nachhaltigkeitsklärung aufnehmen.

Nach Artikel 4 Absatz 5 der Transparenzrichtlinie müssen Emittenten von zum Handel an einem geregelten Markt in der EU zugelassenen übertragbaren Wertpapieren mit Sitz in der EU und in Drittländern (mit Ausnahme von Kleinstunternehmen) ihren Lagebericht gemäß den Artikeln 19, 19a, 20 und 29d Absatz 1 der Rechnungslegungsrichtlinie (bzw. den Artikeln 29, 29a und 29d Absatz 2 der Rechnungslegungsrichtlinie im Falle eines konsolidierten Lageberichts) erstellen und die gemäß Artikel 8 Absatz 4 der Taxonomie-Verordnung angenommenen Spezifikationen umfassen, „wenn er von den in diesen Bestimmungen genannten Unternehmen aufgestellt wird“.

In Übereinstimmung mit der klaren Absicht der gesetzgebenden Organe, die in der (nur für EU-Unternehmen geltenden) Rechnungslegungsrichtlinie festgelegten Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung auf Emittenten mit Sitz in der EU und in Drittländern auszuweiten, ist die Formulierung „wenn er von den in diesen Bestimmungen genannten Unternehmen aufgestellt wird“ dahin gehend auszulegen, dass auf die in den Artikeln 19a und 29a der Rechnungslegungsrichtlinie genannten Kategorien von Unternehmen Bezug genommen wird (d. h. große Unternehmen, börsennotierte KMU mit Ausnahme von Kleinstunternehmen und Muttergesellschaften großer Gruppen). Da die Transparenzrichtlinie für alle Emittenten mit Sitz in der EU und in Drittländern (einschließlich Kleinstunternehmen) gilt, ist dieser Satz erforderlich, um sicherzustellen, dass börsennotierte Kleinstunternehmen nicht den Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung unterliegen.

Gemäß Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung müssen Unternehmen, die Artikel 19a oder 29a der Rechnungslegungsrichtlinie unterliegen, Angaben darüber veröffentlichen, wie und in welchem Umfang die Tätigkeiten des Unternehmens mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, die als ökologisch nachhaltig einzustufen sind. Artikel 4 Absatz 5 der Transparenzrichtlinie ist zu entnehmen, dass ein Emittent mit Sitz in der EU oder in Drittländern, der den Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß Artikel 19a oder 29a der Rechnungslegungsrichtlinie unterliegt, Angaben nach Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung in seinen Lagebericht aufnehmen muss.

ABSCHNITT VIII

HÄUFIG GESTELLTE FRAGEN ZUR SFDR

90) Können Finanzmarktteilnehmer davon ausgehen, dass ein Indikator, der von einem der CSRD unterliegenden Unternehmen, in das investiert wird, als unwesentlich gemeldet wird, nicht zum entsprechenden Indikator beiträgt, der für die Messung der wichtigsten nachteiligen Auswirkungen im Zusammenhang mit den Offenlegungen im Rahmen der SFDR herangezogen wird?

Ja. Finanzmarktteilnehmer können davon ausgehen, dass ein Indikator, der von einem Unternehmen, in das investiert wird und welches die ESRS anwendet, als unwesentlich gemeldet wird, nicht zum entsprechenden Indikator beiträgt, der für die Messung der wichtigsten nachteiligen Auswirkungen im Zusammenhang mit den Offenlegungen im Rahmen der SFDR herangezogen wird, d. h. der Wert dieser Investition muss nicht in den Zähler des betreffenden SFDR-Indikators für die wichtigsten nachteiligen Auswirkungen eingerechnet werden.

Gemäß Artikel 29b Absatz 5 Buchstabe b der Rechnungslegungsrichtlinie muss die Kommission beim Erlass von Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung im größtmöglichen Umfang die Informationen berücksichtigen, die Finanzmarktteilnehmer benötigen, um ihren Offenlegungspflichten gemäß der Verordnung (EU) 2019/2088 und gemäß den nach der genannten Verordnung erlassenen delegierten Rechtsakten nachzukommen.

Aufgrund der in der CSRD festgelegten Pflicht, den Informationsbedarf der Finanzmarktteilnehmer zu berücksichtigen, ist ein Indikator, der von einem Unternehmen, in das investiert wird und das den Anforderungen der CSRD unterliegt, als unwesentlich gemeldet wird, eine relevante Information und kann als nicht zu den wichtigsten nachteiligen Auswirkungen im Rahmen der SFDR beiträgend angesehen werden.

Diese Informationen werden Finanzmarktteilnehmern im Rahmen der CSRD-Berichterstattung bereitgestellt, da in ESRS 1 Absatz 35 vorgeschrieben ist, dass ein Unternehmen, das der Auffassung ist, dass ein bestimmter, aus der SFDR abgeleiteter Datenpunkt nicht wesentlich ist, die betreffenden Informationen ausdrücklich als „nicht wesentlich“ ausweist⁽⁹⁸⁾.

Darüber hinaus müssen Unternehmen, die der CSRD unterliegen, gemäß ESRS 2 Absatz 56 eine Tabelle aller Datenpunkte, die sich aus anderen EU-Rechtsvorschriften, einschließlich der SFDR, ergeben, beifügen, aus der hervorgeht, an welcher Stelle diese in der Nachhaltigkeitserklärung zu finden sind; zudem müssen sie diejenigen Datenpunkte, die von den jeweiligen Unternehmen gemäß ESRS 1 Absatz 35 als nicht wesentlich bewertet werden, in der Tabelle als „nicht wesentlich“ ausweisen.

⁽⁹⁸⁾ Der gleiche Ansatz liegt Datenpunkten zugrunde, die sich aus anderen in Anlage B des ESRS 2 aufgeführten EU-Rechtsvorschriften ergeben.