

DRSC e. V. • Joachimsthaler Str. 34 • 10719 Berlin

Jan Witzmann  
Bundesministerium der Justiz  
Mohrenstr. 37

10117 Berlin

**Präsident**

Telefon: +49 (0)30 206412-11

E-Mail: lanfermann@drsc.de

Berlin, 9. Januar 2023

13. Sitzung FA NB am 24.01.2023  
13\_02a\_FA NB\_Rückmeldung ESRS  
Set 1 an BMJ

Sehr geehrter Herr Witzmann,

im Namen des DRSC bedanke ich mich für die Möglichkeit, zu den Entwürfen der European Sustainability Reporting Standards (ESRS), welche die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) im November 2022 an die EU-Kommission übermittelt hat, gegenüber dem Bundesministerium der Justiz Stellung nehmen zu können.

Wegen der besonderen Dringlichkeit hat die DRSC-Geschäftsstelle unmittelbar nach Erhalt Ihres Schreibens „Entwurf der Europäischen Kommission zu einer Delegierten Verordnung betreffend Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)“ vom 1. Dezember 2022 die Mitgliedsunternehmen und -organisationen des DRSC eingebunden, um zusätzlich zu den vorherigen Befassungen des Fachausschusses Nachhaltigkeitsberichterstattung des DRSC neue Erkenntnisse zu den ESRS-Entwürfen in dieses Schreiben einfließen zu lassen. Aufgrund der engen Zeitleiste war es allerdings nicht möglich, die nachstehenden Punkte, welche aus meiner Sicht die bisher geäußerten Kernanliegen der befragten Mitgliedsunternehmen und -organisationen darstellen, mit dem Fachausschuss abschließend zu diskutieren. Insofern geben die in diesem Schreiben genannten Punkte erste Hinweise auf **mögliche besondere Schwachstellen** der im November an die Europäische Kommission übergebenen ESRS-Entwürfe und können in der Folge bezüglich ihrer Wirkung, insbesondere durch entsprechende Diskussionen im Fachausschuss Nachhaltigkeitsberichterstattung, weiter reflektiert und durch zusätzliche Erkenntnisse auch ausgeweitet werden.

### Allgemeine Feststellungen

Die an die Europäische Kommission übermittelten ESRS-Entwürfe haben im Vergleich zu den Konsultationsentwürfen der EFRAG vom April 2022 wesentliche Verbesserungen erfahren.

---

**Kontakt:**

Joachimsthaler Str. 34  
10719 Berlin  
Telefon: +49 (0)30 206412-0  
Telefax: +49 (0)30 206412-15  
E-Mail: info@drsc.de

**Bankverbindung:**

Deutsche Bank Berlin  
IBAN-Nr.  
DE26 1007 0000 0070 0781 00  
BIC (Swift-Code)  
DEUTDE33XXX

**Vereinsregister:**

Amtsgericht Berlin-Charlottenburg, VR 18526 Nz  
**Präsident:**  
WP/StB Georg Lanfermann  
**Vizepräsident:**  
Prof. Dr. Sven Morich



Zu den wesentlichen Verbesserungen in konzeptioneller Hinsicht gehören:

- Die generelle Anwendbarkeit und die Praktikabilität der Anforderungen wurden u.a. durch die Streichung der *rebuttable presumption* und durch die strukturelle sowie inhaltliche Angleichung an die Entwürfe des ISSB erhöht.
- Dies betrifft auch eine Angleichung wichtiger Begriffe und Definition, wie z.B. „*financial materiality*“. Ferner wurde klargestellt, dass *policies, targets, action plans* und *resources* nur dann anzugeben sind, wenn diese durch das Unternehmen auch festgelegt worden sind.
- Erleichterungen ggü. den Konsultationsentwürfen wurden ferner durch Übergangsregelungen bei bestimmten Berichtsanforderungen (*phase-in*) geschaffen, dies betrifft u.a. reduzierte Berichtspflichten in Bezug auf die Wertschöpfungskette und die Angabe potenzieller finanzieller Effekte aus umweltbezogenen Risiken und Chancen. Zudem wurde klargestellt, dass die Angabepflichten zur Wertschöpfungskette einem unternehmensspezifischen, risikobasierten Ansatz unterliegen.
- Mit der Möglichkeit, Angabepflichten durch Verweise zu erfüllen (*incorporation by reference*), wurden die Befürchtungen vieler Anwender adressiert, dass die neuen Berichtsanforderungen zu einer Reihe vermeidbarer Berichtsredundanzen führen.

Dessen ungeachtet wurden der DRSC-Geschäftsstelle im Zuge der Einbindung der DRSC-Mitglieder einige sowohl allgemeine wie auch konkrete Kritikpunkte rückgemeldet.

#### **Allgemeine Kritik an nicht ausreichender Mittelstandsperspektive:**

Trotz erfolgter deutlicher Reduktion der Berichtspflichten und Datenpunkte der ESRS-Entwürfe gibt es dennoch eine häufig vernehmbare allgemeine Kritik bezüglich einer weiterhin fehlenden Berücksichtigung der Perspektive mittelständisch geprägter Unternehmen. Dies betrifft jene Unternehmen, welche zu den eher kleinen der in Art. 3 Abs. 4 B-RL definierten „großen Unternehmen“ gehören (d.h. solche Unternehmen, welche die Größenkriterien nur geringfügig überschreiten). Dies betrifft ferner eigentümergefinanzierte Unternehmen. Aus Sicht vieler Anwender ist es nicht angemessen, diese den gleichen Berichtsanforderungen zu unterwerfen, wie international aufgestellte Konzerne mit einer fünf- oder sechsstelligen Anzahl von Mitarbeitern. Diesbezüglich wird die Eignung der an Art. 3 B-RL anknüpfenden Berichtspflichten infrage gestellt und die Definition weiterer Größenklassen in den ESRS gefordert, dies mit dem Ziel, die Berichtspflichten für große Unternehmen gem. Art. 3 Abs. 4 B-RL im Sinne der Proportionalität weiter auszudifferenzieren.

Die aus meiner Sicht wesentlichen konkreten Punkte zu den Regelungen in den ESRS-Entwürfen sind nachstehend aufgeführt.



**Konkrete Kritikpunkte wurden zu folgenden Einzelementen in den ESRS-Entwürfen geäußert:**

ESRS 1

**Fehlende Klarheit bzgl. Wertschöpfungskette von Finanzunternehmen (ESRS 1.66ff):**

Die generelle Betrachtung der Wertschöpfungskette von Finanzunternehmen, insb. Versicherungsunternehmen, ist noch nicht ausreichend geregelt. Zum einen fehlt eine klare Aussage in den ESRS, wie weit diese Unternehmen die wirtschaftlichen Aktivitäten und Wertschöpfungsketten ihrer Investments und Versicherungsnehmer zu betrachten haben; zum anderen mangelt es an Hilfestellung, wie dies zu tun ist. Damit bleibt z.B. unklar, ob ESRS S2 *Workers in the value chain* und ESRS S3 *Affected communities* bei deren Anwendung durch Versicherungsunternehmen die Betrachtung ihrer eigenen, unmittelbaren Wertschöpfungskette (z.B. Intermediäre/Makler) bzw. der unmittelbar betroffenen Gemeinschaften genügt, oder ob darüber hinaus auf die Angestellten und betroffenen Gemeinschaften ihrer Investitionsobjekte und Versicherungsnehmer „durchzuschauen“ ist. Letzteres wäre für Finanzunternehmen mit erheblichen Herausforderungen verbunden und erscheint nicht angemessen.

**Behindernde Wirkung der Einschränkungen bei „Incorporation by reference“ (ESRS 1.120ff):**

Die Möglichkeiten der *incorporation by reference* sind an verschiedene Bedingungen geknüpft (z.B. die gleichzeitige Veröffentlichung des Quell-Dokuments und des Lageberichts, die Durchführung einer mindestens gleichwertigen Prüfung sowie die Einhaltung derselben technischen Digitalisierungsanforderungen). In der Praxis wird jedoch erwartet, dass diese Bedingungen die Anzahl der Verweismöglichkeiten substantziell einschränken.

**Unklarheit bei Angaben zu erheblichen Unterschieden bei Tochterunternehmen (ESRS 1.106):**

Hier wird eine konkrete Anforderung der CSRD umgesetzt, nach der über erhebliche Unterschiede zwischen Risiken bzw. Auswirkungen aus Konzernsicht und Risiken bzw. Auswirkungen von Tochterunternehmen separat zu berichten ist. Allerdings lässt ESRS 1 eine aus Anwender-Sicht notwendige Konkretisierung vermissen, unter welchen Umständen solche Unterschiede als erheblich anzusehen sind.

**Wegfall der Wesentlichkeitseinschätzung zu bestimmten Sozialaspekten bei Unternehmen mit mehr 250 Mitarbeitern (ESRS 1.32):**

Abschnitt 3.2 des ESRS 1 adressiert den Scope unternehmensindividueller Wesentlichkeitseinschätzungen bei der Beachtung der Berichtsanforderungen der ESRS. ESRS 1.32 gibt vor, dass Unternehmen mit mehr 250 Mitarbeitern sämtliche Detailanforderungen des ESRS S1 zu erfüllen haben, soweit diese in S1-1 bis S1-9 geregelt sind. Während die Pflichtbeachtung der übergeordneten Anforderung dem Grunde nach sachgerecht erscheint, wird eine undifferenzierte Angabepflicht auf der Detailebene (d.h. auf Ebene der Datenpunkte) oft zur Angabe nicht-relevanter Informationen und damit zu unangemessenem Berichtsaufwand führen. Beispiel: Wenn in allen Ländern, in denen das berichtspflichtige Unternehmen aktiv ist, eine Tarifabdeckung (S1-8) zwischen 78% und 82% liegt, erscheint eine Detailangabe pro Land (siehe Tz. 61) wenig sinnvoll. Eine generelle Aussage (welche deutlich kürzer ist und den gleichen Informationsgehalt besitzt) ist jedoch unter der Maßgabe des ESRS 1 (Tz. 32) nicht zulässig.

## ESRS E1

**Einschränkung der Optionen zu Angaben nach dem Greenhouse Gas Protocol (ESRS 1, Tz 44):** Der Standard fordert in Tz. 44 ausnahmslos die volle Erfassung der Treibhausgas-Emissionen des Scope 1 und des Scope 2 von nicht-konsolidierten Tochterunternehmen sowie at equity oder quotal einbezogenen Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen bei der Ermittlung der Emissionen für den Konzernlagebericht, soweit das Mutterunternehmen die operative Kontrolle über die betreffenden Unternehmen ausübt. Dies ist zum einen mit dem Grundsatz des ESRS 1.71 nicht vereinbar, wonach nur über die mit den Produkten/Dienstleistungen des Konzerns unmittelbar verbundenen Auswirkungen (hier: Treibhausgas-Emissionen) zu berichten ist. Zum anderen wird mit dieser Regelung die bestehende Unternehmenspraxis eingeschränkt. Das Greenhouse Gas Protocol (welches an vielen Stellen leitend für die Ausgestaltung des ESRS E1 ist) bietet neben dem operational control-Ansatz auch den financial control-Ansatz sowie den equity-share-Ansatz als Alternativen für die Ermittlung der Treibhausgas-Emissionen. Auch wenn der equity-share-Ansatz z.B. bei Industrie-Unternehmen als nicht sachgerecht wahrgenommen wird, sprechen bei Finanzunternehmen dennoch gute Gründe für dessen Anwendung, zumindest im Fall von als Investment gehaltenen Beteiligungen, die nicht vollkonsolidiert werden. Der gem. Greenhouse-Gas-Protocol ebenfalls mögliche equity-share-Ansatz ist in ESRS E1 jedoch explizit ausgeschlossen.

**Angabe zu Plänen zum EU-Taxonomie-Alignment (Tz. 15):** Nach dem Wortlaut der in Tz. 15 lit. e formulierten Berichts-anforderung sollen Unternehmen über konkrete Pläne berichten, die darauf abzielen, ihre Umsatzerlöse und Investitionsausgaben (CapEx) in Zukunft taxonomie-konform zu gestalten. Da die EU-Taxonomie-Verordnung eine solche Berichtspflicht nicht vorsieht, sollte der entsprechende Halbsatz gestrichen werden („and its plans for future Taxonomy alignment (revenues, CapEx and CapEx plans)“), da ESRS E1 ansonsten deutlich über die Pflichten der Taxonomie-Verordnung hinausgeht. Für eine Herausnahme spricht auch, dass ansonsten keine Anforderungen der EU-Taxonomie in den ESRS wiederholt werden und somit eine eigene Regelungsmechanik über die EU-Taxonomie-Verordnung besteht.

**Festlegung von Unternehmenszielen im Rahmen der ESRS (Tz. 57):** ESRS E1 legt ferner in Tz. 57 fest, dass zur Erreichung von Netto-Treibhausgaszielen Unternehmen zunächst eine Reduktion des Bruttoausstoßes von mind. 90% erreichen müssen und lediglich die verbleibenden maximal 10% durch eigene Entfernungsmaßnahmen (GHG removals) sichergestellt werden. Auch wenn dies dem aktuellen Stand wissenschaftlicher Erkenntnisse (SBTi Corporate Net-Zero Standard, 2021) entspricht, so erscheint es dennoch fraglich, ob ein Berichtsstandard die Determinanten unternehmerischer Ziele in dieser Weise vorschreiben sollte.

## ESRS E4

**Widersprüchliche Reichweiten bei Angaben zu Wertschöpfungsketten (ESRS 1.68; ESRS E4, Tz. AR 26 lit (b) Nr. ii):** Der zentrale Grundsatz für den Einbezug der Wertschöpfungskette bei den Berichtsangaben ist ein risiko-orientierter Ansatz, wobei die wesentlichen



Auswirkungen, Risiken und Chancen auf Grundlage der eigenen Due-Diligence-Prozesse berichtet werden sollen (ESRS 1.66-71). Der Standard macht dabei explizit, dass die Berichterstattung nicht per se sämtliche Unternehmen der Wertschöpfungskette umfasst (ESRS 1.68). Tz. AR 26 lit. (b) Nr. ii des ESRS E4 fordert jedoch eine Berücksichtigung der gesamten Wertschöpfungskette („*entire value chain*“) für bestimmte Kennzahlen und steht damit klar im Widerspruch zum übergreifenden Grundsatz des ESRS 1.

## ESRS S1

### **Starre 50-Mitarbeiter-Schwelle bei länderspezifischen Angaben (ESRS S1-6, S1-8):**

ESRS S1-6 und ESRS S1-8 fordern für die Merkmale der Belegschaft und deren Tarifbindung länderspezifische Angaben für alle Länder, in denen mehr als 50 Mitarbeiter beschäftigt sind. Eine absolute Wesentlichkeitsschwelle dieser Art führt im Fall international tätiger Konzerne zu einer Vielzahl von Einzelangaben mit aus Adressatensicht fraglichem Wert. Um dem Wesentlichkeitsgedanken sowohl großer wie auch kleinerer Unternehmen bzw. Konzerne Rechnung zu tragen, erscheint ein relatives Wesentlichkeitskriterium zielführender (z.B. länderspezifische Angaben bei Ländern mit mehr als 10% der Gesamtbelegschaft des Konzerns).

Insbesondere ESRS S1 enthält eine Reihe von Berichtsvorgaben, die nach Angaben der anwendenden Unternehmen wenig praktikabel erscheinen.

- **Konflikt von personenbezogenen Angaben mit Datenschutz (ESRS S1):** Die Anforderungen über die Angabe von Kennzahlen zu *non-employee workers* (i.W. Zeitarbeitskräfte) stehen im Konflikt mit datenschutzrechtlichen Bestimmungen. Aus dem gleichen Grund können außerdem Daten zum Geschlecht der eigenen Mitarbeiter nicht in allen Märkten erhoben, gespeichert und weiterverarbeitet werden.
- **Angaben zu arbeitsbedingten Erkrankungen (ESRS S1-14):** Die Anzahl arbeitsbedingter Erkrankungen (S1-14) setzt voraus, dass diese durch das Unternehmen identifiziert und erhoben werden können. In Deutschland wird lediglich zwischen Arbeitsunfällen und Berufserkrankungen unterschieden. Beide Formen dürfen und können verlässlich erhoben werden. Berufserkrankungen sind jedoch eine Teilmenge arbeitsbedingter Erkrankungen, und für die Erfassung anderer arbeitsbedingter Erkrankungen als Berufserkrankungen fehlt zumindest in Deutschland die rechtliche Grundlage.
- **Unzureichende Klarheit von Begriffen (ESRS S1, div. Stellen):** Zahlreiche in ESRS S1 verwendete Begriffe sind nicht bzw. nicht eindeutig definiert:
  - „basic wage“, „pay category“, „fixed additional payments“ (S1-10, Tz. AR 72),
  - „decent pay“ (S1-4, Tz. AR 33),
  - „earnings“ (S1-16, Tz. 92),
  - „region“ (S1-6, Tz. 51 lit b, Tz. 52).



- **Verwendung von Begriffen mit international uneinheitlichem Verständnis (ESRS S1, div. Stellen):** Andere Begriffe unterliegen einem international nicht einheitlichen Verständnis; hierzu gehören die folgenden:
  - „total fair value of all annual long-term incentives“ als Teil der „total compensation“ (S1-16, Tz. AR 103; der Begriff „fair value“ wird in den IFRS, aber auch in einigen nationalen Steuergesetzen definiert, dort mit jeweils nationalem Bezug),
  - Social protection (S1-11),
  - Disabilities (S1-12).

Abschließend möchte ich auf die Äußerungen des ISSB-Vorsitzenden Emanuel Faber hinweisen, welcher im Zuge der UN-Biodiversitätskonferenz in Montreal im Dezember 2022 angekündigt hatte, das Thema Biodiversität mit Priorität bei den weiteren ISSB-Aktivitäten behandeln zu wollen. Aus diesem Grund erscheint es geboten, dass EFRAG diese Entwicklungen im Hinblick auf die Kompatibilität den ESRS E4 zu den ISSB-Standards in den kommenden Wochen besonders in den Blick nimmt.

Für Rückfragen oder ein Gespräch stehen Ihnen Dr. Thomas Schmotz ([schmotz@drsc.de](mailto:schmotz@drsc.de)) oder ich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

*Georg Lanfermann*

Präsident DRSC e.V.