

IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100)

Stand: 28.08.2024

1. Vorbemerkungen

Gegenstand dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* sind abgegrenzte Einzelfragen der Nachhaltigkeitsberichterstattung¹ nach den europäischen Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards (ESRS).² Die Ausführungen zu den jeweiligen Einzelfragen folgen einem einheitlichen Schema („Modul“). Jedes Modul ist eigenständig und wird gesondert vom Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) (als Entwurf bzw. finale Fassung) verabschiedet. Die einzelnen Module werden in dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* zusammengefasst und sind in der Reihenfolge der ESRS sortiert.

Alle Ausführungen stehen unter dem Vorbehalt, dass zwischenzeitlich durch den europäischen oder nationalen Gesetzgeber keine abweichende Auffassung geäußert wird.

2. Modulübersicht

ESRS 1	–	M1	Wesentlichkeitsanalyse
<i>ESRS 1</i>	–	<i>M1.1</i>	<i>Verknüpfung der Wesentlichkeitsanalyse mit dem Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht im Bereich Nachhaltigkeit</i>
<i>ESRS 1</i>	–	<i>M1.2</i>	<i>Einbeziehung von betroffenen Interessenträgern in die Wesentlichkeitsanalyse nach ESRS</i>
<i>ESRS 1</i>	–	<i>M1.3</i>	<i>Beurteilung der Wesentlichkeit bei diversifizierten Konzernen</i>
<i>ESRS 1</i>	–	<i>M1.4</i>	<i>Beurteilung der Wesentlichkeit der Auswirkungen in der Wertschöpfungskette</i>
ESRS 1	–	M2	Berichterstattung
<i>ESRS 1</i>	–	<i>M2.1</i>	<i>Einbeziehung von für den Konzernabschluss unwesentlichen Tochterunternehmen in die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung</i>
<i>ESRS 1</i>	–	<i>M2.2</i>	<i>Bestimmung der Berichtsgrenzen für die Nachhaltigkeitserklärung</i>
<i>ESRS 1</i>	–	<i>M2.3</i>	<i>Anforderungen an die Berichterstattung über unternehmensspezifische Angaben</i>

¹ Die Begriffe „Nachhaltigkeitsbericht“ und „Nachhaltigkeitsberichterstattung“ werden in dieser IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung synonym verwendet. Diese gelten ebenfalls als Synonym für den in den ESRS verwendeten Begriff der „Nachhaltigkeitserklärung“.

² 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.

ESRS E1			
ESRS E1	–	M1	Das Konzept der „operativen Kontrolle“
ESRS S1			
ESRS S1	–	M1	Die Angabe des geschlechtsspezifischen Verdienstgefälles gemäß Angabepflicht S1-16 – Vergütungskennzahlen (Verdienstunterschiede und Gesamtvergütung)

3. Einzelmodule

Zugrundeliegender Standard	ESRS 1 (Anlage I der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772)
Kurztitel des Moduls	ESRS 1-M2.2
Datum der Verabschiedung durch den FAB	28.08.2024
Status der Verlautbarung (Entwurf/finale Fassung)	Entwurf
Vorbereitendes IDW Gremium	Arbeitsgruppe „CSRD und ESRS“

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat den folgenden Entwurf eines Moduls der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100) verabschiedet. Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zum Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, oder stimmungen@idw.de) bis zum 15.11.2024 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zur endgültigen Verabschiedung im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1. Thema

- 1 Bestimmung der Berichtsgrenzen für die Nachhaltigkeitserklärung.

2. Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

- 2 Die Angabepflichten nach den ESRS beziehen sich an mehreren Stellen auf die eigene Geschäftstätigkeit in Abgrenzung zu denen betreffend die vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette, z.B. in Bezug auf die Beschreibung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen (vgl. ESRS 2.48a: „[...] Beschreibung, wo in seinem Geschäftsmodell, seinen eigenen Tätigkeiten und seiner vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette diese wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen konzentriert sind“) oder den Umfang von Kennzahlen (vgl. z.B. ESRS E3.28: „Die Angabe gemäß Absatz 26 [Anm.: Wasserverbrauch] bezieht sich auf eigene Geschäftstätigkeiten [...]).“).
- 3 Die Wertschöpfungskette umfasst sowohl diejenigen Tätigkeiten im Rahmen der eigenen Geschäftstätigkeit des Unternehmens wie auch diejenigen entlang seiner vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette (Anhang II Auszug aus Definition „Wertschöpfungskette“):



Abbildung 1: Überblick Wertschöpfungskette

- 4 Die ESRS enthalten jedoch keine Definition der eigenen Geschäftstätigkeit.

3. Fragestellung 1

- 5 Fraglich ist, wie die eigene Geschäftstätigkeit (sog. own operations) von der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette für die Nachhaltigkeitserklärung abzugrenzen ist (Berichtsgrenze).

4. Würdigung 1

4.1. Grundlagen

- 6 Das berichterstattende Unternehmen ist der Ausgangspunkt für die Festlegung der Berichtsgrenzen für die Nachhaltigkeitserklärung. Die Nachhaltigkeitsberichterstattung gilt für dasselbe berichterstattende Unternehmen wie der Jahres-/Konzernabschluss und umfasst somit die eigene Geschäftstätigkeit des berichtenden Unternehmens (vgl. ESRS 1.62):¹
- Handelt es sich bei dem berichterstattenden Unternehmen um ein Mutterunternehmen, das zur Konzernberichterstattung verpflichtet ist, gilt die Nachhaltigkeitserklärung für die Unternehmensgruppe. Eine „Gruppe“ i.S. der Bilanzrichtlinie ist ein Mutterunternehmen und alle seine Tochterunternehmen (Artikel 2 Nr. 11 Bilanzrichtlinie).²
 - Handelt es sich bei dem berichterstattenden Unternehmen um eine Einzelgesellschaft, die zur Berichterstattung für die Einzelgesellschaft verpflichtet ist, gilt die Nachhaltigkeitserklärung für die Einzelgesellschaft.
- 7 Die Informationen über das berichterstattende Unternehmen sind zu ergänzen um Informationen über die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen, die mit dem Unternehmen durch seine direkten und indirekten Geschäftsbeziehungen in der vor- und/oder nachgelagerten Wertschöpfungskette im Zusammenhang stehen (vgl. ESRS 1.63). Folglich wird die eigene

¹ Ausnahmen von diesem Grundsatz ergeben sich, wenn ein Unternehmen zwar zur Nachhaltigkeitsberichterstattung, nicht aber zur Finanzberichterstattung verpflichtet ist (z.B. aufgrund der Befreiungsmöglichkeiten gemäß §§ 291, 292 HGB) oder wenn ein Unternehmen die Möglichkeit zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nach Artikel 48i Bilanzrichtlinie in Anspruch nimmt.

² Zur Einbeziehung von für den Konzernabschluss unwesentlichen Tochterunternehmen in die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung vgl. Modul ESRS 1-M2.1.

Geschäftstätigkeit durch die Definition des berichterstattenden Unternehmens von der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette abgegrenzt.

4.2. Nachhaltigkeitserklärung für die Unternehmensgruppe³

- 8 Gilt die Nachhaltigkeitserklärung für die Unternehmensgruppe (Mutterunternehmen und alle seine Tochterunternehmen), umfasst die eigene Geschäftstätigkeit die eigenen Aktivitäten, Ressourcen und Beziehungen der Unternehmensgruppe. Dies gilt auch für die Aktivitäten, Ressourcen und Beziehungen solcher Tochterunternehmen, die ein gegenüber dem Gesamtkonzern abweichendes Geschäftsmodell verfolgen (z.B. wenn der Gesamtkonzern im Bergbau tätig ist, aber das Tochterunternehmen Immobilien zu Investitionszwecken erwirbt). Ebenfalls zu berücksichtigen sind solche Tochterunternehmen, die konzerninterne Dienstleistungen erbringen (z.B. interne Dienstleistungszentren für Buchhaltung und Personalwesen).⁴
- 9 Die Aktivitäten, Ressourcen und Beziehungen von allen anderen Unternehmensbeteiligungen, die keine Tochterunternehmen sind und die nicht unter die u.g. Sonderfälle fallen, sind nicht Bestandteil der eigenen Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe. Dies gilt für den Fall eines IFRS-Konzernabschlusses insb. für Joint Ventures (IFRS 11), assoziierte Unternehmen (IAS 28) und Beteiligungen (IFRS 9) und für den Fall eines HGB-Konzernabschlusses für anteilmäßig konsolidierte Unternehmen (§ 310 HGB), assoziierte Unternehmen (§ 311 HGB), Beteiligungen nach § 271 Abs. 1 HGB sowie alle anderen Unternehmensanteile. Etwas anderes kann gelten, wenn operative Kontrolle über diese Unternehmen gegeben ist (vgl. Abschn. 4.4.).

Sonderfall: Joint Operations (IFRS 11) und Gemeinschaftsunternehmen (§ 310 HGB)

- 10 In einem IFRS-Konzernabschluss setzt das bilanzierende Unternehmen bei Vorliegen einer Joint Operation (IFRS 11) die eigenen Vermögenswerte und Schulden, Aufwendungen und Erlöse sowie den jeweiligen Anteil an den gemeinschaftlich gehaltenen Vermögenswerten, den gemeinschaftlich eingegangenen Schulden und den gemeinschaftlich entstandenen Aufwendungen und Erlösen an. Insoweit, wie die Vermögenswerte und Schulden, Aufwendungen und Erlöse angesetzt werden, sind sie Bestandteil der eigenen Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe. Folglich sind die Aktivitäten, Ressourcen und Beziehungen von Joint Operations anteilig der eigenen Geschäftstätigkeit zuzurechnen.⁵
- 11 Gemäß dem Wortlaut des ESRS 1.67 sind Unternehmen, deren Anteile nach der Equity-Methode bilanziert oder die im Abschluss anteilmäßig konsolidiert werden, daraufhin zu untersuchen, ob sie Teil der Wertschöpfungskette des Unternehmens sind. Gemeint ist hiermit die vor- bzw. nachgelagerte Wertschöpfungskette, wie sich aus dem Zusatz „beispielsweise als Lieferanten“ ergibt. Da ESRS 1.67 festlegt, dass das anteilmäßig konsolidierte Unternehmen

³ In der Würdigung sind die nichtkonsolidierten Tochterunternehmen von Investmentunternehmen (IFRS 10) nicht berücksichtigt. Hierzu ist eine zukünftige Ergänzung des Moduls geplant.

⁴ Dazu auch EFRAG IG 2: Value Chain, Tz. 36, abrufbar unter: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/EFRAG+IG+2+Value+Chain_final.pdf (letzter Abruf: 15.08.2024).

⁵ Dazu auch EFRAG IG 2: Value Chain, Tz. 37 bis 39, abrufbar unter: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/EFRAG+IG+2+Value+Chain_final.pdf (letzter Abruf: 15.08.2024).

der vor- bzw. nachgelagerten Wertschöpfungskette zuzurechnen ist, sind die Aktivitäten, Ressourcen und Beziehungen von anteilmäßig konsolidierten Gemeinschaftsunternehmen (§ 310 HGB) grundsätzlich nicht der eigenen Geschäftstätigkeit zuzurechnen.

- 12 Da jedoch im Fall einer Joint Operation (IFRS 11) auch die Anteile an den gemeinschaftlich gehaltenen Vermögenswerten, den gemeinschaftlich eingegangenen Schulden und den gemeinschaftlich entstandenen Aufwendungen und Erlösen, die im IFRS-Konzernabschluss angesetzt werden, der eigenen Geschäftstätigkeit zugerechnet werden (vgl. Tz. 10), erscheint es zulässig, abweichend von ESRS 1.67 auch im Rahmen der anteilmäßigen Konsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen (§ 310 HGB) anteilig angesetzte Vermögenswerte, Schulden, Aufwendungen und Erlöse der eigenen Geschäftstätigkeit zuzurechnen.
- 13 Auch für Joint Operations (IFRS 11) und bei entsprechender bilanzieller Behandlung von anteilmäßig konsolidierten Unternehmen nach § 310 HGB (vgl. Tz. 12) ist das Vorliegen von operativer Kontrolle – im Hinblick auf die Behandlung der nicht vom berichtenden Unternehmen als eigene Geschäftstätigkeit zu betrachtenden Vermögenswerte und Schulden, Aufwendungen und Erlöse sowie den jeweiligen Anteil an den gemeinschaftlich gehaltenen Vermögenswerten, den gemeinschaftlich eingegangenen Schulden und den gemeinschaftlich entstandenen Aufwendungen und Erlösen – für die Angaben in den Fällen zusätzlich zu würdigen, in denen die ESRS dies fordern (vgl. Abschn. 4.4.).

4.3. Nachhaltigkeitserklärung für die Einzelgesellschaft

- 14 Gilt die Nachhaltigkeitserklärung für die Einzelgesellschaft eines nach HGB bilanzierenden Unternehmens, umfassen die eigenen Geschäftstätigkeiten die Aktivitäten, Ressourcen und Beziehungen eben dieses Unternehmens.
- 15 Folglich sind die Tätigkeiten, Ressourcen und Beziehungen von allen Unternehmensbeteiligungen einschließlich Tochterunternehmen nicht Bestandteil der eigenen Geschäftstätigkeiten der Einzelgesellschaft. Vielmehr sind die Beziehungen mit verbundenen Unternehmen als Teil der Wertschöpfungskette daraufhin zu untersuchen, ob die Einzelgesellschaft über diese mit wesentlichen Auswirkungen, Chancen oder Risiken verbunden ist.

4.4. Ausweitung der Berichtsgrenzen durch das Konzept der operativen Kontrolle für bestimmte Angaben

- 16 Die obigen Ausführungen stellen die Mindestgrenzen für die Bestimmung der eigenen Geschäftstätigkeit des berichterstattenden Unternehmens dar. Diese Mindestgrenzen werden für bestimmte Angabepflichten zu umweltbezogenen Aspekten ausgeweitet auf Unternehmen, Standorte, Betriebe und Vermögenswerte, über die das berichterstattende Unternehmen operative Kontrolle hat.⁶

⁶ Zum Konzept der operativen Kontrolle vgl. Modul ESRS E1-M1.

5. Fragestellung 2

- 17 Fraglich ist, wie Unternehmensbeteiligungen, deren Aktivitäten, Ressourcen und Beziehungen nicht Bestandteil der eigenen Geschäftstätigkeit sind und bei denen keine operative Kontrolle gegeben ist, bei der Berichterstattung von Auswirkungskennzahlen (sog. impact metrics) zu berücksichtigen sind.

6. Würdigung 2

- 18 Unternehmensbeteiligungen gehören zu den Geschäftsbeziehungen des berichterstattenden Unternehmens (Anhang II Definition „Geschäftsbeziehungen“). Da Geschäftsbeziehungen zu wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen führen können, berücksichtigt das Unternehmen die Investitionsbeziehungen bei der Ermittlung seiner wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen.
- 19 Darüber hinaus kann es sich bei der Unternehmensbeteiligung um einen Teil der vor- oder nachgelagerten Wertschöpfungskette des berichterstattenden Unternehmens handeln, z.B. wenn ein assoziiertes Unternehmen zugleich Lieferant des berichtenden Unternehmens ist (sog. Akteur in der Wertschöpfungskette). Auch dies berücksichtigt das Unternehmen bei der Ermittlung seiner wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen.
- 20 Unternehmensbeteiligungen sind bei der Berichterstattung von Auswirkungskennzahlen wie folgt zu berücksichtigen:

6.1. Geschäftsbeziehung

- 21 Über seine Geschäftsbeziehungen zu Unternehmensbeteiligungen, die keine Akteure in der vor- oder nachgelagerten Wertschöpfungskette sind, kann das berichterstattende Unternehmen mit wesentlichen Auswirkungen verbunden sein. Die thematischen ESRS enthalten hierfür mit Ausnahme von ESRS E1.44(c), AR 39(a), AR 46(h) (Berichterstattung über Scope-3-THG-Bruttoemissionen: THG-Protokoll Kategorie 15 „Investitionen“, sofern es sich um eine signifikante Kategorie handelt) keine spezifischen Berichtspflichten zu Auswirkungskennzahlen.
- 22 ESRS 1.11 verlangt unternehmensspezifische Angaben für den Fall, dass wesentliche Auswirkungen (ebenso: Risiken und Chancen) nicht oder mit nur unzureichender Granularität durch einen ESRS abgedeckt sind.

6.2. Akteur in der vor- oder nachgelagerten Wertschöpfungskette

- 23 Handelt es sich bei der Unternehmensbeteiligung um einen Akteur in der vor- oder nachgelagerten Wertschöpfungskette, ist es bei der Berichterstattung über Auswirkungskennzahlen wie andere Akteure in der vor- oder nachgelagerten Wertschöpfungskette (z.B. andere Lieferanten) zu berücksichtigen (vgl. ESRS 1.67). In diesem Fall beschränken sich die Daten der Unternehmensbeteiligung bei der Festlegung von Auswirkungskennzahlen nicht auf die gehaltenen Anteile, sondern beruhen auf den Auswirkungen, die durch die Geschäftsbeziehungen des Unternehmens mit seinen Produkten und Dienstleistungen im Zusammenhang stehen.

24 Nicht geregelt ist hingegen, wie die zwei parallel bestehenden Geschäftsbeziehungen konkret in die Ermittlung der Auswirkungskennzahlen einfließen. Das folgende vereinfachende Beispiel illustriert den bestehenden Ermessensspielraum, der stetig und konsistent auszuüben ist:

25 Beispiel:

Das berichterstattende Unternehmen A hält einen Kapitalanteil von 20 % an Unternehmen B (die Scope 1-, Scope 2- und Scope 3-THG-Emissionen von Unternehmen B betragen 100 t CO₂e). Unternehmen A erwirbt produzierte Waren von Unternehmen B mit THG-Emissionen i.H.v. 15 t CO₂e. Es ist anzunehmen, dass sowohl Kategorie 1 des THG-Protokolls „Erworbene Waren und Dienstleistungen“ als auch Kategorie 15 „Investitionen“ signifikant sind.

Alternative 1

*Unternehmen A bezieht die THG-Emissionen von Unternehmen B auf der Basis des abgenommenen Outputs in die Berichterstattung nach E1.44(c) i.H.v. 15 t CO₂e in Kategorie 1 ein. Da dadurch die einbezogenen Emissionen unter den Emissionen liegen, die über den Kapitalanteil einbezogen werden würden, sind die residualen Emissionen (5 t CO₂e) in Kategorie 15 zu erfassen, sodass die in den Kategorien 1 und 15 für Unternehmen B gezeigten Emissionen **insgesamt in Höhe** des Kapitalanteils von 20 % an Unternehmen B (20 t CO₂e) erfasst sind.*

Alternative 2

*Zusätzlich zu den Angaben in Kategorie 1 (15 t CO₂e) erfasst Unternehmen A die THG-Emissionen von Unternehmen B, die noch nicht in Kategorie 1 erfasst worden sind, **in voller Höhe** des Kapitalanteils über 17 t CO₂e ((100 t CO₂e – 15 t CO₂e) x 20 %) in Kategorie 15.*

26 Die thematischen ESRS definieren nur wenige Kennzahlen, die eine Einbeziehung von Angaben zur vor- oder nachgelagerten Wertschöpfungskette verlangen (wie z.B. ESRS E1-6). Allerdings verlangt ESRS 1.11 unternehmensspezifische Angaben für den Fall, dass wesentliche Auswirkungen (ebenso: Risiken und Chancen) nicht oder mit nur unzureichender Granularität durch einen ESRS abgedeckt sind.⁷

⁷ Zu den Anforderungen an unternehmensspezifische Angaben vgl. Modul ESRS 1-M2.3.

Zugrundeliegender Standard	ESRS 1 (Anlage I der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772)
Kurztitel des Moduls	ESRS 1-M2.3
Datum der Verabschiedung durch den FAB	28.08.2024
Status der Verlautbarung (Entwurf/finale Fassung)	Entwurf
Vorbereitendes IDW Gremium	Arbeitsgruppe „CSRD und ESRS“

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat den folgenden Entwurf eines Moduls der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100) verabschiedet.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zum Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, oder stimmungen@idw.de) bis zum 15.11.2024 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zur endgültigen Verabschiedung im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1. Thema

- 1 Anforderungen an die Berichterstattung über unternehmensspezifische Angaben.

2. Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

- 2 Gelangt das Unternehmen zu dem Schluss, dass Auswirkungen, Risiken oder Chancen, die aufgrund ihrer spezifischen Fakten und Umstände wesentlich sind, aber nicht oder nur mit unzureichender Granularität durch einen ESRS abgedeckt sind, macht es zusätzlich zu den in den ESRS festgelegten Angaben weitere unternehmensspezifische Angaben, die es den Nutzern ermöglichen, die nachhaltigkeitsbezogenen Auswirkungen, Risiken oder Chancen des Unternehmens nachzuvollziehen (vgl. ESRS 1.11).
- 3 Es ist zu erwarten, dass der Bedarf an unternehmensspezifischen Angaben im Laufe der Zeit abnehmen wird, da sich der Umfang von durch die ESRS abgedeckten Nachhaltigkeitsaspekten im Zuge der Formulierung weiterer Angabepflichten – insb. durch die künftigen sektorspezifischen Standards – erweitern wird (vgl. ESRS 1.130). Bis dahin kommt den unternehmensspezifischen Angaben somit eine erhöhte Bedeutung zu.

3. Fragestellung 1

- 4 Fraglich ist, in welchen Konstellationen ein Unternehmen unternehmensspezifische Angaben in seine Nachhaltigkeitsberichterstattung aufzunehmen hat.

4. Würdigung 1

- 5 In den folgenden Konstellationen ist die Aufnahme unternehmensspezifischer Angaben in die Nachhaltigkeitsberichterstattung notwendig:¹

- Das Unternehmen kommt auf Basis seiner Wesentlichkeitsanalyse zu dem Schluss, dass ein Nachhaltigkeitsaspekt wesentlich ist, der nicht durch die ESRS abgedeckt ist und/oder
- das Unternehmen hat im Rahmen seiner Wesentlichkeitsanalyse einen wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekt identifiziert, der durch einen ESRS adressiert ist. Jedoch kommt es zu dem Schluss, dass die Angabepflichten in diesem ESRS in Bezug auf den spezifischen Nachhaltigkeitsaspekt nicht ausreichend granular sind (vgl. ESRS 1.30(b)).

Dies kann u.a. in folgenden Situationen der Fall sein:

- Die ESRS sehen keine Kennzahl für einen wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekt vor, z.B. definiert der ESRS S4 „Verbraucher und Endnutzer“ keine Kennzahlen.
- Angaben, die für eine bestimmte Branche relevant oder anderweitig sektorspezifisch sind und sich aus anderen anerkannten Berichtsstandards und Rahmenwerken ergeben.
- Eine wesentliche Auswirkung bezieht sich auf die vor- oder nachgelagerte Wertschöpfungskette des Unternehmens, aber die von den ESRS definierte Kennzahl bezieht sich nur auf die eigene Geschäftstätigkeit.

5. Fragestellung 2

- 6 Fraglich ist, wie ein Unternehmen beurteilt, ob und in welchem Umfang unternehmensspezifische Angaben in den Nachhaltigkeitsbericht aufzunehmen sind.

6. Würdigung 2

- 7 Das Unternehmen beurteilt, ob die durch die Angabepflichten in den ESRS definierten Informationen zu den mit dem wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekt verbundenen Auswirkungen, Risiken oder Chancen vollständig sind, damit die Nutzer diese und den Umgang des Unternehmens mit diesen nachvollziehen können (vgl. ESRS 1.QC6). Ist dies in Ermangelung ausreichend granularer Angaben der Angabepflichten zu einem spezifischen Sachverhalt und/oder Nachhaltigkeitsaspekt nicht gegeben, hat das Unternehmen zu beurteilen, welche zusätzlichen unternehmensspezifischen Angaben erforderlich sind, um die qualitativen Merkmale von Informationen erfüllen zu können.

¹ Vgl. hierzu auch EFRAG, Q&A, ID 106, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/sites/default/files/media/document/2024-07/Compilation%20Explanations%20January%20-%20July%202024.pdf> (letzter Abruf: 15.08.2024).

8 Beispiel:

Aufgrund einer wesentlichen negativen Auswirkung wurde Wasserverbrauch in der Wertschöpfungskette durch das Unternehmen als wesentlicher Nachhaltigkeitsaspekt identifiziert.

Im ersten Schritt erfüllt das Unternehmen die vorgegebenen Angabepflichten aus ESRS 2 und ESRS E3 (ESRS 3 IRO-1, ESRS E3-1, E3-2 und E3-3) in Bezug auf den Wasserverbrauch in der Wertschöpfungskette.

Hinsichtlich der in ESRS E3-4 vorgegebenen Kennzahlen zum Wasserverbrauch stellt das Unternehmen fest, dass sich diese nur auf den Wasserverbrauch der eigenen Geschäftstätigkeit beziehen. Das Unternehmen kommt zu dem Schluss, dass durch die Angabepflichten nach ESRS E3 der Wasserverbrauch in der Wertschöpfungskette durch die Angabepflichten nach ESRS E3 nicht ausreichend abgedeckt ist, da die Nutzer ohne die Angabe einer Kennzahl die Auswirkungen auf den Wasserverbrauch in der Wertschöpfungskette im Geschäftsjahr und deren Entwicklung im Zeitablauf nicht nachvollziehen können (Fortführung des Beispiels folgt in Tz. 12).

9 Bei der Bestimmung des notwendigen Umfangs von unternehmensspezifischen Informationen berücksichtigt das Unternehmen den in ESRS 1.31 verankerten Grundsatz der Wesentlichkeit von Informationen:² Wie auch bei einer von den ESRS vorgegebenen Information, ist eine unternehmensspezifische Information dann anzugeben, wenn das Unternehmen sie unter einem oder mehreren der folgenden Gesichtspunkte im Rahmen seiner Bewertung der Wesentlichkeit als relevant bewertet hat:

- a. die Bedeutung der Informationen in Bezug auf den Aspekt, den sie darstellen oder erläutern sollen, oder
- b. die Eignung dieser Informationen, die Nutzer bei der Entscheidungsfindung zu unterstützen und/oder die Bedürfnisse von Nutzern zu erfüllen, deren Hauptinteresse in Informationen über die Auswirkungen des Unternehmens besteht.

10 Die Mindestangabepflichten, die zu beachten sind, wenn das Unternehmen Informationen über seine Konzepte und Maßnahmen zu wesentlichen tatsächlichen oder potenziellen Auswirkungen, zum Umgang mit wesentlichen Risiken und/oder zur Nutzung wesentlicher Chancen (zusammen „Umgang mit wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekten“) angibt, finden auch auf unternehmensspezifische Angaben Anwendung (vgl. ESRS 2.60).³ Gleiches gilt für die Mindestangabepflichten in Bezug auf die Ziele des Unternehmens (vgl. ESRS 2.70). Die Mindestangabepflichten stellen daher den mindestens notwendigen Detaillierungsgrad dar. Sofern ein Unternehmen zu Konzepten, Maßnahmen und Zielen in Bezug auf einen unternehmensspezifischen Nachhaltigkeitsaspekt keine Angaben machen kann, weil es Konzepte hierzu nicht besitzt, keine Maßnahmen vorgesehen oder Ziele nicht festgelegt hat, muss es zumindest diesen Umstand angeben (vgl. ESRS 1.33, sog. Negativaussage).

² Vgl. hierzu EFRAG IG 1: Materiality Assessment, Tz. 58, abrufbar unter: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/IG+1+Materiality+Assessment_final.pdf (letzter Abruf: 15.08.2024).

³ Vgl. hierzu EFRAG IG 1: Materiality Assessment, Tz. 56, abrufbar unter: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/IG+1+Materiality+Assessment_final.pdf (letzter Abruf: 15.08.2024).

11 Sofern ein Unternehmen gemäß ESRS 1.31 zu dem Schluss kommt, dass unternehmensspezifische Kennzahlen im Zusammenhang mit den einzelnen wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekten anzugeben sind, hat es auch in Bezug auf diese die Mindestangabepflichten zu Kennzahlen zu beachten (vgl. ESRS 2.70). Kennzahlen können sowohl qualitative als auch quantitative Indikatoren sein, die das Unternehmen verwendet, um die Wirksamkeit der Durchführung seiner nachhaltigkeitsbezogenen Konzepte und die Erfüllung seiner Ziele im Zeitverlauf zu messen und darüber Bericht zu erstatten (vgl. Anhang II der ESRS-Verordnung).

12 Beispiel (Fortsetzung):

Unter Berücksichtigung der jeweiligen Mindestangabepflichten berichtet das Unternehmen für den wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekt Wasserverbrauch in der Wertschöpfungskette folgende Informationen entlang der vier Berichterstattungsbereiche der ESRS:

- *Governance: Beispielsweise wie die Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane die Auswirkungen von Wasserverbrauch in der Wertschöpfungskette bei der Überwachung der Strategie des Unternehmens, seiner Entscheidungen über wichtige Transaktionen und seines Risikomanagementverfahrens berücksichtigen (GOV-2, ESRS 2.26b).*
- *Strategie: Beispielsweise Beschreibung der Auswirkungen im Zusammenhang mit dem Wasserverbrauch in der Wertschöpfungskette und Wechselwirkungen mit der Unternehmensstrategie (SBM-3).*
- *Management der Auswirkungen: Beispielsweise Angabe der vorhandenen Richtlinien und Maßnahmen des Unternehmens im Zusammenhang mit dem Wasserverbrauch in der Wertschöpfungskette unter Berücksichtigung der Mindestangabepflichten MDR-P und MDR-A.*
- *Kennzahlen und Ziele: Darstellung der eindeutigen und prüfbaren unternehmensindividuellen Kennzahlen und unternehmenseigenen Ziele im Zusammenhang mit dem Wasserverbrauch in der Wertschöpfungskette unter Berücksichtigung der Mindestangabepflichten MDR-T und MDR-M.*

13 Die unternehmensspezifischen Angaben sind zusammen mit den relevantesten sektorunabhängigen und sektorspezifischen Angaben zu berichten (vgl. ESRS 1.117).

7. Fragestellung 3

14 Fraglich ist, welche Anforderungen die in den Nachhaltigkeitsbericht einzubeziehenden unternehmensspezifischen Angaben erfüllen müssen.

8. Würdigung 3

15 Unternehmensspezifische Angaben müssen es den Nutzern der Nachhaltigkeitsberichterstattung ermöglichen, die Auswirkungen, Risiken und Chancen des Unternehmens in Bezug auf Umwelt-, Sozial- oder Governance-Aspekte nachzuvollziehen (vgl. ESRS 1.AR 1).

16 Bei der Erstellung unternehmensspezifischer Angaben stellt das Unternehmen sicher, dass (vgl. ESRS 1.AR 2)

- a. die Angaben den qualitativen Merkmalen der Informationen gemäß ESRS 1 Kapitel 2 „Qualitative Merkmale von Informationen“ entsprechen und

- b. die Angaben ggf. alle wesentlichen Informationen im Zusammenhang mit den vier Berichterstattungsbereichen Governance, Strategie, Management der Auswirkungen, Risiken und Chancen sowie Kennzahlen und Ziele (siehe ESRS 2, Kapitel 2 bis 5) enthalten.
- 17 Bei der Erstellung seiner unternehmensspezifischen Angaben achtet das Unternehmen sorgfältig auf Folgendes (vgl. ESRS 1.AR 4):
- a. Vergleichbarkeit zwischen Unternehmen bei gleichzeitiger Gewährleistung der Relevanz der bereitgestellten Informationen, wobei anerkannt wird, dass die Vergleichbarkeit bei unternehmensspezifischen Angaben eingeschränkt sein kann. Das Unternehmen hat zu prüfen, ob die verfügbaren und einschlägigen Rahmen, Initiativen, Standards und Referenzwerte (z.B. technisches Material des International Sustainability Standards Board oder der Global Reporting Initiative) Elemente enthalten, die die Vergleichbarkeit so weit wie möglich unterstützen können, sowie
 - b. die Vergleichbarkeit im Zeitverlauf: Die Einheitlichkeit der Methoden und Angaben ist ein Schlüsselfaktor für die Vergleichbarkeit im Zeitverlauf.
- 18 Die Angaben in den themenspezifischen ESRS können für die Entwicklung von unternehmensspezifischen Angaben zu ähnlichen Nachhaltigkeitsaspekten als Leitlinien herangezogen werden (vgl. ESRS 1.AR 5).

9. Fragestellung 4

- 19 Fraglich ist, ob ein Unternehmen „eigene“ Kennzahlen, die es intern zur Performance-Messung im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten nutzt, als unternehmensspezifische Angaben anzugeben hat.

10. Würdigung 4

- 20 Ein Unternehmen hat alle Kennzahlen anzugeben, die es verwendet, um die Leistung und Wirksamkeit in Bezug auf wesentliche Auswirkungen, Risiken oder Chancen zu beurteilen (vgl. ESRS 2.75). Diese Kennzahlen umfassen auch diejenigen, die auf unternehmensspezifischer Grundlage ermittelt werden, unabhängig davon, ob sie aus anderen Quellen stammen oder vom Unternehmen selbst entwickelt wurden (vgl. ESRS 2.76).
- 21 Die Angabe von unternehmensspezifischen Kennzahlen kann in Anwendung von ESRS 1.31 nur dann unterbleiben, wenn diese Informationen in Bezug auf den Nachhaltigkeitsaspekt nicht von Bedeutung sind und keine Entscheidungsrelevanz für die Nutzer des Nachhaltigkeitsberichts haben. „Eigene“ Kennzahlen, die intern für die Performance-Messung verwendet werden, werden diese Voraussetzungen regelmäßig nur in sehr seltenen Ausnahmefällen erfüllen können, so dass grundsätzlich davon auszugehen ist, dass diese als unternehmensspezifische Angaben offenzulegen sind. Sehen die ESRS Kennzahlen für einen Nachhaltigkeitsaspekt vor, so haben diese jedoch Vorrang vor der Angabe unternehmensindividueller Kennzahlen, um die Vergleichbarkeit der Berichterstattung zwischen den Unternehmen sicherzustellen. Die Notwendigkeit der Angabe von zusätzlichen unternehmensindividuellen Kennzahlen ist insofern unter Berücksichtigung der durch die ESRS definierten anzugebenden Kennzahlen einzuschätzen.

- 22 Bei der Bestimmung der Nützlichkeit (i.S. der qualitativen Merkmale von Informationen nach ESRS 1.QC5) von Kennzahlen für die Einbeziehung in seine unternehmensspezifischen Angaben achtet das Unternehmen darauf, ob (vgl. ESRS 1.AR 3)
- a. seine gewählten Leistungskennzahlen Aufschluss geben über:
 - i. die Wirksamkeit seiner Praktiken zur Verringerung der negativen Ergebnisse und/oder zur Erhöhung der positiven Ergebnisse für Mensch und Umwelt (in Bezug auf die Auswirkungen) und/oder
 - ii. die Wahrscheinlichkeit, dass seine Praktiken zu finanziellen Auswirkungen (in Bezug auf Risiken und Chancen) auf das Unternehmen führen,
 - b. die gemessenen Ergebnisse hinreichend zuverlässig sind, also nicht übermäßig viele Annahmen und Unbekannte enthalten, wodurch die Kennzahlen zu willkürlich würden, um eine wahrheitsgetreue Darstellung zu ermöglichen, und
 - c. es ausreichende kontextbezogene Informationen bereitgestellt hat, um Leistungskennzahlen angemessen interpretieren zu können, und ob Variationen dieser kontextbezogenen Informationen die Vergleichbarkeit der Kennzahlen im Zeitablauf beeinflussen können.
- 23 Unberührt hiervon bleibt die Verpflichtung, nach Maßgabe von MDR-M und MDR-T ein Verständnis über die Kennzahlen zu vermitteln, die das Unternehmen anwendet, um die Wirksamkeit seiner Maßnahmen zum Umgang mit wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekten zu verfolgen, sowie über die Gesamtfortschritte bei der Erreichung der festgelegten Ziele im Laufe der Zeit.

24 Beispiel (Fortsetzung):

Die wesentliche negative Auswirkung bezieht sich nur auf die vorgelagerte Wertschöpfungskette und nicht auf die eigene Geschäftstätigkeit des berichtserstattenden Unternehmens. Das Unternehmen hat ein Konzept in Bezug auf den Wasserverbrauch in der vorgelagerten Wertschöpfungskette implementiert. Dieses hat zum Ziel, wasserintensive Vorprodukte zu 50 % nur von Lieferanten zu beziehen, die eine Wasser-Schutz-Strategie implementiert haben.

In Bezug auf die Kennzahl kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass E3-4 Wasserverbrauch aufgrund der Unwesentlichkeit (vgl. ESRS 1.31, ESRS 1.34) nicht offenzulegen ist, da sich diese Kennzahl nur auf die eigene Geschäftstätigkeit und nicht auf die vorgelagerte Wertschöpfungskette bezieht. Das Unternehmen verwendet eine „eigene“ Kennzahl „Anteil der Lieferanten mit einer Wasser-Schutz-Strategie“. Das Unternehmen kommt zu dem Schluss, dass diese es den Nutzern der Nachhaltigkeitsberichterstattung ermöglicht, die wesentliche negative Auswirkung im Hinblick auf Wasserverbrauch in der Wertschöpfungskette nachzuvollziehen. Daher gibt das Unternehmen diese Kennzahl zur Erfüllung seiner Pflichten aus ESRS 1.11 an.

11. Fragestellung 5

- 25 Hat ein Unternehmen bisher keine „eigenen“ Kennzahlen für interne oder externe Zwecke erhoben, ist fraglich, ob es auch dann unternehmensspezifische Angaben im Nachhaltigkeitsbericht zu machen hat.

12. Würdigung 5

- 26 Ziel der unternehmensspezifischen Angabepflichten ist es, es den Nutzern der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu ermöglichen, die nachhaltigkeitsbezogenen Auswirkungen, Risiken oder Chancen des Unternehmens nachzuvollziehen (vgl. ESRS 1.11).
- 27 Folglich hat ein Unternehmen die Berichterstattung von (unternehmensspezifischen) Nachhaltigkeitsaspekten so auszugestalten, dass diese ein Verständnis der nachhaltigkeitsbezogenen Auswirkungen, Risiken oder Chancen des Unternehmens ermöglicht. Kennzahlen sind ein notwendiger Bestandteil der von den ESRS geforderten Angaben für ein solches Verständnis, weil sie die Messung der Ergebnisse des Unternehmens in Bezug auf die Auswirkungen auf Personen, die Umwelt („impact materiality“) und das Unternehmen („financial materiality“) unterstützen (vgl. Anhang II Definition von „Kennzahl“). Die Angabe einer als für das Verständnis als wesentlich erachteten Kennzahl kann nicht mit der Begründung unterbleiben, dass das Unternehmen eine solche Kennzahl bislang noch nicht verwendet oder erhoben hat. Die Notwendigkeit zur Entwicklung und Offenlegung von unternehmensspezifischen Angaben ergibt sich auch aufgrund der Mindestangabepflichten zu Kennzahlen. Die Nutzung einer Negativaussage ist gemäß ESRS 1.33 nur für Angaben zu Konzepten, Maßnahmen und Zielen vorgesehen.⁴
- 28 Dies ist auch der Fall, wenn die „eigene“ Kennzahl des Unternehmens die qualitativen Merkmale von Informationen einschließlich der Anforderungen des ESRS 1.AR 3 zwar erfüllt, aber nicht ausreicht, um ein vollständiges Verständnis der nachhaltigkeitsbezogenen Auswirkungen, Risiken oder Chancen zu vermitteln, weil sie diese nur teilweise abdeckt. Beispielsweise könnte die implementierte unternehmensspezifische Kennzahl nur Informationen über die Lieferanten der ersten Ebene umfassen, aber die wesentlichen nachhaltigkeitsbezogenen Auswirkungen beziehen sich auf die Lieferanten der ersten und der zweiten Ebene.
- 29 Beispiel (Fortsetzung):

Die „eigene“ Kennzahl des Unternehmens (Anteil der Lieferanten mit einer Wasser-Schutz-Strategie) umfasst keine Angaben über den Gesamtwasserverbrauch während des Produktionsprozesses oder über den Gesamtwasserverbrauch in Gebieten, die von Wasserrisiken betroffen sind, einschließlich Gebieten, die von hohem Wasserstress betroffen sind. Beide Informationen werden jedoch vom berichtenden Unternehmen als notwendig angesehen, um den Nutzern der Nachhaltigkeitsberichterstattung ein ausreichendes Verständnis der wesentlichen Auswirkung zu ermöglichen. Das Unternehmen ist daher verpflichtet, neben der bereits entwickelten „eigenen“ Kennzahl (Anteil der Lieferanten mit einer Wasser-Schutz-Strategie) weitere unternehmensspezifische Kennzahlen offenzulegen, die den Nutzern der Nachhaltigkeitsberichterstattung ein solches Verständnis ermöglichen.

13. Fragestellung 6

- 30 Fraglich ist, welche Übergangsvorschriften im Hinblick auf unternehmensspezifische Angaben gelten.

⁴ Vgl. hierzu auch EFRAG, Q&A, ID 504, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/sites/default/files/media/document/2024-07/Compilation%20Explanations%20January%20-%20July%202024.pdf> (letzter Abruf: 15.08.2024).

14. Würdigung 6

- 31 Die Aufnahme von unternehmensspezifischen Angaben ist ab dem ersten Jahr der Berichterstattung verpflichtend, wenn das Unternehmen zu dem Schluss gelangt, dass Auswirkungen, Risiken oder Chancen, die aufgrund ihrer spezifischen Fakten und Umstände wesentlich sind, nicht oder nur mit unzureichender Granularität durch einen ESRS abgedeckt sind (vgl. ESRS 1.11).⁵
- 32 Die Übergangsbestimmungen im Hinblick auf die Wertschöpfungskette (vgl. ESRS 1 Kapitel 10.2) gelten auch im Hinblick auf Informationen aus der Wertschöpfungskette im Rahmen unternehmensspezifischer Angaben.⁶ Unternehmensspezifische Angaben in Bezug auf die Wertschöpfungskette sind daher erst nach den ersten drei Jahren und damit im vierten Nachhaltigkeitsbericht verpflichtend. Für unternehmensspezifische Angaben in Bezug auf die eigene Geschäftstätigkeit findet diese Übergangsbestimmung keine Anwendung.
- 33 Gemäß ESRS 1.131 kann das Unternehmen bei der Festlegung seiner unternehmensspezifischen Angaben in den ersten drei Jahren Übergangsmaßnahmen in Bezug auf die Auswahl dieser Angaben ergreifen, wobei es sich vorrangig auf die folgenden Quellen beschränken darf:
- a. die Aufnahme derjenigen unternehmensspezifischen Angaben in die Berichterstattung des Unternehmens, die es in früheren Berichtszeiträumen offengelegt hat, wenn diese Angaben die qualitativen Merkmale der in Kapitel 2 des ESRS 1 genannten Informationen erfüllen oder an diese angepasst wurden, und
 - b. die Ergänzung seiner Angaben, die auf der Grundlage des themenbezogenen ESRS erstellt wurden, durch geeignete zusätzliche Angaben zu Nachhaltigkeitsaspekten, die für das Unternehmen in seinem/seinen Sektor(en) von wesentlicher Bedeutung sind, unter Verwendung der verfügbaren bewährten Verfahren und/oder verfügbaren Rahmen oder Berichterstattungsstandards wie branchenbasiertes IFRS-Material und die GRI-Sektorstandards.
- 34 Die Regelungen des ESRS 1.131 ermöglichen es Unternehmen, in den ersten drei Jahren der Berichterstattung bei der Entwicklung unternehmensspezifischer Angaben vorrangig die in ESRS 1.131 genannten Quellen zu nutzen.

⁵ Vgl. EFRAG IG 2: Value Chain, Tz. 91, abrufbar unter: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/EFRAG+IG+2+Value+Chain_final.pdf (letzter Abruf: 15.08.2024).

⁶ Vgl. EFRAG IG 2: Value Chain, Tz. 91, abrufbar unter: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/EFRAG+IG+2+Value+Chain_final.pdf (letzter Abruf: 15.08.2024).

Zugrundeliegender Standard	ESRS E1 (Anlage I der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772)
Kurztitel des Moduls	ESRS E1-M1
Datum der Verabschiedung durch den FAB	28.08.2024
Status der Verlautbarung (Entwurf/finale Fassung)	Entwurf
Vorbereitendes IDW Gremium	Arbeitsgruppe „CSRD und ESRS“

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat den folgenden Entwurf eines Moduls der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100) verabschiedet.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zum Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, oder stimmungen@idw.de) bis zum 15.11.2024 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zur endgültigen Verabschiedung im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1. Thema

- 1 Das Konzept der „operativen Kontrolle“.

2. Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

- 2 Die Nachhaltigkeitsberichterstattung gilt für dasselbe berichterstattende Unternehmen wie der Jahres-/Konzernabschluss und umfasst somit die eigene Geschäftstätigkeit des berichtenden Unternehmens (vgl. ESRS 1.62).¹ Die Abgrenzung des Berichtskreises richtet sich nach dem Konsolidierungskonzept des angewendeten Rechnungslegungsregimes im Abschluss (Beherrschung bzw. „financial control“). Die Informationen zur eigenen Geschäftstätigkeit des Unternehmens werden darüber hinaus durch Informationen über die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen ergänzt, die mit dem Unternehmen durch seine direkten und indirekten Geschäftsbeziehungen in der vor- und/oder nachgelagerten Wertschöpfungskette im Zusammenhang stehen (vgl. ESRS 1.63).

¹ Zur Definition der Berichtsgrenzen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung vgl. Modul ESRS 1-M2.2.

- 3 In einzelnen Angabepflichten führen die ESRS das Konzept der operativen Kontrolle ein:
- ESRS E1-5
 - ESRS E1-6
 - ESRS E2-4² und
 - SBM 3 in ESRS E4.
- 4 Dieses Konzept weicht von dem Konzept der Beherrschung ab. Gemäß Anhang II der ESRS-Verordnung ist „operative Kontrolle“ (über ein Unternehmen, einen Standort, einen Betrieb oder einen Vermögenswert) eine Situation, in der das Unternehmen in der Lage ist, die operativen Tätigkeiten und Beziehungen des Unternehmens, Standorts, Betriebs oder Vermögenswerts zu leiten.

3. Fragestellung 1

- 5 Fraglich ist, für welche Angabepflichten das Konzept der „operativen Kontrolle“ Anwendung findet.

4. Würdigung 1

- 6 Die für die einzelne Angabe anzugebenden Daten richten sich nach der jeweiligen Anforderung der betroffenen Berichtspflicht bzw. des zu berichtenden Datenpunkts der ESRS. Grundsätzlich ist für die Angabepflichten die eigene Geschäftstätigkeit auf Basis des Beherrschungskonzeptes aus dem Abschluss zugrunde zu legen. Das Konzept der operativen Kontrolle kann somit nur bei solchen Angabepflichten Anwendung finden, die dies explizit fordern.³
- 7 Im Rahmen der Anwendung der ESRS kann das Konzept der operativen Kontrolle den Umfang der eigenen Geschäftstätigkeit auf Basis des Konzeptes der Beherrschung ausschließlich erweitern (*siehe die Ausweitung des dunkelgrauen Bereichs in der Mitte der Abbildung 1*).⁴

² In der deutschen Sprachfassung wird in der Angabepflicht E2-4 der Begriff der „betrieblichen Kontrolle“ genutzt. In der englischen Sprachfassung wird der Begriff der „operational control“ verwendet, der in der deutschen Sprachfassung an den sonstigen Stellen mit „operativer Kontrolle“ übersetzt wird.

³ Vgl. hierzu auch EFRAG Log of draft explanations, ID 787, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/system/files/sites/webpublishing/Meeting%20Documents/2406100838252877/04-02%20Explanations%20SR%20TEG%20meeting%2020240618.pdf> (letzter Abruf: 15.08.2024); die zwischenzeitlich im EFRAG DRAFT VCIG (Stand 12/2023) geforderte Ausweitung des Konzepts der „operativen Kontrolle“ auf andere Angabepflichten der S-Standards bzw. eine Ausweitung innerhalb der E-Standards über die explizite Anwendungsverpflichtung hinaus wird aktuell auch durch die EFRAG nicht mehr vertreten, vgl. EFRAG IG 2: Value Chain, Tz. 61 bzw. Tz. 40 i.V.m. Tz. 52, abrufbar unter: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/EFRAG+IG+2+Value+Chain_final.pdf (letzter Abruf: 15.08.2024).

⁴ Bezüglich des Bereichs „operative Kontrolle gem. THG-Prokoll“ der Abbildung 1 wird weiterführend auf EFRAG IG 2: Value Chain, Tz. 54 ff. verwiesen, abrufbar unter: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/EFRAG+IG+2+Value+Chain_final.pdf (letzter Abruf: 15.08.2024).

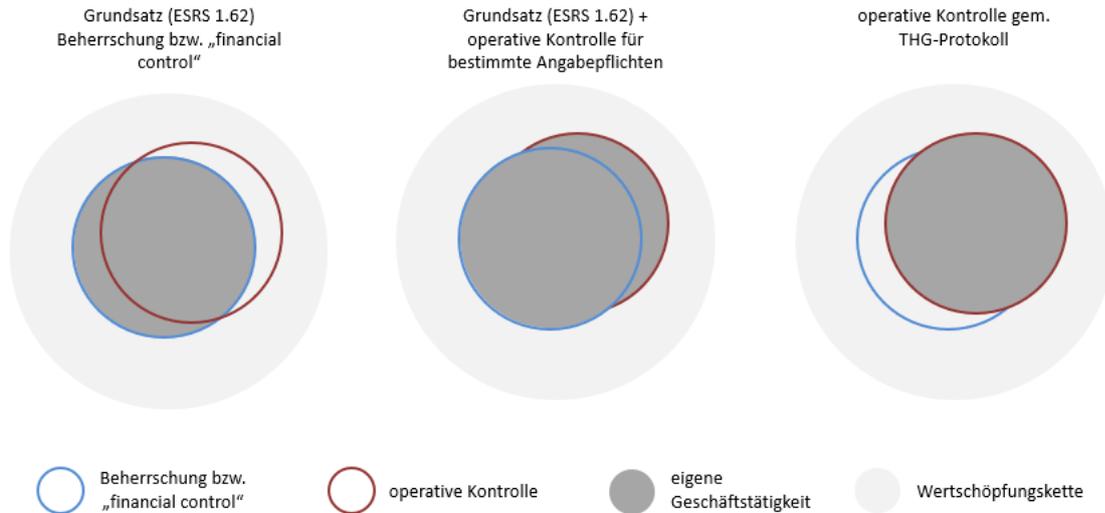


Abbildung 1: Konzept der operativen Kontrolle

8 Der Begriff der „operativen Kontrolle“ wird in den folgenden Angabepflichten verwendet:

Angabepflicht E1-6 – THG-Bruttoemissionen der Kategorien Scope 1, 2 und 3 sowie THG-Gesamtemissionen

9 Gemäß ESRS E1.44 hat das Unternehmen Folgendes in Tonnen CO₂-Äquivalent anzugeben:

- a. seine Scope-1-THG-Bruttoemissionen
- b. seine Scope-2-THG-Bruttoemissionen
- c. seine Scope-3-THG-Bruttoemissionen und
- d. seine THG-Gesamtemissionen.

10 Grundsätzlich sind dabei die Daten über Treibhausgasemissionen von assoziierten Unternehmen und Joint Ventures, nicht konsolidierten Tochterunternehmen (Investmentunternehmen nach IFRS 10) und vertraglichen Vereinbarungen im Rahmen gemeinsamer Vereinbarungen, die nicht durch ein Unternehmen strukturiert sind (d.h. gemeinsam kontrollierte Geschäftstätigkeiten und Vermögenswerte), die Teil der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette des Unternehmens sind (vgl. ESRS 1.67), in die Scope-3-THG-Bruttoemissionen einzubeziehen. Hat das berichterstattende Unternehmen hingegen **operative Kontrolle** über solche Gesellschaften, bezieht das Unternehmen deren Scope-1- und Scope-2-THG-Bruttoemissionen für den Zeitraum, in dem operative Kontrolle vorliegt,⁵ in die eigene Scope-1- und Scope-2-Berichterstattung ein. Die Angaben der Scope-1- und Scope-2-Emissionen nach ESRS E1.44 ist zusätzlich nach den Emissionen der beherrschten Unternehmen und darüber hinaus nach den Unternehmen unter operativer Kontrolle aufzugliedern (vgl. ESRS E1.50).

⁵ Vgl. EFRAG IG 2: Value Chain, Tz. 49, abrufbar unter: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/EFRAG+IG+2+Value+Chain_final.pdf (letzter Abruf: 15.08.2024).

Des Weiteren sind die Scope-3-THG-Bruttoemissionen solcher Gesellschaften, über die operative Kontrolle gegeben ist, in die Angabe der Scope-3-THG-Emissionen einzubeziehen (vgl. ESRS E1. AR 46(h)ii.).

- 11 Bei der Erstellung der Informationen für die Berichterstattung über Treibhausgasemissionen von seinen assoziierten Unternehmen und Joint Ventures, nicht konsolidierten Tochterunternehmen (Investmentunternehmen) und vertraglichen Vereinbarungen bezieht das Unternehmen 100 % der Treibhausgasemissionen der Unternehmen, über die es die **operative Kontrolle** hat, in die Angabe ein.⁶

Angabepflicht E1-5 – Energieverbrauch und Energiemix

- 12 Gemäß ESRS E1.35 hat das Unternehmen Informationen über seinen Energieverbrauch und seinen Energiemix zur Verfügung zu stellen.
- 13 Bei der Erstellung der nach ESRS E1.35 erforderlichen Informationen über den Energieverbrauch wendet das Unternehmen dieselbe Abgrenzung der eigenen Geschäftstätigkeit an wie bei der Berichterstattung über Scope-1- und Scope-2-Emissionen (vgl. ESRS E1.AR 32 a)). Die Abgrenzung der eigenen Geschäftstätigkeit bei der Berichterstattung über Scope-1- und Scope-2-Emissionen ist, wie oben aufgeführt, in der Angabepflicht E1-6 dargelegt.

Angabepflicht E2-4 – Luft-, Wasser- und Bodenverschmutzung

- 14 Das Unternehmen macht gemäß ESRS E2.28 mengenmäßige Angaben zu:
- a. allen in Anhang II der Verordnung (EG) Nr. 166/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates) (Europäisches Schadstofffreisetzungs- und -verbringungsregister, E-PRTR) aufgeführten Schadstoffe, die in Luft, Wasser und Boden gelangen, mit Ausnahme der Treibhausgasemissionen, die gemäß ESRS E1 Klimawandel angegeben werden
 - b. vom Unternehmen erzeugten oder verwendeten Mikroplastik.
- 15 Die Angabe nach ESRS E2.28 umfasst sowohl die Emissionen aus Anlagen, über die das Unternehmen finanzielle Kontrolle hat, als auch aus Anlagen, über die das Unternehmen **operative Kontrolle**⁷ hat.⁸ Einzubeziehen sind nur Emissionen aus Anlagen, bei denen der in Anhang II der Verordnung (EG) Nr. 166/2006 festgelegte Schwellenwert überschritten wird.

Angabepflicht SBM 3 des ESRS E4 – Wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und ihr Zusammenspiel mit Strategie und Geschäftsmodell

- 16 Das Unternehmen hat Folgendes anzugeben:⁹
- a. eine Liste der wesentlichen Standorte, die es betreibt, einschließlich der Standorte unter seiner **operativen Kontrolle**, auf der Grundlage der Ergebnisse nach ESRS E4.17 Buchst. a. Bezüglich dieser Standorte gibt das Unternehmen Folgendes an:

⁶ Vgl. hierzu und zum Folgenden ESRS E1.AR 40.

⁷ In der deutschen Sprachfassung wird in der Angabepflicht E2-4 der Begriff der „betrieblichen Kontrolle“ genutzt. In der englischen Sprachfassung wird der Begriff der „operational control“ verwendet, der in der deutschen Sprachfassung an den sonstigen Stellen mit „operativer Kontrolle“ übersetzt wird.

⁸ Vgl. hierzu und zum Folgenden ESRS E2.29.

⁹ Vgl. hierzu und zum Folgenden ESRS E4.16.

- i. die Tätigkeiten, die in Gebieten mit schutzbedürftiger Biodiversität negative Auswirkungen haben
 - ii. eine Aufschlüsselung der Standorte nach den ermittelten Auswirkungen und Abhängigkeiten sowie nach dem ökologischen Zustand der Gebiete (unter Bezugnahme auf die spezifischen Bezugswerte für die Ökosysteme), in denen sie sich befinden, und
 - iii. die betroffenen Gebiete mit schutzbedürftiger Biodiversität, um es den Nutzern zu ermöglichen, den Ort und die zuständige Behörde in Bezug auf die unter Absatz 16 Buchstabe a Ziffer i genannten Tätigkeiten zu ermitteln,
- b. ob es wesentliche negative Auswirkungen in Bezug auf Landdegradation, Wüstenbildung oder Bodenversiegelung festgestellt hat und
 - c. ob es Tätigkeiten durchführt, die sich auf bedrohte Arten auswirken.

5. Fragestellung 2

- 17 Fraglich ist, was das jeweilige Betrachtungsobjekt für die Beurteilung der operativen Kontrolle für die jeweilige Angabepflicht ist.

6. Würdigung 2

- 18 Gemäß Anhang II der ESRS-Verordnung ist „operative Kontrolle“ (über ein Unternehmen, einen Standort, einen Betrieb oder einen Vermögenswert) eine Situation, in der das Unternehmen in der Lage ist, die operativen Tätigkeiten und Beziehungen des Unternehmens, Standorts, Betriebs oder Vermögenswerts zu leiten. Diese allgemeine Definition ist im Kontext der jeweiligen konkreten Angabepflicht anzuwenden. Insofern kann sich das Konzept der operativen Kontrolle jeweils nur auf das dort vorgegebene Betrachtungsobjekt beziehen:

Angabepflicht E1-5 – Energieverbrauch und Energiemix und Angabepflicht E1-6 – THG-Bruttoemissionen der Kategorien Scope 1, 2 und 3 sowie THG-Gesamtemissionen

- 19 Das Betrachtungsobjekt für die Beurteilung der operativen Kontrolle für Zwecke der Berichterstattung über Treibhausgasemissionen (E1-6) und darauf aufbauend Energieverbrauch und Energiemix (E1-5) sind bestimmte Unternehmen (Associates, Joint Ventures, Joint Arrangements¹⁰), über die das berichtende Unternehmen die operative Kontrolle hat (vgl. ESRS E1.46 bzw. ESRS E1.AR 40).
- 20 Abweichend vom Wortlaut des ESRS E1.50 (b) fordert die EFRAG eine Ausweitung des Betrachtungsobjekts auch auf andere Unternehmen, Vermögenswerte und Standorte.¹¹

¹⁰ Das Betrachtungsobjekt für die Beurteilung der operativen Kontrolle für Zwecke der Berichterstattung über Treibhausgasemissionen (E1-6) und darauf aufbauend Energieverbrauch und Energiemix (E1-5) umfasst auch Joint Operations, die nicht als Rechtsträger ausgestaltet sind.

¹¹ Vgl. EFRAG IG 2: Value Chain, Tz. 51: „Please note that a literal reading of paragraph 50(b) may make it seem as if this is only applicable to investees (associates, joint arrangements and unconsolidated subsidiaries etc.) under operational control but this is not the intention. GHG emissions of entities, assets and sites under operational control but without financial control will also be included in the disclosure of paragraph 50(b)“, abrufbar unter: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/EFRAG+IG+2+Value+Chain_final.pdf (letzter Abruf: 15.08.2024).

Angabepflicht E2-4 – Luft-, Wasser- und Bodenverschmutzung

- 21 Das Betrachtungsobjekt für die Beurteilung der operativen Kontrolle für Zwecke der Berichterstattung über Luft-, Wasser- und Bodenverschmutzung (E2-4) sind Anlagen, über die das Unternehmen die operative Kontrolle hat (vgl. ESRS E2.29). Eine (mittelbare) Beteiligung an einer Anlage ist für die Einbeziehung in die Angabe keine Voraussetzung.

Angabepflicht SBM 3 des ESRS E4 – Wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und ihr Zusammenspiel mit Strategie und Geschäftsmodell

- 22 Das Betrachtungsobjekt für die Beurteilung der operativen Kontrolle für Zwecke der Berichterstattung über wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und ihr Zusammenspiel mit Strategie und Geschäftsmodell im Hinblick auf Biodiversität und Ökosysteme (vgl. ESRS E4 SBM 3) sind Standorte unter der operativen Kontrolle des berichtenden Unternehmens. Eine (mittelbare) Beteiligung an einem Standort ist für die Einbeziehung in die Angabe keine Voraussetzung.

7. Fragestellung 3

- 23 Fraglich ist, in welchem Umfang das Unternehmen in der Lage sein muss, die operativen Tätigkeiten und Beziehungen zu leiten, damit operative Kontrolle vorliegt.

8. Würdigung 3

- 24 Vor dem Hintergrund der aktuell bestehenden Unsicherheiten in der Auslegung der Anforderungen des ESRS E1 im Hinblick auf die Fragestellung, in welchem Umfang das Unternehmen die Leitungsmöglichkeit über die operativen Tätigkeiten und Beziehungen haben muss, damit operative Kontrolle vorliegt, werden im Folgenden zwei – bis zur Ausräumung dieser Rechtsunsicherheit durch den EU-Gesetzgeber – vertretbare Sichtweisen dargelegt.

8.1. Sichtweise 1

- 25 Die Definition der „operativen Kontrolle“ aus Anhang II der ESRS-Verordnung fordert die Leitungsmöglichkeit der operativen Tätigkeiten und Beziehungen. Diese Formulierung könnte darauf hindeuten, dass das berichtende Unternehmen die Leitungsmöglichkeit über die wesentlichen operativen Tätigkeiten und Beziehungen insgesamt, d.h. ohne Bezug zu einzelnen Nachhaltigkeitsaspekten, besitzen muss.

8.2. Sichtweise 2

- 26 Ziel der Nachhaltigkeitsberichterstattung ist es, über die wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekte zu berichten. Für die Erfüllung der Voraussetzungen der „operativen Kontrolle“ ist es damit nicht notwendig, dass das berichtende Unternehmen die Leitungsmöglichkeit über sämtliche wesentliche operative Tätigkeiten und Beziehungen besitzen muss. Vielmehr ist es notwendig, dass das berichtende Unternehmen die Leitungsmöglichkeit über die operativen Tätigkeiten und Beziehungen besitzt, die den größten Zusammenhang mit dem jeweiligen Nachhaltigkeitsaspekt aufweisen.

Zugrundeliegender Standard	ESRS S1 (Anlage I der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772)
Kurztitel des Moduls	ESRS S1-M1
Datum der Verabschiedung durch den FAB	28.08.2024
Status der Verlautbarung (Entwurf/finale Fassung)	Entwurf
Vorbereitendes IDW Gremium	Arbeitsgruppe „CSRD und ESRS“

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat den folgenden Entwurf eines Moduls der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100) verabschiedet.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zum Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, oder stimmungen@idw.de) bis zum 15.11.2024 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zur endgültigen Verabschiedung im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1. Thema

- 1 Die Angabe des geschlechtsspezifischen Verdienstgefälles gemäß Angabepflicht S1-16 – Vergütungskennzahlen (Verdienstunterschiede und Gesamtvergütung).

2. Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

- 2 Im Rahmen der Angabepflicht S1-16 – Vergütungskennzahlen (Verdienstunterschiede und Gesamtvergütung) hat das Unternehmen gemäß ESRS S1.95 i.V.m. ESRS S1.97 das prozentuale Verdienstgefälle zwischen seinen weiblichen und männlichen Arbeitnehmern (englische Sprachfassung: gender pay gap) sowie das Verhältnis der jährlichen Gesamtvergütung (englische Sprachfassung: annual total remuneration ratio) der am höchsten bezahlten Einzelperson zum Median der jährlichen Gesamtvergütung aller Arbeitnehmer (ohne die am höchsten bezahlte Einzelperson) anzugeben.
- 3 Die Definitionen der Begriffe „Verdienst“ (englische Sprachfassung: pay) sowie „jährliche Gesamtvergütung“ (englische Sprachfassung: total annual remuneration) und die sich daraus ergebenden einzubeziehenden Verdienst- bzw. Vergütungsbestandteile haben einen wesentlichen Einfluss auf die Höhe und den Aussagegehalt der jeweiligen Kennzahlen.

3. Fragestellung 1

- 4 Fraglich ist, welche Verdienstbestandteile in die Angabe des geschlechtsspezifischen Verdienstgefälles gemäß Angabepflicht ESRS S1.97(a) einzubeziehen sind.

4. Würdigung 1¹

- 5 Verdienst (englische Sprachfassung: pay)² ist gemäß Anhang II der ESRS-Verordnung definiert als die üblichen Grund- oder Mindestlöhne und -gehälter sowie *alle sonstigen Vergütungen*, die der Arbeitgeber aufgrund des Dienstverhältnisses dem Arbeitnehmer mittelbar oder unmittelbar als Geld- oder Sachleistung zahlt („ergänzende oder variable Bestandteile“).
- 6 Ziel der Angabepflicht zum geschlechtsspezifischen Verdienstgefälle ist die Vermittlung eines Verständnisses für das Ausmaß etwaiger Verdienstunterschiede zwischen Frauen und Männern unter den Arbeitnehmern des Unternehmens (vgl. ESRS S1.96). Bei der von ESRS S1.97(a) geforderten Angabe handelt es sich um ein *unbereinigtes*³ geschlechtsspezifisches Verdienstgefälle.⁴
- 7 In der Praxis besteht eine Vielzahl von Ausgestaltungsmöglichkeiten von Verdienststrukturen. Eine strukturelle Benachteiligung von Arbeitnehmern eines bestimmten Geschlechts trotz gleichwertiger Arbeit kann durch die Gewährung von bestimmten wirtschaftlichen Vorteilen durch den Arbeitgeber nur an Arbeitnehmer eines Geschlechtes erfolgen. Zudem kann ein geschlechtsspezifischer Verdienstunterschied daraus resultieren, dass bestimmte Vergütungsarten nur an eine Kategorie von Arbeitnehmern gewährt werden, in der männliche (weibliche) Arbeitnehmer überrepräsentiert sind. Dies spricht dafür, dass nach ESRS S1 die einzelnen Verdienstbestandteile bei der Berechnung des geschlechtsspezifischen Verdienstgefälles zu berücksichtigen sind, um dem Ziel der Angabepflicht gerecht zu werden, ein Verständnis für das unbereinigte Ausmaß etwaiger ggf. diskriminierender Verdienstunterschiede zwischen Frauen und Männern unter den Arbeitnehmern des Unternehmens zu vermitteln.

¹ Vgl. hierzu auch EFRAG, Q&A, ID 132 , abrufbar unter: <https://www.efrag.org/sites/default/files/media/document/2024-07/Compilation%20Explanations%20January%20-%20July%202024.pdf> (letzter Abruf: 15.08.2024).

² Eine Definition des von ESRS 1.97(a) verwendeten Begriffs „Verdienst“ oder „Verdienstgefälle“ ist in der deutschen Sprachfassung der ESRS nicht enthalten, jedoch eine Definition des Begriffs der „Entlohnung“. In der englischen Sprachfassung wird für „Verdienst“ und „Entlohnung“ jeweils der Begriff „pay“ verwendet, sodass für Zwecke dieser Angabe die Begriffe „Entlohnung“ und „Verdienst“ synonym zu verstehen sind.

³ Diese Informationen unterstützen den Informationsbedarf von Finanzmarktteilnehmern, die der Verordnung (EU) 2019/2088 unterliegen, da sie von einem verpflichtenden Indikator in Bezug auf die wichtigsten negativen Auswirkungen gemäß dem Indikator Nr. 12 in Anhang I Tabelle I der Delegierten Verordnung (EU) 2022/1288 der Kommission in Bezug auf Offenlegungsvorschriften für nachhaltige Investitionen („Unbereinigtes geschlechtsspezifisches Verdienstgefälle“) abgeleitet werden, sowie den Informationsbedarf von Referenzwert-Administratoren zur Offenlegung von ESG-Faktoren im Sinne der Delegierten Verordnung (EU) 2020/1816 gemäß dem Indikator „Gewichtetes durchschnittliches Gehaltsgefälle zwischen Frauen und Männern“ in Anhang II Abschnitte 1 und 2.

⁴ So wurde die noch im Standardentwurf zum ESRS S1 aus November 2022 von der EFRAG vorgesehene Möglichkeit zur Angabe eines bereinigten geschlechtsspezifischen Verdienstgefälles im finalen ESRS S1 gestrichen, vgl. Draft ESRS S1.93, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fweb-publishing%2FSiteAssets%2F13%2520Draft%2520ESRS%2520S1%2520Own%2520workforce%2520November%25202022.pdf> (letzter Abruf: 15.08.2024).

- 8 Vor diesem Hintergrund sind zur Identifizierung möglicher Diskriminierungen über unterschiedliche Verdienstformen sämtliche Bestandteile in die Ermittlung der Kennzahl einzubeziehen.⁵
- 9 Dieses Verständnis des Begriffs „Verdienst“ steht auch im Einklang damit, dass die Definition von „Verdienst“ (bzw. „Entlohnung“) nach Anhang II der ESRS-Verordnung den Begriff der „Vergütung“ (englische Sprachfassung: remuneration) umfasst, sodass auch die in Anhang II der ESRS-Verordnung enthaltene Definition des Begriffs „jährliche Gesamtvergütung“ (englische Sprachfassung: annual total remuneration) zu berücksichtigen ist. Die dort genannten Vergütungsbestandteile sind somit auch in die Ermittlung des Verdiensts einzubeziehen. Dies betrifft folglich auch die in ESRS S1.AR 101 konkretisierend aufgeführten Bestandteile der jährlichen Gesamtvergütung. Die Integration „aller sonstigen Vergütungen“ in die Definition des Begriffs „Verdienst“ führt somit zu einem Begriffsverständnis von „Verdienst“, welches neben der Einbeziehung der üblichen Grund- und Mindestlöhne auch ergänzende oder variable vom Arbeitgeber aufgrund des Dienstverhältnisses gewährte Vergütungsbestandteile umfasst. Diese Definition von „Verdienst“ liegt auch der EU-Richtlinie zur Lohntransparenz (Richtlinie (EU) 2023/970)⁶ zugrunde.⁷
- 10 Bei der Ermittlung des „Verdiensts“ sind daher bspw. die folgenden Bestandteile zu berücksichtigen:
- Grundgehalt, d.h. die Summe aus garantierter, kurzfristiger und unveränderlicher Barvergütung
 - Geldleistungen, d.h. die Summe aus Grundgehalt und Barzulagen, Bonuszahlungen, Provisionen, Bargewinnbeteiligungen und anderen Formen variabler Barzahlungen⁸
 - Sachleistungen wie Autos, private Krankenversicherung, Lebensversicherung, Wellnessprogramme und
 - direkte Vergütung, d.h. die Summe der Geldleistungen, Sachleistungen und des gesamten beizulegenden Zeitwerts aller jährlichen langfristigen Anreize (z.B. Aktienoptionen, beschränkte Aktien oder Anteile, erfolgswirksame Aktien oder Anteile, Phantomaktien, Wertsteigerungsrechte an Aktien und langfristige Barauszahlungen).
- 11 Darüber hinaus sind auch Aktienprämien, Optionsprämien, nicht-aktienbasierte Vergütung im Rahmen von Anreizplänen, Änderungen des Rentenwerts und nicht qualifizierte zurückgestellte Vergütungsgewinne, die im Laufe eines Jahres anfallen, einzubeziehen.

⁵ Vgl. allgemein und zum Umfang der einzubeziehenden Bestandteile auch Erwägungsgrund 21 der Richtlinie (EU) 2023/970.

⁶ Der in der EU-Richtlinie zur Lohntransparenz verwendete Begriff „Entgelt“ ist synonym zu dem in Anhang II der ESRS-Verordnung verwendeten Begriff „Verdienst“ zu verstehen. In den jeweiligen englischen Originalfassungen wird in beiden Fällen der Begriff „pay“ verwendet. In der Begründung des Entwurfs der ESRS durch die Europäische Kommission wurde angeführt, dass in den ESRS technische Änderungen zur Sicherstellung einer besseren Angleichung an andere Bestimmungen der Rechnungslegungsrichtlinie und an andere einschlägige Rechtsvorschriften, z.B. in Bezug auf die EU-Richtlinie zur Lohntransparenz vorgenommen wurden, S. 8, abrufbar unter: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:a17f44bd-2f9c-11ee-9e98-01aa75ed71a1.0010.02/DOC_1&format=PDF (letzter Abruf: 15.08.2024).

⁷ Vgl. EFRAG DRAFT ESRS S1.BC174, abrufbar unter: https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FsiteAssets%2FBFC_ESRS%2520S1%2520Own%2520workforce.pdf (letzter Abruf: 15.08.2024).

⁸ Vgl. hierzu auch EFRAG, Q&A, ID 132, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/sites/default/files/media/document/2024-07/Compilation%20Explanations%20January%20-%20July%202024.pdf> (letzter Abruf: 15.08.2024).

5. Fragestellung 2

- 12 Fraglich ist, ob nur Verdienstbestandteile in die Angabe des geschlechtsspezifischen Verdienstgefälles gemäß Angabepflicht ESRS S1.97(a) einzubeziehen sind, die (arbeits-)vertraglich festgelegt wurden.

6. Würdigung 2

- 13 Die Definition von „Verdienst“ (englische Sprachfassung: „pay“) umfasst Grund- und Mindestlöhne sowie alle übrigen sonstigen Vergütungsbestandteile, die dem Arbeitnehmer aufgrund des Dienstverhältnisses als Geld- oder Sachleistung gezahlt werden. Eine Einschränkung auf im Arbeitsvertrag vereinbarte Vergütungsbestandteile findet sich somit nicht in den ESRS.
- 14 Unabhängig davon, ob ein Verdienstbestandteil (arbeits-)vertraglich zwischen den Parteien vereinbart wurde oder freiwillig geleistet wird, ist regelmäßig davon auszugehen, dass eine solche Gewährung seitens des Arbeitgebers an einen Arbeitnehmer als Gegenleistung für die von diesem geleistete Tätigkeit erfolgt und somit auf dem Dienstverhältnis beruht.
- 15 Die Einbeziehung von freiwillig gewährten Vergütungsbestandteilen folgt dabei dem Ziel der Angabepflicht, ein Verständnis für das unbereinigte Ausmaß etwaiger Verdienstunterschiede zwischen Frauen und Männern unter den Arbeitnehmern des Unternehmens zu vermitteln (vgl. Tz. 7).