

28.10.2021

Anwendung von Art. 8 der Taxonomie-Verordnung

Fragen und Antworten

1.	Vorbemerkungen	3
2.	Hintergrund.....	3
3.	Welche Unternehmen sind von Art. 8 der Taxonomie-Verordnung betroffen?.....	5
3.1.	Nicht-Finanzunternehmen.....	6
3.2.	Finanzunternehmen.....	6
4.	Welchen Zielen dient die Verordnung?	6
4.1.	Klimaschutz	7
4.2.	Anpassung an den Klimawandel.....	7
4.3.	Nachhaltige Nutzung und Schutz von Wasser- und Meeresressourcen	8
4.4.	Übergang zu einer Kreislaufwirtschaft.....	9
4.5.	Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung	9
4.6.	Schutz und Wiederherstellung der Biodiversität und der Ökosysteme	9
5.	Berichtsinhalte	10
5.1.	Welche Berichtsinhalte gelten für Nicht-Finanzunternehmen?	10
5.2.	Welche Berichtsinhalte gelten nach Art. 8 für Finanzunternehmen?	11
5.3.	Sind die Berichtsgrenzen die gleichen, wie bei der nichtfinanziellen (Kon- zern-)Erklärung nach §§ 289b, 315b HGB?	12
6.	Wie erfolgt die Klassifizierung der Wirtschaftstätigkeiten?	12
7.	Leistungsklassifizierung	14
7.1.	Wann leistet eine Wirtschaftstätigkeit einen wesentlichen Beitrag zur Verwirklichung eines oder mehrerer Umweltziele?	14
7.2.	Was ist unter einer erheblichen Beeinträchtigung eines oder mehrerer Umweltziele zu verstehen?	15
7.3.	Was kann man sich unter Einhaltung bestimmter sozialer Standards (Mindestschutz) vorstellen?	16
8.	Leistungsindikatoren für Nicht-Finanzunternehmen	17

28.10.2021

8.1.	Nach welcher Rechnungslegungsnorm (IFRS oder HGB) sind die Umsatzerlöse zu ermitteln?.....	17
8.2.	Wie sind Investitionsausgaben nach IFRS bzw. nach HGB abzugrenzen?	18
8.3.	Welche Kriterien sind bei der Abgrenzung der Betriebsausgaben anzuwenden?	19
8.4.	Welche zusätzlichen Informationen zur Ermittlung der Leistungskennzahlen sollten offengelegt werden?	19
8.5.	Was ist zu beachten, wenn eine Wirtschaftstätigkeit zu mehreren Umweltzielen beiträgt?	21
8.6.	Wie ist im ersten Jahr der Anwendung mit Vergleichszahlen zum Vorjahr und Entwicklungen der Leistungsindikatoren umzugehen?.....	22
9.	Anforderungen an interne Prozesse	22
9.1.	Was ist an Begrifflichkeiten und Erfordernissen zur Datenermittlung grundlegend zu ermitteln?.....	22
9.2.	Inwiefern sind unternehmensinterne Prozesse zu etablieren bzw. anzupassen?	23
10.	Corporate Governance und externe Prüfung	24
10.1.	Welche Auswirkungen ergeben sich für Vorstand, Aufsichtsrat?.....	24
10.2.	Welche Auswirkungen ergeben sich für die externe Prüfung?	25
11.	Offenlegung	25
11.1.	Wie erfolgt die Offenlegung?	25
11.2.	Gibt es konkrete Vorgaben zur Darstellung?.....	26
12.	Welche Anwendungszeitpunkte sind zu beachten?	26
12.1.	Nicht-Finanzunternehmen.....	27
12.2.	Finanzunternehmen.....	27
13.	Welche Auswirkungen sind aufgrund der neuen Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung zu beachten?	28

28.10.2021

1. Vorbemerkungen

Die nachfolgende Zusammenstellung behandelt häufig gestellte Fragen zur praktischen Anwendung der Taxonomie-Verordnung¹ und insb. der neuen Berichtspflichten nach Art. 8 der Taxonomie-Verordnung. Der Fokus liegt in diesem Papier auf den sog. Nicht-Finanzunternehmen. Die Fragen und Antworten wurden vom IDW Arbeitskreis „CSR Reporting“ entwickelt und sind das Ergebnis der Diskussion mit Stand vom 11.10.2021. Bei allen Antworten oder Lösungsvorschlägen in dieser Zusammenstellung handelt es sich um Handlungsempfehlungen und unverbindliche Hinweise zur Auslegung der Taxonomie-Verordnung. Weitere Fragen und Antworten werden als Ergänzung zu diesem Dokument veröffentlicht.

Mit der Veröffentlichung dieser Fragen und Antworten möchte das IDW den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer bei der praktischen Umsetzung dieser Verordnung durch Unternehmen unterstützen. Es ist vorgesehen, diese erste überblicksartige Zusammenstellung von Fragen und Antworten zeitnah zu ergänzen, da zahlreiche Zweifelsfragen im Rahmen der praktischen Umsetzung auftreten.

2. Hintergrund

Am 22.06.2020 wurde die Taxonomie-Verordnung als ein „Bestandteil des Aktionsplans zur Finanzierung von nachhaltigem Wachstum“ der Europäischen Kommission vom 08.03.2018 im Amtsblatt der Europäischen Union (EU) veröffentlicht. Diese Verordnung stellt einen wichtigen Schritt in der Verfolgung der Ziele des Rahmenübereinkommens von Paris durch die EU dar, wonach bis 2050 Klimaneutralität erreicht werden soll. Hiermit sollen u.a. Finanzmittelströme mit dem Ziel einer emissionsarmen und klimaresilienten Entwicklung in Einklang gebracht werden. Die angestrebte Neuausrichtung der Finanzströme in ökologisch nachhaltige Tätigkeiten muss durch ein gemeinsames Verständnis dessen, was „ökologisch nachhaltig“ bedeutet, untermauert werden. Daher sieht die Taxonomie-Verordnung ein einheitliches Klassifizierungssystem für Wirtschaftstätigkeiten vor, die als "ökologisch nachhaltig" eingestuft werden können. Zu diesem Zweck verfolgt die Taxonomie-Verordnung sechs Umweltziele (zwei klimabezogene Ziele und vier weitere Umweltziele), die in Abschn. 4. erläutert werden.

Aufgrund der Komplexität der Entwicklung eines solchen Klassifizierungssystems verfolgt die Europäische Kommission einen schrittweisen Ansatz, beginnend mit einer Taxonomie für die beiden ersten Umweltziele. Das Kollegium der Kommissionsmitglieder hat am 21.04.2021 eine politische Einigung hinsichtlich eines Delegierten Rechtsakts erzielt, welcher die Anforderun-

¹ 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, ABI. EU Nr. L 198 vom 22.06.2020, S. 13.

28.10.2021

gen an Wirtschaftstätigkeiten im Hinblick auf die beiden Klimaziele der Taxonomie-Verordnung² konkretisiert. Der Delegierte Rechtsakt zu den Klimazielen wurde am 04.06.2021 formal angenommen und durchläuft nun das Verfahren der Prüfung durch das Europäische Parlament und den Rat der Europäischen Union. Wenn diese nicht innerhalb einer Frist von vier Monaten, die nunmehr noch einmal um zwei Monate verlängert wurde, Einwände erheben, wird der Delegierte Rechtsakt im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht und tritt am zwanzigsten Tag nach seiner Veröffentlichung in Kraft. Das Europäische Parlament hat am 05.10.2021 zugestimmt. Der Rat der Europäischen Union behandelt den Delegierten Rechtsakt wohl am 07.12.2021.

Ein zusätzlicher Delegierter Rechtsakt zu den weiteren vier Umweltzielen der Taxonomie-Verordnung wird von der Europäischen Kommission voraussichtlich bis zum 31.12.2021 erlassen.

Darüber hinaus werden zukünftig ggf. auch Sozialziele in die Taxonomie-Verordnung aufgenommen, die zu weiteren Angabepflichten führen werden. Ein Bericht zu einer möglichen Erweiterung der Taxonomie ist für Ende 2021 angekündigt worden.

Gemäß Art. 8 der Taxonomie-Verordnung müssen Unternehmen, die zur Veröffentlichung einer (konsolidierten) nichtfinanziellen Erklärung gemäß Art. 19a (29a) der Bilanzrichtlinie (Richtlinie 2013/34/EU vom 26.06.2013) verpflichtet sind, Informationen darüber offenlegen, wie und in welchem Umfang die Tätigkeiten des Unternehmens mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, die als ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten einzustufen sind (Art. 8 Nr. 1 der Taxonomie-Verordnung). Ziel ist es, die Transparenz zu erhöhen und Investoren eine Beurteilungsgrundlage für ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten zu geben, damit diese mit ihren Investitionsentscheidungen zu den gesetzten Umweltzielen beitragen können.

Art. 8 Abs. 4 der Taxonomie-Verordnung sieht vor, dass die Europäische Kommission einen Delegierten Rechtsakt erlässt, um den Inhalt, die Methodik und die Darstellung der Informationen festzulegen, die von Unternehmen zur Erfüllung ihrer neuen Offenlegungspflichten offenzulegen sind.

Mit dem „Final Report Advice on Article 8 of the Taxonomy Regulation“ vom 26.02.2021³ (nachfolgend „Bericht der ESMA“ genannt) hat die European Securities and Markets Authority (ESMA) Empfehlungen an die Europäische Kommission u.a. zu Definitionen, zur Ermittlung der Leistungsindikatoren und zu deren Darstellung bei Nicht-Finanzunternehmen und Asset

² Commission Delegated Regulation (EU) .../... of XXX supplementing Regulation (EU) 2020/852 of the European Parliament and of the Council by establishing the technical screening criteria for determining the conditions under which an economic activity qualifies as contributing substantially to climate change mitigation or climate change adaptation and for determining whether that economic activity causes no significant harm to any of the other environmental objectives.

³ European Securities and Markets Authority, Final Report, Advice on Article 8 of the Taxonomy Regulation vom 26.02.2021.

28.10.2021

Managern gegeben. EBA bzw. EIOPA haben vergleichbare Final Reports für Kreditinstitute, Wertpapierfirmen bzw. Versicherungsunternehmen vorgelegt.

Auf Basis der Final Reports der ESAs hat die Europäische Kommission am 07.05.2021 den Entwurf eines Delegierten Rechtsakts⁴ zu Art. 8 der Taxonomie-Verordnung veröffentlicht. Am 06.07.2021 hat die Europäische Kommission den finalen Delegierten Rechtsakt zu Art. 8 der Taxonomie-Verordnung verabschiedet. Dieser wird nun vom Europäischen Parlament und dem Rat der Europäischen Union geprüft. Wenn diese nicht innerhalb einer Frist von vier Monaten, die um zwei Monate verlängert werden kann, Einwände erheben, wird der Delegierte Rechtsakt im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht und tritt am zwanzigsten Tag nach seiner Veröffentlichung in Kraft.

Der Delegierte Rechtsakt sieht in Art. 12 Erleichterungen in Bezug auf bestimmte Angaben vor, auf die in Abschn. 12. näher eingegangen wird.

Für Zwecke dieser „Fragen und Antworten“ des IDW wurden der Bericht der ESMA und die beiden Delegierten Rechtsakte berücksichtigt. Sie stellen die Auffassung des Berufsstands unter Berücksichtigung des derzeitigen Stands der Diskussionen dar. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass die nachfolgenden Ausführungen auf den derzeitigen Stand von Art. 19a oder Art. 29a der Richtlinie 2013/34/EU bzw. der §§ 289b bis 289e, 315b und 315c HGB abstellen. Zu dem am 21.04.2021 von der Europäischen Kommission veröffentlichten Vorschlag für eine Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) finden sich weitere Erläuterungen in Abschn. 13.

Auch wenn die Taxonomie-Verordnung ebenfalls für Finanzunternehmen gilt, erstreckt sich die vorliegende Zusammenstellung von Fragen und Antworten im Wesentlichen auf sog. Nicht-Finanzunternehmen. Ausgewählte Regelungen für Finanzunternehmen werden lediglich kurz dargestellt. In der Ergänzung dieser ersten Zusammenstellung werden zusätzlich spezifische Fragen für Finanzmarktunternehmen adressiert.

3. Welche Unternehmen sind von Art. 8 der Taxonomie-Verordnung betroffen?

Der Anwendungsbereich wird in Art. 1 Nr. 2 der Taxonomie-Verordnung geregelt. Die Verordnung gilt für

⁴ Commission Delegated Regulation (EU) .../... of XXX supplementing Regulation (EU) 2020/852 of the European Parliament and of the Council by specifying the content and presentation of information to be disclosed by undertakings subject to Articles 19a or 29a of Directive 2013/34/EU concerning environmentally sustainable economic activities, and specifying the methodology to comply with that disclosure obligation.

28.10.2021

- von den Mitgliedstaaten oder der EU verabschiedete Maßnahmen zur Festlegung von Anforderungen an Finanzmarktteilnehmer oder Emittenten im Zusammenhang mit Finanzprodukten oder Unternehmensanleihen, die als ökologisch nachhaltig bereitgestellt werden;
- Finanzmarktteilnehmer, die Finanzprodukte bereitstellen;
- Unternehmen, die zur Veröffentlichung einer nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung verpflichtet sind.

3.1. Nicht-Finanzunternehmen

Bei den betroffenen Nicht-Finanzunternehmen handelt es sich um Unternehmen, die gemäß § 289b und § 315b HGB eine nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung zu veröffentlichen haben und die kein Finanzunternehmen (vgl. 3.2.) sind. Gemäß § 289b Abs. 1 HGB besteht eine Pflicht zur Abgabe einer nichtfinanziellen Erklärung für große, kapitalmarktorientierte Unternehmen mit durchschnittlich mehr als 500 Arbeitnehmern. Zu künftigen Änderungen des Anwenderkreises wird auf Abschn. 13. verwiesen.

3.2. Finanzunternehmen

Unabhängig von ihrer Kapitalmarktorientierung sind auch große Kreditinstitute, Finanzdienstleister und Versicherungsunternehmen zur Offenlegung nichtfinanzieller Informationen verpflichtet (§§ 289b ff. bzw. §§ 315b f. HGB i.V.m. §§ 340a Abs. 1a, 340i Abs. 5 HGB bzw. §§ 341a Abs. 1a, 341j Abs. 4 HGB). Zum Zweck der Berichterstattung nach Art. 8 der Taxonomie-Verordnung sind Finanzunternehmen zu unterteilen in

- Asset Manager/Vermögensverwalter,
- Kreditinstitute,
- Wertpapierfirmen und
- Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen.

4. Welchen Zielen dient die Verordnung?

Die Taxonomie-Verordnung dient der Verwirklichung der (vorerst klima- und umweltbezogenen) Nachhaltigkeitsziele in der EU. Die ökologische Nachhaltigkeit einer Wirtschaftstätigkeit bestimmt sich daher nach den sechs Umweltzielen, die in Art. 9 der Taxonomie-Verordnung genannt sind. Diese sind

- Klimaschutz,
- Anpassung an den Klimawandel,
- nachhaltige Nutzung und Schutz von Wasser- und Meeresressourcen,

28.10.2021

- Übergang zu einer Kreislaufwirtschaft,
- Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung und
- Schutz und Wiederherstellung der Biodiversität und der Ökosysteme.

Die damit verfolgten Umweltziele stellen wichtige Schritte zur Erfüllung der Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung der Vereinten Nationen, des Pariser Klimaabkommens und des sog. Green Deal der EU dar.

Die im Jahr 2015 verabschiedete Agenda 2030 der Vereinten Nationen setzt 17 Ziele für nachhaltige Entwicklung in wirtschaftlicher, sozialer und ökologischer Hinsicht, u.a. die Ergreifung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Klimawandels und die Erhaltung der Ozeane, Meere und Meeresressourcen im Sinne nachhaltiger Entwicklung.

Das Pariser Klimaabkommen, welches von der EU im Jahr 2016 ratifiziert wurde, gibt einen Rahmen zur Bekämpfung des Klimawandels vor und setzt Ziele zur Begrenzung der Erderwärmung. Der aktuell von der EU festgelegte Klimaschutzbeitrag zum Pariser Abkommen sieht die Reduktion der Treibhausgasemissionen bis 2030 netto um mindestens 55 % im Vergleich zu 1990 vor.

Der sog. Green Deal der EU, der im Jahr 2019 etabliert wurde, verfolgt das Ziel, Europa bis 2050 zum ersten klimaneutralen Kontinent zu machen. Er umfasst einen Fahrplan mit Maßnahmen, um den effizienten Umgang mit Ressourcen zu fördern, indem zu einer sauberen und kreislaforientierten Wirtschaft übergegangen, der Klimawandel aufgehalten, gegen den Verlust an Biodiversität vorgegangen und die Schadstoffbelastung reduziert wird.

4.1. Klimaschutz

Das Klimaschutzziel leitet sich unmittelbar aus dem Pariser Klimaabkommen ab. Klimaschutz ist als die Vorgehensweise, den Anstieg der durchschnittlichen Erdtemperatur deutlich unter 2°C zu halten und Anstrengungen zu seiner Begrenzung auf 1,5°C über dem vorindustriellen Niveau zu unternehmen (vgl. Art. 2 der Taxonomie-Verordnung), definiert. Das Klimaschutzziel umfasst die Bekämpfung der Ursachen des Klimawandels durch Emissionsminderungen, d.h. die Vermeidung und Verringerung von Treibhausgasemissionen und die verstärkte Speicherung von Treibhausgasen. Beispiele sind die Erzeugung, Übertragung, Speicherung, Verteilung oder Nutzung erneuerbarer Energien und der Ausbau klimaneutraler Mobilität.

4.2. Anpassung an den Klimawandel

Das Ziel „Anpassung an den Klimawandel“ ist definiert als Vorgang der Anpassung an den tatsächlichen und den erwarteten Klimawandel und dessen Auswirkungen (vgl. Art. 2 der Ta-

28.10.2021

xonomie-Verordnung). Während das erste Ziel, der Klimaschutz, die Eindämmung des Klimawandels selbst verfolgt, geht es bei diesem Ziel um die Bewältigung der (tatsächlichen und möglichen) negativen Auswirkungen des Klimawandels. Dies umfasst die Verringerung und Vermeidung nachteiliger Auswirkungen des derzeitigen oder künftigen Klimas bzw. des Risikos solcher Auswirkungen auf Natur, Menschen, Wirtschaftstätigkeiten oder Vermögenswerte. Beispiele sind der Schutz einer an der Küste gelegenen Produktionsstätte vor Überschwemmung oder die Errichtung eines Regenauffangbeckens in einer dürranfälligen Region.

4.3. Nachhaltige Nutzung und Schutz von Wasser- und Meeresressourcen

Ziel der nachhaltigen Nutzung und des Schutzes von Wasser- und Meeresressourcen ist die Verbesserung des Zustands von Gewässern bzw. die Vermeidung einer Verschlechterung, wenn ein guter Zustand bereits erreicht wurde. Dabei umfasst der Begriff der Gewässer sowohl Oberflächen-/Binnengewässer und Grundwasser als auch Meerestgewässer. Dieses Umweltziel ist entsprechend den umfangreichen Rechtsvorschriften der EU zur Wasserpolitik, wie z.B. der Wasserrahmenrichtlinie⁵ und der Meeresstrategie-Rahmenrichtlinie⁶, auszulegen (vgl. Erwägungsgrund 26 der Taxonomie-Verordnung). So definiert die Meeresstrategie-Rahmenrichtlinie den guten Umweltzustand von Meerestgewässern wie folgt: Der Umweltzustand, den Meerestgewässer aufweisen, bei denen es sich um ökologisch vielfältige und dynamische Ozeane und Meere handelt, die im Rahmen ihrer jeweiligen Besonderheiten sauber, gesund und produktiv sind und deren Meeresumwelt auf nachhaltigem Niveau genutzt wird, so dass die Nutzungs- und Betätigungsmöglichkeiten der gegenwärtigen und der zukünftigen Generationen erhalten bleiben (vgl. Art. 3 Nr. 5 der Richtlinie 2008/56/EG).

Dieses Ziel umfasst z.B. den Schutz vor Kontamination mit Arzneimitteln und Mikroplastik, die Sicherstellung des Zugangs der Bevölkerung zu sauberem Trinkwasser und die Verbesserung der Wasserbewirtschaftung und der Wassereffizienz.

⁵ Richtlinie 2000/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Oktober 2000 zur Schaffung eines Ordnungsrahmens für Maßnahmen der Gemeinschaft im Bereich der Wasserpolitik, ABl. EG Nr. L 327 vom 22.12.2000, S. 1, zuletzt geändert durch Richtlinie 2014/101/EU der Kommission vom 30. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinie 2000/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates zur Schaffung eines Ordnungsrahmens für Maßnahmen der Gemeinschaft im Bereich der Wasserpolitik, ABl. EU Nr. L 311 vom 31.10.2014, S. 32.

⁶ Richtlinie 2008/56/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Juni 2008 zur Schaffung eines Ordnungsrahmens für Maßnahmen der Gemeinschaft im Bereich der Meeresumwelt (Meeresstrategie-Rahmenrichtlinie), ABl. EG Nr. 164 vom 25.06.2008, S. 19, zuletzt geändert durch Richtlinie 2017/845/EU der Kommission vom 17. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie 2008/56/EG des Europäischen Parlaments und des Rates bezüglich der indikativen Listen von Elementen, die bei der Erarbeitung von Meeresstrategien zu berücksichtigen sind, ABl. EU Nr. 125 vom 18.05.2017, S. 27.

28.10.2021

4.4. Übergang zu einer Kreislaufwirtschaft

Die Kreislaufwirtschaft bezeichnet ein Wirtschaftssystem, bei dem der Wert von Produkten, Materialien und anderen Ressourcen so lange wie möglich erhalten bleibt und ihre effiziente Nutzung in Produktion und Verbrauch verbessert wird (vgl. Art. 2 der Taxonomie-Verordnung). In einem solchen System werden die Auswirkungen der Nutzung dieser Produkte, Materialien und anderen Ressourcen auf die Umwelt reduziert und das Abfallaufkommen sowie die Freisetzung gefährlicher Stoffe minimiert. Der Übergang zu einer Kreislaufwirtschaft schließt die Anwendung der sog. Abfallhierarchie, bestehend aus der Prioritätenfolge Abfallvermeidung, Wiederverwendung, Recycling, Verwertung und Beseitigung, mit ein.

Dieses Ziel umfasst z.B. die Verringerung von Lebensmittelabfällen in Produktion, Verarbeitung, Herstellung oder Vertrieb von Lebensmitteln und die verstärkte Nutzung von Sekundärrohstoffen durch ein hochwertiges Recycling von Abfällen.

4.5. Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung

Bei der Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung handelt es sich um ein sehr umfassendes Umweltziel der Taxonomie-Verordnung. Unter Verschmutzung ist jede durch menschliches Handeln direkt oder indirekt bewirkte Zuführung von Schadstoffen in Luft, Wasser oder Boden zu verstehen (vgl. Art. 2 der Taxonomie-Verordnung). Schadstoffe wiederum bezeichnen Stoffe, Erschütterungen, Wärme, Lärm, Licht oder andere Kontaminanten in Luft, Wasser oder Boden, die Folgendes bewirken oder bewirken können:

- Schädigung der menschlichen Gesundheit oder der Umwelt,
- Schädigung von Sachwerten,
- Beeinträchtigung oder Störung von Annehmlichkeiten und anderen legitimen Nutzungen der Umwelt.

So liegt im Bereich der Meeresumwelt z.B. eine Verschmutzung vor, wenn von Menschen eingeleitete Stoffe und Abfälle die Fischerei oder den Fremdenverkehr schädigen. Beispiele für die Vermeidung und Verminderung von Umweltverschmutzung sind die Reduktion von Emissionen, wie Feinstaub oder Kohlenstoffmonoxid (mit Ausnahme von Treibhausgasen, welche vom Klimaschutzziel umfasst werden), in Luft, Wasser oder Boden und die Vermeidung oder Minimierung nachteiliger Auswirkungen auf die menschliche Gesundheit und die Umwelt bei der Herstellung, Verwendung oder Beseitigung von Chemikalien.

4.6. Schutz und Wiederherstellung der Biodiversität und der Ökosysteme

Biodiversität oder biologische Vielfalt umfasst die verschiedenen Lebensformen wie Tiere und Pflanzen, ihre Ökosysteme (Lebensräume) wie Wald oder Gewässer sowie die genetische

28.10.2021

Vielfalt innerhalb der Arten und die Vielfalt der Ökosysteme (vgl. Art. 2 der Taxonomie-Verordnung). Biodiversität ist auch Naturkapital, weil sie Leistungen wie Lebensmittel, Wasser und auch Erholung erbringt, die die Grundlage vieler Wirtschaftstätigkeiten bilden.

Der Schutz und die Wiederherstellung der Biodiversität und der Ökosysteme kann z.B. durch nachhaltige Waldbewirtschaftung erreicht werden. Ziel einer nachhaltigen Waldbewirtschaftung ist die Nutzung von Wäldern in einer Art und Intensität, die ihre biologische Vielfalt, ihre Produktivität, ihre Verjüngungsfähigkeit, ihre Vitalität und ihre Fähigkeit, gegenwärtig und in Zukunft wichtige ökologische, wirtschaftliche und soziale Funktionen auf lokaler, nationaler und globaler Ebene zu erfüllen, erhalten bleibt (vgl. Erwägungsgrund 32 der Taxonomie-Verordnung).

5. Berichtsinhalte

5.1. Welche Berichtsinhalte gelten für Nicht-Finanzunternehmen?

Nach Art. 8 der Taxonomie-Verordnung nehmen Unternehmen, die verpflichtet sind, nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärungen abzugeben, in diese Angaben darüber auf, wie und in welchem Umfang die Tätigkeiten des Unternehmens mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, die als ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten gemäß Art. 3 und Art. 9 der Taxonomie-Verordnung einzustufen sind.

Insbesondere geben Nicht-Finanzunternehmen nach Art. 8 Abs. 2 der Taxonomie-Verordnung

- a. den Anteil ihrer **Umsatzerlöse**, der mit Produkten oder Dienstleistungen erzielt wird, die mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, die als ökologisch nachhaltig gemäß Art. 3 und Art. 9 der Taxonomie-Verordnung einzustufen sind, und
- b. den Anteil ihrer **Investitionsausgaben** und den Anteil der **Betriebsausgaben** im Zusammenhang mit Vermögensgegenständen oder Prozessen, die mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, die als ökologisch nachhaltig gemäß Art. 3 und Art. 9 der Taxonomie-Verordnung einzustufen sind, an.

Sollte ein Tochterunternehmen dabei von der Befreiungsmöglichkeit über die Konzernberichterstattung gemäß § 289b Abs. 2 HGB Gebrauch machen, müssen die Angaben gemäß Art. 8 der Taxonomie-Verordnung nicht gesondert für das befreite Tochterunternehmen in der nichtfinanziellen Konzernklärung des Mutterunternehmens angegeben werden. Besonderheiten können sich in Mischkonzernen und bei einem Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittland ergeben.

28.10.2021

Veröffentlicht ein Unternehmen nichtfinanzielle Angaben nach §§ 289b ff., 315b f. HGB außerhalb des (Konzern-)Lageberichts, so werden die in Art. 8 Abs. 1 und 2 der Taxonomie-Verordnung genannten Angaben in dem gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht veröffentlicht.

Für die erstmalige Berichterstattung für das Geschäftsjahr 2021 (Veröffentlichung der nichtfinanziellen Berichterstattung in 2022) sieht Art. 10 des Delegierten Rechtsakts zu Art. 8 der Taxonomie-Verordnung Erleichterungsregelungen für die Veröffentlichung der nichtfinanziellen Informationen zur Taxonomie-Verordnung vor. Für dieses Geschäftsjahr ist zu ermitteln, welche Wirtschaftstätigkeiten überhaupt – und vorbehaltlich einer Prüfung hinsichtlich der Erfüllung der Anforderungen für die ersten beiden Umweltziele und der relevanten Technischen Bewertungskriterien – als taxonomiefähig eingestuft werden könnten („taxonomy-eligible activities“). Neben der Offenlegung des Anteils der taxonomy-eligible activities sind auch qualitative Angaben, insb. zur „accounting policy“, gemäß Section 1.2. von Annex I zu machen.

Zum Anwendungszeitpunkt siehe Abschn. 12., in welchem die Erleichterungsvorschriften in einem separaten Abschnitt ausführlicher dargestellt werden.

5.2. Welche Berichtsinhalte gelten nach Art. 8 für Finanzunternehmen?

Finanzunternehmen müssen ebenfalls darüber berichten, wie und in welchem Umfang die Tätigkeiten des Unternehmens mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, die als ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten gemäß Art. 3 und Art. 9 der Taxonomie-Verordnung einzustufen sind. Nach Art. 8 Abs. 1 sind diese Angaben von Finanzunternehmen wie von Nicht-Finanzunternehmen in der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung offenzulegen bzw. im nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht zu veröffentlichen.

Dabei ist anzumerken, dass die in Art. 8 Abs. 2 der Taxonomie-Verordnung geforderten Angaben zu bestimmten Leistungsindikatoren bei Finanzunternehmen nicht zur Anwendung kommen. Leistungsindikatoren, wie der Anteil der Umsatzerlöse, der mit Produkten oder Dienstleistungen erzielt wird, die mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, die als ökologisch nachhaltig i.S. der Taxonomie-Verordnung einzustufen sind, oder der Anteil der Investitions- und Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Vermögensgegenständen oder Prozessen, die mit ökologisch nachhaltigen Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, sind aufgrund des Geschäftsmodells von Finanzunternehmen, wie Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen und Asset Managern, nur begrenzt anwendbar bzw. aussagefähig.

In Abhängigkeit des Geschäftsmodells des Finanzunternehmens werden unterschiedliche Berichtspflichten und Kennzahlen/Leistungsindikatoren festgelegt, die hier nicht weiter erläutert werden. Für die nichtfinanzielle Berichterstattung werden standardisierte, branchenspezifische

28.10.2021

Vorlagen vorgegeben, um die Vergleichbarkeit der Angaben zu erleichtern und die Zugänglichkeit der Informationen für die Adressaten der Berichterstattung zu verbessern.

Für die Berichterstattung für das Geschäftsjahr 2021 und 2022 (Veröffentlichung der nichtfinanziellen Berichterstattung in 2022 bzw. 2023) sieht Art. 10 des Delegierten Rechtsakts zu Art. 8 der Taxonomie-Verordnung Erleichterungsregelungen für die Veröffentlichung der nichtfinanziellen Informationen zur Taxonomie-Verordnung auch für Finanzunternehmen vor.

Zum Anwendungszeitpunkt siehe Abschn. 12., in welchem die Erleichterungsvorschriften in einem separaten Abschnitt ausführlicher dargestellt werden.

5.3. Sind die Berichtsgrenzen die gleichen, wie bei der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung nach §§ 289b, 315b HGB?

Aufgrund der Verortung der Angaben nach Art. 8 der Taxonomie-Verordnung in der nichtfinanziellen (Konzern-) Erklärung des Unternehmens gelten die gleichen Berichtsgrenzen (z.B. zur Abgrenzung des konkreten Objektes der Berichterstattung bzw. zur Abgabe der Konzernklärung) auch für die Angabepflichten nach der Taxonomie-Verordnung.

6. Wie erfolgt die Klassifizierung der Wirtschaftstätigkeiten?

Unternehmen im Anwendungsbereich des Art. 8 der Taxonomie-Verordnung sind verpflichtet anzugeben, wie und in welchem Umfang die Tätigkeiten des Unternehmens mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, die als ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten gemäß Art. 3 und Art. 9 der Taxonomie-Verordnung einzustufen sind.

Um diesen Berichtspflichten nachzukommen, ist ein Unternehmen verpflichtet, seine Wirtschaftstätigkeiten zunächst zu klassifizieren.

Dazu wird nach dem Delegierten Rechtsakt zu den Klimazielen, der auf den Empfehlungen der Technical Expert Group on Sustainable Finance⁷ aufbaut, die Anwendung des NACE-Kodes^{8,9} zugrunde gelegt bzw. empfohlen (vgl. Erwägungsgrund 6 Delegierter Rechtsakt „Klima“ zum Grad der Verbindlichkeit der NACE-Codes).

⁷ Final report of the Technical Expert Group on Sustainable Finance, veröffentlicht am 09.03.2020.

⁸ Nomenclature des Activités Économiques dans la Communauté Européenne i.d.F. NACE Rev. 2 der Verordnung (EG) Nr. 1893/2006.

⁹ Verordnung (EG) Nr. 1893/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Dezember 2006 zur Aufstellung der statistischen Systematik der Wirtschaftszweige NACE Revision 2 und zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates sowie einiger Verordnungen der EG über bestimmte Bereiche der Statistik, ABl. EG Nr. L 393 vom 30.12.2006, S. 1, zuletzt geändert durch Verordnung (EU) 2019/1243 des Europäischen

28.10.2021

Der NACE-Kode ist ein System zur Klassifizierung von Wirtschaftszweigen, das von der Europäischen Union auf Basis der ISCS¹⁰ entworfen wurde. Er enthält insgesamt 21 Abschnitte, die in 88 Abteilungen, 272 Gruppen und 629 Klassen untergliedert sind und somit jeder Klasse eines Wirtschaftszweigs einen 4-stelligen Nummern-Kode zuweist.

Als Ausgangspunkt können Unternehmen bei der Klassifizierung ihrer Wirtschaftstätigkeiten auf die tabellarische Darstellung der Anhänge I und II zum Delegierten Rechtsakt zu den Klimazielen¹¹ zurückgreifen. Die Wirtschaftstätigkeiten, für welche in Bezug auf das Umweltziel „Klimaschutz“ technische Bewertungskriterien definiert wurden, finden sich in Anhang I und gliedern sich in 9 NACE-Macro-Sektoren. Die Wirtschaftstätigkeiten, für welche in Bezug auf das Umweltziel „Anpassung an den Klimawandel“ technische Bewertungskriterien definiert wurden, finden sich in Anhang II, welcher in 13 NACE-Macro-Sektoren gegliedert ist. Hervorzuheben ist, dass die NACE Codes nur einen Indikator zur Klassifikation von Wirtschaftstätigkeiten darstellen und nicht automatisch eine Aussage zur Taxonomiefähigkeit einer Tätigkeit treffen.

Der Delegierte Rechtsakt bzw. die zugehörigen Anhänge decken derzeit die Wirtschaftstätigkeiten von ca. 40 % der kapitalmarktorientierten Unternehmen in jenen Sektoren ab, welche für nahezu 80 % der direkten Treibhausgasemissionen in der EU verantwortlich sind. Hierzu gehören Forstwirtschaft, Energie, verarbeitendes Gewerbe, Transport und Baugewerbe. Diese besonders energieintensiven Sektoren wurden aufgrund ihrer hohen Relevanz für die Erreichung der ersten beiden Umweltziele in der Ausarbeitung der technischen Bewertungskriterien priorisiert.

Der Delegierte Rechtsakt zu den Klimazielen ist in diesem Kontext als „lebendes Dokument“ zu betrachten, das im Laufe der Zeit, insb. in Hinblick auf Entwicklungen, wie den technischen Fortschritt, weiterentwickelt werden soll. Durch regelmäßige Bewertungen wird sichergestellt, dass neue Sektoren und Wirtschaftstätigkeiten in den Geltungsbereich aufgenommen werden.

Erachtet ein Unternehmen eine Wirtschaftstätigkeit, die gemäß Taxonomie-Verordnung nicht berücksichtigungsfähig ist, als eine Wirtschaftstätigkeit, welche wesentlich zu den in der Taxonomie-Verordnung festgelegten Umweltzielen beiträgt, so soll basierend auf den Empfehlungen der ESMA zu dieser Wirtschaftstätigkeit zusätzlich eine knappe, beschreibende Darstellung der ökologischen Nachhaltigkeit dieser Wirtschaftstätigkeit in die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung aufgenommen werden. Voraussetzung hierfür ist, dass zudem die „Plattform

Parlaments und des Rates vom 20. Juni 2019 zur Anpassung von Rechtsakten, in denen auf das Regelungsverfahren mit Kontrolle Bezug genommen wird, an Artikel 290 und 291 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU Nr. L 198 vom 25.07.2019, S. 241.

¹⁰ International Standard Industrial Classification of all Economic Activities der Vereinten Nationen.

¹¹ Annex I and Annex II to the Commission Delegated Regulation C(2021) 2800, vom 04.06.2021.

28.10.2021

on Sustainable Finance“ entsprechend darüber informiert wurde, dass für diese Tätigkeit bislang keine technischen Bewertungskriterien festgelegt wurden. Die „Platform on Sustainable Finance“ berät gemäß Art. 20 der Taxonomie-Verordnung die Kommission u.a. zu einer Aufnahme von Wirtschaftstätigkeiten in den Geltungsbereich der Taxonomie-Verordnung. Sollte die „Platform on Sustainable Finance“ der Europäischen Kommission davon abraten, diese Tätigkeit in der Taxonomie zu erfassen, sollte das Unternehmen diese Entscheidung entsprechend in der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung offenlegen und fortan keine derartigen Angaben mehr machen.

7. Leistungsklassifizierung

Gemäß Art. 3 der Taxonomie-Verordnung gilt eine Wirtschaftstätigkeit als ökologisch nachhaltig, wenn sie (kumulativ)

1. einen wesentlichen Beitrag zur Verwirklichung eines oder mehrerer Umweltziele leistet;
2. nicht zu einer erheblichen Beeinträchtigung eines oder mehrerer Umweltziele führt (nachfolgend „DNSH“ – do no significant harm – genannt);
3. unter Einhaltung bestimmter sozialer Standards (Mindestschutz) ausgeübt wird;
4. technischen Bewertungskriterien, die die Kommission festlegt, entspricht.

7.1. Wann leistet eine Wirtschaftstätigkeit einen wesentlichen Beitrag zur Verwirklichung eines oder mehrerer Umweltziele?

Die Wirtschaftstätigkeit eines Unternehmens leistet dann einen wesentlichen Beitrag zur Verwirklichung eines oder mehrerer Umweltziele, wenn sie

1. selbst eine sog. „grüne Tätigkeit“ ist, welche zur Verwirklichung zumindest eines Umweltziels beiträgt (Art. 10 bis 15 der Taxonomie-Verordnung), oder
2. eine sog. „Übergangstätigkeit“ darstellt, die bei der Transformation zu einer klimaneutralen Wirtschaft unterstützt, da sie THG-Emissionswerte aufweist, die den besten des Sektors oder der Industrie entsprechen und die Entwicklung und Einführung CO₂-armer Alternativen nicht behindern (Art. 10 Abs. 2 der Taxonomie-Verordnung), oder
3. als sog. „ermöglichende Tätigkeit“ es anderen Wirtschaftstätigkeiten unmittelbar ermöglicht, einen wesentlichen Beitrag zu einem oder mehreren Umweltzielen zu leisten und gemäß life-cycle assessment (nachfolgend „LCA“ genannt) wesentliche positive Auswirkungen auf die Umwelt hat (Art. 16 der Taxonomie-Verordnung).

Stromerzeugungstätigkeiten aus festen fossilen Brennstoffen gelten dabei generell nicht als ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten (Art. 19 Nr. 3 der Taxonomie-Verordnung).

28.10.2021

Zur Bestimmung des potenziellen Beitrags zu dem jeweiligen Umweltziel werden für die Wirtschaftstätigkeiten sog. technische Bewertungskriterien festgelegt, die auf die wesentliche Verbesserung der Umwelleistung abstellen und gleichzeitig sog. „Lock-in“-Effekte verhindern sollen, d.h. die Bindung von Investitionen in Vermögenswerten, die in einer LCA-Betrachtung den Umweltzielen langfristig abträglich sind.

Gleichzeitig enthalten die technischen Bewertungskriterien Mindestanforderungen, die zur Vermeidung einer erheblichen Beeinträchtigung auch nur eines einschlägigen Umweltziels erfüllt werden müssen (DNSH auf Basis LCA).

Die technischen Bewertungskriterien sind dem Delegierten Rechtsakt vorbehalten, welcher jeweils die im Hinblick auf ein Umweltziel qualifizierenden Wirtschaftstätigkeiten einzeln einordnet und die Kriterien für deren substantziellen Beitrag zu den jeweiligen Umweltzielen sowie die DNSH-Mindestanforderungen festlegt.

7.2. Was ist unter einer erheblichen Beeinträchtigung eines oder mehrerer Umweltziele zu verstehen?

Eine Wirtschaftstätigkeit führt dann zu einer erheblichen Beeinträchtigung eines oder mehrerer Umweltziele, wenn sie deren Zielerreichung gefährdet (Art. 17 der Taxonomie-Verordnung). Die Delegierten Rechtsakte (soweit vorliegend) legen in Ergänzung hierzu technische Bewertungskriterien für jede qualifizierende Wirtschaftstätigkeit und jedes Umweltziel fest (DNSH-Mindestanforderungen).

Als erheblich beeinträchtigend gelten bspw.

- für das Umweltziel Klimaschutz: Tätigkeiten mit erheblichen Treibhausgasemissionen. Zur Erfüllung der DNSH-Mindestanforderungen gelten in diesen Fällen u.a. LCA für GHG-Emissionen auf der Basis von ISO 14067:2018, ISO 14064-1:2018 oder der Empfehlung der Europäischen Kommission 2013/179/EU, die durch unabhängige Dritte verifiziert wurden.
- für das Umweltziel Anpassung an den Klimawandel: Tätigkeiten, welche die nachteiligen Auswirkungen des Klimas auf Menschen, Natur oder Vermögenswerte verstärken. Basis für diese Einschätzung sind Klimarisiko- und Gefährdungsanalysen auf LCA-Basis.
- für das Umweltziel der nachhaltigen Wassernutzung: Tätigkeiten, die den Zustand oder das Potenzial von Wasserressourcen schädigen. Als DNSH-Mindestanforderung gelten u.a. die Analyse der Wasserrisiken (Wasserqualität und -stress) sowie die Implementierung von Wassernutzungs- und Wasserschutzplänen.
- für das Umweltziel der Kreislaufwirtschaft: Tätigkeiten mit einer erheblichen Ineffizienz bei der Nutzung natürlicher Ressourcen, u.a. bei Haltbarkeit, Reparaturfähigkeit, Nachrüstbarkeit, Wiederverwendbarkeit oder Recyclingfähigkeit der Produkte (LCA-Basis). Je nach

28.10.2021

Tätigkeit kann ein Abfallmanagement gemäß BREF-Dokumenten^{12, 13} der EU, ISO 14001 oder EMAS die DNSH-Mindestanforderung erfüllen.

- für das Umweltziel der Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung: Tätigkeiten, die zu einem erheblichen Anstieg der Schadstoffemissionen führen. DNSH-Mindestanforderungen sind u.a. diverse EU-Grenzwerte für Emissionen in Luft, Boden und Wasser.
- für das Umweltziel von Schutz und Wiederherstellung der Biodiversität und der Ökosysteme: Tätigkeiten, welche Biodiversität und Ökosysteme schädigen. Je nach Tätigkeit qualifiziert u.a. zur Erfüllung der DNSH-Mindestanforderung ein Environmental Impact Assessment gemäß der Richtlinie 2011/92/EU¹⁴ oder auch eine Biodiversitätsstrategie.

7.3. Was kann man sich unter Einhaltung bestimmter sozialer Standards (Mindestschutz) vorstellen?

Eine Wirtschaftstätigkeit wird dann unter Einhaltung des Mindestschutzes ausgeübt, wenn bei ihrer Durchführung folgende soziale Mindeststandards befolgt werden:

- die OECD-Leitsätze (Leitsätze der Organisation for Economic Co-operation and Development) für multinationale Unternehmen für verantwortungsvolles unternehmerisches Verhalten bei Auslandsaktivitäten in den Bereichen Menschenrechte, Soziales, Umwelt, Korruptionsbekämpfung, Steuern, Verbraucherinteressen, Berichterstattung, Forschung und Wettbewerb,
- die Leitprinzipien für Wirtschaft und Menschenrechte der Vereinten Nationen, welche insb. auf die Achtung der Menschenrechte und die Gewährleistung menschenrechtlicher Sorgfaltspflichten der Unternehmen abstellen, und
- das ILO-Kernübereinkommen (Kernübereinkommen der International Labour Organization) mit dem Verbot von Zwangs- und Kinderarbeit sowie von Diskriminierung in Beschäftigung und Beruf sowie die Internationale Charta der Menschenrechte.

¹² Richtlinie 2008/1/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Januar 2008 über die integrierte Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung, ABl. EG Nr. 24 vom 29.01.2008, S. 8, zuletzt geändert durch Art. 37 der Richtlinie 2009/31/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. April 2009 über die geologische Speicherung von Kohlendioxid und zur Änderung der Richtlinie 85/337/EWG des Rates sowie der Richtlinien 2000/60/EG, 2001/80/EG, 2004/35/EG, 2006/12/EG und 2008/1/EG des Europäischen Parlaments und des Rates sowie der Verordnung (EG) Nr. 1013/2006, ABl. EG Nr. L 140 vom 05.06.2009, S. 114.

¹³ BREF = Best Available Techniques Reference Documents.

¹⁴ Richtlinie 2011/92/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Dezember 2011 über die Umweltverträglichkeitsprüfung bei bestimmten öffentlichen und privaten Projekten, ABl. EU Nr. L 26 vom 28.01.2012, S. 1, zuletzt geändert durch Richtlinie 2014/52/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/92/EU über die Umweltverträglichkeitsprüfung bei bestimmten öffentlichen und privaten Projekten, ABl. EU Nr. L 124 vom 25.04.2014, S. 1.

28.10.2021

Die sozialen Mindeststandards sind grundsätzlich zumindest durch ein entsprechendes Management sicherzustellen, das zur Erfüllung auch auf die Implementierung von Hinweisgeber-systemen (Unternehmen und Lieferkette) sowie Due-Diligence-Prozessen bzw. eines Verhaltenskodex für Lieferanten abzielt. Wie streng die Anforderungen an den Mindestschutz im Detail ausgelegt werden, ist aktuell noch nicht abschließend geklärt. Die Sub-Group der „Platform on Sustainable Finance“, welche bereits einen Bericht über die Soziale Taxonomie veröffentlicht hat, wird bis Jahresende 2021 einen Bericht über Art. 18 und die Mindeststandards veröffentlichen. Diese sollte weitere Konkretisierungen zu den Mindeststandards beinhalten.

8. Leistungsindikatoren für Nicht-Finanzunternehmen

Mittels der im Folgenden erläuterten drei Leistungsindikatoren (Umsatzerlöse, Investitions- und Betriebsausgaben) soll dargestellt werden, inwieweit das Unternehmen bzw. der Konzern Umsatzerlöse mit ökologisch nachhaltigen Wirtschaftstätigkeiten erzielt bzw. in solche Wirtschaftstätigkeiten investiert.

In Abhängigkeit davon, ob Unternehmen eine nichtfinanzielle Erklärung oder eine Unternehmensgruppe eine nichtfinanzielle Konzernerklärung abgeben, sind die Leistungsindikatoren analog für das Unternehmen oder für den Konzern in gleicher Weise darzustellen.

Der Anteil der Umsatzerlöse, die von Nicht-Finanzunternehmen gemäß Art. 8 Abs. 2(a) der Taxonomie-Verordnung angegeben werden muss, bezieht sich auf solche Umsatzerlöse, die mit Produkten oder Dienstleistungen erzielt werden, die mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, die als ökologisch nachhaltig einzustufen sind. Bei dem Anteil der Investitionsausgaben und Betriebsausgaben, die gemäß Art. 8 Abs. 2(b) der Taxonomie-Verordnung angegeben werden müssen, sind die Ausgaben anzugeben, die im Zusammenhang mit Vermögensgegenständen oder Prozessen stehen, die mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, die als ökologisch nachhaltig einzustufen sind. Entsprechend ist zu beachten, dass taxonomiekonforme Investitionen unabhängig von taxonomiekonformen Umsatzerlösen bestehen können und als solche auszuweisen sind.

8.1. Nach welcher Rechnungslegungsnorm (IFRS oder HGB) sind die Umsatzerlöse zu ermitteln?

Bei einer IFRS-Rechnungslegung ist zunächst auf den Ausweis gemäß IAS 1.82 (a) als „Umsatzerlöse“ und bei einer HGB-Rechnungslegung auf den Ausweis der Umsatzerlöse gemäß § 275 HGB abzustellen.

Für Unternehmen, die nach den IFRS Rechnung legen, sind Umsatzerlöse nach IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*, Tz. 82 (a), als Ausgangspunkt für die Angaben zu den Umsatzerlösen heranzuziehen. Danach sind neben den Erlösen aus Verträgen mit Kunden nach IFRS 15

28.10.2021

Erlöse aus Verträgen mit Kunden, Leasingerlöse für Leasinggeber nach IFRS 16 *Leasingverhältnisse* und ggf. andere Erlösquellen zu berücksichtigen.

Erträge aus staatlichen Zuschüssen, die auf der Grundlage von IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand* bilanziert werden, sollten unter „sonstige Erträge“ dargestellt bzw. alternativ mit den damit verbundenen Aufwendungen in Abzug gebracht werden (IAS 20.29), da diese nach IAS 1.82 (a) keine Umsatzerlöse darstellen. Ebenso stellen Erträge aus nicht fortgeführten Aktivitäten, die nach IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche*, Tz. 33, getrennt von fortgeführten Aktivitäten dargestellt werden, keine Umsatzerlöse nach IAS 1.82 (a) dar.

Für Unternehmen, die nach HGB Rechnung legen, beinhalten gemäß § 277 Abs. 1 HGB Umsatzerlöse solche aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern.

8.2. Wie sind Investitionsausgaben nach IFRS bzw. nach HGB abzugrenzen?

Investitionsausgaben nach der Taxonomie-Verordnung stellen

- Zugänge zu Sachanlagen und zu immateriellen Vermögenswerten (vor Abschreibungen, Umbewertungen einschließlich Neubewertungen und außerplanmäßigen Wertminderungen) und
- Zugänge aus Unternehmenszusammenschlüssen

dar.

Investitionsausgaben im Zusammenhang mit dem Erwerb von Unternehmensanteilen und Finanzinstrumenten sind nicht einzubeziehen.

Unternehmen, die nach IFRS Rechnung legen, sollten als Investitionsausgaben die Kosten definieren, die auf der Grundlage von

- IAS 16.73 e) i) und iii) (Zugänge zu Sachanlagen einschließlich Erwerbe aus Unternehmenszusammenschlüssen),
- IAS 38.118 e) i) (Zugänge zu immateriellen Vermögenswerten),
- IAS 40.76 a) und b) (Zugänge zu als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien einschließlich Erwerbe aus Unternehmenszusammenschlüssen bei Anwendung des Modells des beizulegenden Zeitwerts),
- IAS 40.79 d) i) und ii) (Zugänge zu als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien einschließlich Erwerbe aus Unternehmenszusammenschlüssen bei Anwendung des Anschaffungskostenmodells),

28.10.2021

- IAS 41.50 b) und e) (Erhöhungen des Buchwerts biologischer Vermögenswerte infolge von Käufen einschließlich Erhöhungen, die aus Unternehmenszusammenschlüssen resultieren),
- IFRS 16.53 h) (Zugänge zu Nutzungsrechten beim Leasingnehmer)

angegeben werden.

Unternehmen, die nach HGB Rechnung legen, sollten als Investitionsausgaben die Zugänge zu den Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten definieren.

Leasingverträge, die nicht zur Anerkennung eines Nutzungsrechts (right-of-use) führen, gehören nicht zu den Investitionsausgaben.

8.3. Welche Kriterien sind bei der Abgrenzung der Betriebsausgaben anzuwenden?

Die Taxonomie-Verordnung beschränkt die Betriebsausgaben auf die nachfolgend dargestellte Liste von Ausgaben/direkten Kosten, die als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst sind:

- Trainings- und anderen HR-relevanten Adaptionskosten (Hinweis: Diese Ausgaben sind lediglich in Annex 1, Abschnitt 1.1.3.2 als Teil des Zählers spezifiziert worden. Im Nenner werden sie nicht erwähnt, sodass aktuell noch unklar ist, wie sie in der Gleichung zu berücksichtigen sind),
- Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (sofern nicht bereits unter Investitionsausgaben erfasst),
- Aufwendungen aus Maßnahmen zur Gebäudesanierung,
- Leasingaufwendungen,
- Aufwendungen aus Wartung und Reparaturen sowie
- sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit der täglichen Wartung von Sachanlagen, die erforderlich sind, um das fortgesetzte und wirksame Funktionieren dieser Vermögenswerte zu gewährleisten.

Abschreibungen einschließlich außerplanmäßiger Abschreibungen gehören weder zu den Investitions- noch zu den Betriebsausgaben.

8.4. Welche zusätzlichen Informationen zur Ermittlung der Leistungskennzahlen sollten offengelegt werden?

Begleitende Informationen sollen die Transparenz der veröffentlichten Leistungsindikatoren weiter erhöhen. Die ergänzenden Angaben sollen deutlich machen, wie die Leistungsindikatoren ermittelt wurden und sie in einen Kontext einbetten, damit Investoren und andere Nutzer diese leichter interpretieren können.

28.10.2021

Konkret sollen u.a. folgende zusätzlichen Informationen die Angaben zu den drei Leistungsindikatoren flankieren:

- **Rechnungslegungsgrundsätze**

Zu erläutern ist, wie die Umsatzerlöse, Investitions- und Betriebsausgaben definiert und auf welcher Grundlage sie ermittelt wurden. Umsatzerlöse und Investitionsausgaben sollten durch einen Verweis auf die zugehörigen Posten in dem Abschluss ergänzt werden. Wenn sich eine Herangehensweise zur Ermittlung der Leistungsindikatoren seit dem vorangegangenen Berichtszeitraum geändert hat, ist die Änderung zu erläutern und zu erklären, warum diese Änderungen zu zuverlässigeren und relevanteren Informationen führen. Angepasste Vergleichszahlen müssen berichtet werden.

In Bezug auf die Implementierung von Investitionsplänen sind wesentliche Änderungen, die während des Berichtsjahres auftraten, darzulegen. Dabei ist insb. einzugehen auf die Hintergründe der Änderung, die Auswirkungen auf das Potenzial der Wirtschaftstätigkeit, taxonomiekonform zu werden, und den Zeithorizont, in welchem dies erwartet wird. Zudem ist die Anpassung der entsprechenden Leistungsindikatoren für jedes vergangene Berichtsjahr darzustellen, das von dem Plan abgedeckt wird, wenn Änderungen des Plans Auswirkungen auf diese Leistungsindikatoren hatten.

- **Anwendung der Regulierung**

Unternehmen sollen einen klaren Bezug zur Regulierung darstellen und erläutern, wie sie die Übereinstimmung mit den Kriterien für ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten gem. Art. 3 der Taxonomie-Verordnung ermittelt haben.

- **Beitrag zu mehreren Umweltzielen**

Wenn eine Wirtschaftstätigkeit zu mehreren Umweltzielen beiträgt, ist die Grundlage für die Aufteilung der Umsatzerlöse, Investitions- und Betriebsausgaben auf diese Umweltziele nebst der Vermeidung von Doppelerfassungen zu erläutern. Wenn ein Unternehmen beschließt, die Umsatzerlöse, Investitions- und Betriebsausgaben nur einem Umweltziel zuzuordnen, anstatt es auf mehrere Umweltziele aufzuteilen, sollte diese Tatsache zusammen mit der Begründung für diese Entscheidung offengelegt werden.

- **Erläuterung zur disaggregierten Darstellung von Leistungskennzahlen**

Bei einer Schlüsselung von Leistungsindikatoren auf verschiedene Wirtschaftszweige (z.B., wenn eine Produktionsanlage in integrierter Weise genutzt wird), ist eine solche Aufteilung der Leistungsindikatoren auf der Grundlage von Kriterien durchzuführen, die dem Produktionsprozess und den technischen Besonderheiten Rechnung tragen. Diese Grundlagen einer solchen Aufschlüsselung sind entsprechend zu erläutern.

28.10.2021

- **Veränderungen im Berichtsjahr**

Wesentliche Veränderungen, die im Berichtsjahr im Vergleich zum Vorjahr eingetreten sind, sollten erläutert werden, wobei zu beachten ist, dass Änderungen in der Methodik zur Ermittlung der Leistungsindikatoren grundsätzlich als wesentlich angesehen werden, unabhängig davon, ob sie eine Wertänderung der Leistungsindikatoren auslösen.

- **Vergleichende Informationen**

Vergleichende Informationen und die Berichterstattung über wesentliche Änderungen zum Vorjahr sind ab dem zweiten Jahr der Offenlegung erforderlich.

Nicht-Finanzunternehmen dürfen zusätzliche Leistungsindikatoren angeben, die auf Umsatzerlösen, Investitionsausgaben und Betriebsausgaben basieren, und bei deren Ermittlung auch Investitionen in Joint Ventures anteilig zu berücksichtigen sind, die gemäß IFRS 11 i.V.m. IAS 28 nach der Equity-Methode bilanziert werden.

- **Sonstige Informationen**

Zusätzlich zu diesen erläuternden und ergänzenden Informationen können Unternehmen auf freiwilliger Basis zusätzliche Angaben machen, die sie für wesentlich erachten. Diese Informationen können z.B. Informationen über künftige Ziele einer oder mehrerer Leistungsindikatoren enthalten und mit welchen Maßnahmen diese Ziele erreicht werden sollen.

Die erläuternden und ergänzenden Informationen sollten in unmittelbarer Nähe der Angaben zu diesen erfolgen sowie den Berichtsprinzipien von Klarheit und Unvoreingenommenheit folgen. Querverweise auf Informationen in anderen Teilen der Finanz- und Nichtfinanzberichterstattung sind gleichwohl möglich, sofern Nutzern ein leichter Zugriff auf die relevanten Informationen ermöglicht wird.

- **Detailliertere Erläuterungen zu den Leistungsindikatoren**

Für jeden der von Nicht-Finanzunternehmen angegebenen Leistungsindikatoren wird im Anhang 1 zu Art. 8 des Delegierten Rechtsaktes eine detailliertere Erläuterung vorgegeben. Die im Detail zu machenden Erläuterungen sind in Abschn. 1.2.3. „Contextual Information“ zu finden.

8.5. Was ist zu beachten, wenn eine Wirtschaftstätigkeit zu mehreren Umweltzielen beiträgt?

Bei einer Schlüsselung von Leistungsindikatoren auf verschiedene Umweltziele ist eine Aufteilung der Leistungsindikatoren auf der Grundlage von bestimmten Kriterien vorzunehmen und die Grundlagen einer solchen Aufschlüsselung sind entsprechend zu erläutern.

28.10.2021

Wenn eine Wirtschaftstätigkeit zu mehreren Umweltzielen beiträgt, ist die Grundlage für die Aufteilung der Umsatzerlöse, Investitions- und Betriebsausgaben auf diese Ziele nebst der Vermeidung von Doppelerfassungen zu erläutern.

Wenn ein Unternehmen beschließt, die Umsatzerlöse, Investitions- und Betriebsausgaben nur einem Umweltziel zuzuordnen, anstatt es auf Ziele aufzuteilen, sollte diese Tatsache zusammen mit der Begründung für diese Entscheidung offengelegt werden.

8.6. Wie ist im ersten Jahr der Anwendung mit Vergleichszahlen zum Vorjahr und Entwicklungen der Leistungsindikatoren umzugehen?

Im ersten Berichtsjahr sind keine Angaben zu Vorjahreszahlen erforderlich. Ab dem zweiten Jahr der Offenlegung sind Vorjahreszahlen und Erläuterungen über wesentliche Veränderungen zum Vorjahr anzugeben.

Die nach Art. 8 Nr. 3 des Delegierten Rechtsakts zu Art. 8 der Taxonomie-Verordnung geforderten Angaben sollen in der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung dargestellt werden und Auskunft über das letzte Geschäftsjahr geben.

9. Anforderungen an interne Prozesse

In Hinsicht auf die Umsetzung der Anforderungen der Taxonomie-Verordnung durch Nicht-Finanzunternehmen bedarf es einerseits zunächst einer grundlegenden Klärung von Begrifflichkeiten und Erfordernissen zur Datenermittlung und andererseits daran anschließend der zielgerichteten Anpassung bzw. Etablierung von unternehmensinternen Prozessen. Dabei ist zu beachten, dass die internen Prozesse zur Datenerhebung an den Wirtschaftstätigkeiten auszurichten sind, losgelöst von gesellschaftsrechtlichen (Konzern-)Strukturen.

9.1. Was ist an Begrifflichkeiten und Erfordernissen zur Datenermittlung grundlegend zu ermitteln?

In Art. 2 der Taxonomie-Verordnung sowie in Art. 1 des Delegierten Rechtsakts werden die in der Verordnung verwandten Begriffe definiert. Diese Begriffsdefinitionen sollten sensorisch für die unternehmensinterne Umsetzung verwendet werden. Dies impliziert zunächst die Feststellung möglicher Abweichungen der Begriffsinhalte gemäß Taxonomie-Verordnung im Vergleich zu dem im Unternehmen bereits bestehenden Begriffsverständnis und danach die unternehmensspezifische Definition der Begrifflichkeiten und deren Umsetzung in Kongruenz zu der Taxonomie-Verordnung oder in bewusster Abweichung.

Die bestehenden wirtschaftlichen Tätigkeiten des Unternehmens sollten in Hinsicht auf deren Taxonomiekonformität unter Beachtung der in Art. 3 der Taxonomie-Verordnung enthaltenen

28.10.2021

Kriterien für ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten und danach im Hinblick auf mögliche Anpassungserfordernisse analysiert werden.

In Art. 3 der Taxonomie-Verordnung gibt es ergänzende Verweise auf Art. 10 bis 16 der Taxonomie-Verordnung („Wesentlicher Beitrag zu den Umweltzielen des Artikels 9“), auf Art. 17 der Taxonomie-Verordnung („Erhebliche Beeinträchtigungen der Umweltziele“) und auf Art. 18 der Taxonomie-Verordnung („Mindestschutz“), mit denen die Rahmenbedingungen der Tätigkeiten umschrieben werden.

Neben der Klärung der Begriffe sollte festgestellt werden, welche einzelnen Daten innerhalb und ggf. außerhalb des Unternehmens erhoben werden müssen, um die mittelbaren und unmittelbaren Anforderungen von Art. 8 Abs. 1 und 2 der Taxonomie-Verordnung zu erfüllen.

9.2. Inwiefern sind unternehmensinterne Prozesse zu etablieren bzw. anzupassen?

Vor dem Hintergrund dieser Begriffsanalysen und -bestimmungen sowie der Datenermittlungserfordernisse sind auf den Begriffen aufbauende Prozesse anzupassen bzw. zu etablieren, die dazu dienen, einerseits ein angemessenes Bewusstsein für ein ökologisch nachhaltiges Wirtschaften zu etablieren und andererseits davon ausgehend entsprechende Prozesse zu deren Umsetzung unternehmensintern anzupassen bzw. aufzusetzen.

Bei der Umsetzung dieser Prozessanpassungen oder bei der Etablierung der Prozesse bedarf es bei Nicht-Finanzunternehmen eines abteilungs- oder bereichsübergreifenden Ansatzes. Dieser impliziert die aktive und fachbezogene interdisziplinäre Zusammenarbeit verschiedener Fachabteilungen. Diese Zusammenarbeit hat das Ziel, unter Berücksichtigung der Kriterien für ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten gemäß Art. 3 der Taxonomie-Verordnung und der bereits genannten Umweltziele gemäß Art. 9 der Taxonomie-Verordnung unternehmensinterne Prozesse im vorgenannten Sinne anzupassen oder zu etablieren, mit denen die Beachtung bzw. Umsetzung folgender Aspekte sowie die Bereitstellung zugehöriger Daten gewährleistet werden können:

- Umsetzung der festgelegten Begrifflichkeiten in die produktions- oder dienstleistungsbezogenen Prozesse,
- Anreicherung der bestehenden produktions- oder dienstleistungsbezogenen Prozesse um die technischen Bewertungskriterien aus der Taxonomie-Verordnung bzw. um solche aus dem Delegierten Rechtsakt zu den Klimazielen resp. dessen Anhängen,
- Einfügung der zu einer Verwirklichung eines oder mehrerer Umweltziele erforderlichen Rahmenbedingungen aus Art. 10 bis 16 der Taxonomie-Verordnung in die bestehenden produktions- oder dienstleistungsbezogenen Prozesse,
- Sicherstellung in den produktions- oder dienstleistungsbezogenen Prozessen, dass gemäß Art. 17 der Taxonomie-Verordnung keine erheblichen Beeinträchtigungen der jeweils

28.10.2021

fünf weiteren Umweltziele durch die Wirtschaftstätigkeit selbst und durch die bereitgestellten Produkte bzw. Dienstleistungen während des gesamten Lebenszyklus erfolgt sind bzw. erfolgen,

- Beachtung der Regelungen des Mindestschutzes gemäß Art. 18 der Taxonomie-Verordnung in Hinsicht auf Menschenrechte und Arbeitsschutz in den produktions- oder dienstleistungsbezogenen Prozessen und
- Festlegung, ob die erforderlichen Datenerhebungen – möglichst auf digitalem Wege – auf Basis eines derivativen oder eines originären Prozessdesigns erfolgen sollen.

Um diese einzelnen Aspekte systemseitig zu erreichen, bedarf es einer Integration in die bestehenden produktions- oder dienstleistungsbezogenen Prozesse und damit in das unternehmerische Führungssystem sowie eines Monitorings der ermittelten Leistungsindikatoren, Kennzahlen bzw. Werte.

10. Corporate Governance und externe Prüfung

10.1. Welche Auswirkungen ergeben sich für Vorstand, Aufsichtsrat?

Es gelten für Vorstand und Aufsichtsrat die gleichen Anforderungen für die zusätzlich geforderten Angaben nach der Taxonomie-Verordnung wie diese bereits bisher für die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung bestehen.

Danach ist der Vorstand für die Aufstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung bzw. des gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Berichts einschließlich der nunmehr zusätzlich geforderten Angaben nach der Taxonomie-Verordnung verantwortlich.

Diese Verantwortung umfasst die Auswahl und Anwendung angemessener Methoden zur Aufstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung im (Konzern-)Lagebericht bzw. des gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Berichts sowie für das Treffen von Annahmen und die Vornahme von Schätzungen zu einzelnen Angaben, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind. Darüber hinaus ist der Vorstand verantwortlich für die Einrichtung und Wirksamkeit interner Kontrollen, die er als notwendig erachtet, um die Aufstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung bzw. des nichtfinanziellen (Konzern-)Berichts dergestalt zu ermöglichen, dass diese Erklärung bzw. dieser Bericht frei von wesentlichen beabsichtigten oder unbeabsichtigten falschen Angaben ist.

Die Verpflichtung zur inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung bzw. des gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Berichts obliegt nach § 171 Abs. 1 AktG unverändert dem Aufsichtsrat. Das heißt, dass die nunmehr nach der Taxonomie-Verordnung in die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung bzw. in den gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht

28.10.2021

zusätzlich aufzunehmenden Angaben ebenfalls der Pflicht zur inhaltlichen Prüfung durch den Aufsichtsrat unterliegen.

§ 111 Abs. 2 AktG räumt dem Aufsichtsrat das Wahlrecht ein, eine externe inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung bzw. des gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Berichts und damit einschließlich der zusätzlich durch die Taxonomie-Verordnung geforderten Angaben zu beauftragen. Zu den Neuregelungen nach dem Vorschlag für eine CSRD siehe Abschn. 13.

10.2. Welche Auswirkungen ergeben sich für die externe Prüfung?

Eine solche Beauftragung kann in einer mit dem Abschlussprüfer vereinbarten Erweiterung der (Konzern-)Abschlussprüfung oder aber in einer Beauftragung zu einer freiwilligen Prüfung bestehen. Im Gegensatz zu der mit dem Abschlussprüfer vereinbarten Erweiterung der Jahres- bzw. Konzernabschlussprüfung, die zur Voraussetzung hat, dass die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung in den (Konzern-)Lagebericht aufgenommen wird und mit hinreichender Sicherheit für das Prüfungsurteil zu erfolgen hat, kann die freiwillige Beauftragung eines Wirtschaftsprüfers sowohl zur Erzielung einer hinreichenden oder aber einer begrenzten Sicherheit für das Prüfungsurteil erfolgen.

Insofern gelten für eine ganzheitliche externe Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung bzw. des gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Berichts die gleichen Anforderungen, wie diese bereits bisher bestanden, und umfassen demnach auch die zusätzlich geforderten Angaben nach der Taxonomie-Verordnung.

Zu den Neuregelungen nach dem Vorschlag für eine CSRD vgl. Abschn. 13.

11. Offenlegung

11.1. Wie erfolgt die Offenlegung?

Für Finanzunternehmen und Nicht-Finanzunternehmen gilt gleichermaßen, dass sie die nach Art. 8 Abs. 1 der Taxonomie-Verordnung geforderten Angaben in ihre nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung aufzunehmen haben. Veröffentlichen sie einen gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht, hat dieser die Angaben nach Art. 8 der Taxonomie-Verordnung zu enthalten (Art. 8 Abs. 3 der Taxonomie-Verordnung).

Nach derzeitiger Rechtslage ist die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung nach § 289b Abs. 1 bzw. § 315b Abs. 1 HGB im (Konzern-)Lagebericht enthalten. Die Angaben der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung können entweder in einen ausgewiesenen Abschnitt des (Konzern-)Lageberichts, ggf. mit Verweisen auf andere Stellen im (Konzern-)Lagebericht, oder an

28.10.2021

geeigneten Stellen in den (Konzern-)Lagebericht aufgenommen werden. Unternehmen sind nach § 289b Abs. 3 bzw. § 315b Abs. 3 HGB von der Pflicht zur Erweiterung des (Konzern-)Lageberichts um eine nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung befreit, wenn sie einen gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht erstellen, der die inhaltlichen Vorgaben des § 289c bzw. § 315c HGB erfüllt. Die Veröffentlichung des gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Berichts kann durch Offenlegung zusammen mit dem (Konzern-)Lagebericht im Bundesanzeiger nach § 325 HGB oder durch Veröffentlichung auf der Internetseite des Unternehmens spätestens vier Monate nach dem Abschlussstichtag erfolgen, sofern der (Konzern-)Lagebericht auf diese Veröffentlichung unter Angabe der Internetseite des Unternehmens Bezug nimmt (§§ 289b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 315b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB). Macht ein Unternehmen von der Möglichkeit eines gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Berichts Gebrauch, so können gemäß Art. 8 Abs. 3 der Taxonomie-Verordnung die geforderten Angaben gemäß Art. 8 Abs. 1 in dem gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht veröffentlicht werden.

Zu möglichen Änderungen der Offenlegung nach dem am 21.04.2021 von der Europäischen Kommission veröffentlichten Vorschlag für eine Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (CSRD) finden sich weitere Erläuterungen in Abschn. 13.

11.2. Gibt es konkrete Vorgaben zur Darstellung?

In den Anlagen zu dem am 06.07.2021 von der Europäischen Kommission angenommenen Delegierten Rechtsakt zu Art. 8 der Taxonomie-Verordnung werden die Anforderungen zur Darstellung der Angaben nach Art. 8 Abs. 1 und 2 der Taxonomie-Verordnung z.T. mittels Tabellen konkretisiert. In den Art. 2 bis 6 des Delegierten Rechtsakts ist eine Offenlegung der erforderlichen Angaben unter Nutzung dieser Tabellen explizit vorgesehen. Diese Tabellen tragen gleichermaßen den Besonderheiten von Finanzunternehmen und Nicht-Finanzunternehmen Rechnung.

Zudem finden sich in den entsprechenden Art. 2 bis 6 Verweise auf die Anhänge des Delegierten Rechtsakts, in welchen weitergehend insb. auf die qualitativen Informationen, welche ergänzend zu den Leistungsindikatoren darzulegen sind, abgestellt wird.

12. Welche Anwendungszeitpunkte sind zu beachten?

Erstmalig sollten die neuen Angabepflichten nach der Taxonomie-Verordnung vollumfänglich bereits für alle Veröffentlichungen berichtspflichtiger Unternehmen ab dem 01.01.2022 gelten.

Um jedoch den betroffenen Unternehmen genügend Zeit einzuräumen, sich mit den Anforderungen der Taxonomie-Verordnung vertraut zu machen und ihre Anwendung vorzubereiten,

28.10.2021

wurden in Art. 10 des von der Europäischen Kommission am 06.07.2021 angenommenen Delegierten Rechtsakts zeitliche und inhaltliche Erleichterungen zur erstmaligen Anwendung eingeräumt.

Danach müssen Finanz- und Nicht-Finanzunternehmen, die zur Abgabe einer nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung nach § 289b bzw. § 315b HGB ab dem 01.01.2022 verpflichtet sind, bei unterstelltem kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr (nur) die nachfolgend dargestellten Angaben für das Geschäftsjahr 2021 machen:

12.1. Nicht-Finanzunternehmen

Nicht-Finanzunternehmen können ihre Angaben auf

- die Anteile von Wirtschaftstätigkeiten, die nach der Taxonomie-Verordnung als „taxonomiefähig“ bzw. „nicht taxonomiefähig“ gelten,
- eine Beschreibung der Vorgehensweise zur Berechnung dieser Anteile und
- Querverweise zur Finanzberichterstattung und
- qualitative Informationen gem. Sektion 1.2 des Anhangs I zum Delegierten Rechtsakt beschränken.

Eine Würdigung der Erfüllung der technischen Bewertungskriterien hinsichtlich der Wirtschaftstätigkeiten für die beiden ersten Umweltziele „Klimaschutz“ und „Anpassung an den „Klimawandel“ ist danach im ersten Jahr der Anwendung grundsätzlich nicht erforderlich.

Insofern sind die vollumfänglichen Angaben nach der Taxonomie-Verordnung erst für Veröffentlichungen ab dem 01.01.2023 unter Berücksichtigung der technischen Bewertungskriterien zu den in der Taxonomie-Verordnung aufgeführten sechs Umweltzielen und der Einhaltung des Mindestschutzes vorgesehen.

Zur Ermittlung des Anteils der taxonomiefähigen bzw. nicht-taxonomiefähigen Wirtschaftstätigkeiten ist eine Bezugnahme auf die Umsatzerlöse, Investitions- sowie Betriebsausgaben vorgegeben.

12.2. Finanzunternehmen

Finanzunternehmen können in den ersten beiden Jahren der Anwendung ihre Angaben auf

- die jeweiligen Anteile an ihren Vermögenswerten von taxonomiefähigen bzw. nicht-taxonomiefähigen Wirtschaftstätigkeiten,
- die jeweiligen Anteile an ihren Vermögenswerten nach Art. 7 Nr. 1 bis 3 des Delegierten Rechtsakts und
- auf qualitative Informationen nach Anlage XI des Art. 8 Delegierten Rechtsakts

28.10.2021

beschränken.

Hierbei haben Kreditinstitute ergänzend den Anteil ihres Handelsbestands und der kurzfristigen Interbankenkredite zu ihrer Bilanzsumme anzugeben.

Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen haben auch den Anteil der taxonomiefähigen und nicht-taxonomiefähigen wirtschaftlichen Tätigkeiten im Bereich der Nichtlebensversicherung anzugeben.

Insofern sind die vollumfänglichen Angaben nach der Taxonomie-Verordnung erst für Veröffentlichungen ab dem 01.01.2024 vorgesehen.

13. Welche Auswirkungen sind aufgrund der neuen Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung zu beachten?

Die nach der Taxonomie-Verordnung zusätzlich geforderten Informationen erweitern systematisch die nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärungen, die seit dem Kalenderjahr 2017 den (Konzern-)Lagebericht der Unternehmen ergänzen. Davon sind derzeit rd. 500 Unternehmen von öffentlichem Interesse mit mehr als 500 Mitarbeitern sowie ebenfalls rund 500 Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern in Deutschland betroffen.¹⁵

Der am 21.04.2021 von der Europäischen Kommission veröffentlichte Entwurf zur Weiterentwicklung der Nachhaltigkeitsberichterstattung¹⁶ ersetzt den bisherigen Begriff der „nichtfinanziellen Erklärung“ durch „Nachhaltigkeitsberichterstattung“ und verfolgt das Ziel, mit einer verbesserten Berichterstattung über Umwelt-, Sozial- und Governance-Aspekte zum Übergang in ein nachhaltiges und integratives Finanz- und Wirtschaftssystem im Einklang mit dem europäischen Green Deal und den UN-Zielen für eine nachhaltige Entwicklung beizutragen.

Wesentliche Neuerungen des Richtlinienentwurfs sind:

- Der Geltungsbereich soll auf alle großen Unternehmen, unabhängig von ihrer Kapitalmarktorientierung und des bisherigen Schwellenwertes von 500 Mitarbeitern, ausgeweitet werden, womit die Anzahl berichtspflichtiger Unternehmen in Deutschland auf rd. 15.000 Unternehmen ansteigen würde.¹⁷ Ab dem 01.01.2026 ist eine weitere Auswei-

¹⁵ 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. EU Nr. L 330 vom 15.11.2014, S. 1, ber. ABl. EU Nr. L 369 vom 24.12.2014, S. 79.

¹⁶ Mitteilung der EU-Kommission – EU-Taxonomie, Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen, Nachhaltigkeitspräferenzen und treuhänderische Pflichten: Finanzielle Mittel in Richtung des europäischen Grünen Deals lenken, KOM (2021) 188 endg.

¹⁷ CSR-Studie des DRSC. Abschlussbericht zur vom BMJV beauftragten Horizontalstudie sowie zu Handlungsempfehlungen für die Überarbeitung der CSR-Richtlinie, S. 87.

28.10.2021

tung auf kapitalmarktorientierte kleine und mittelgroße Unternehmen geplant. Der erweiterte persönliche Anwendungsbereich führt auch dazu, dass die betroffenen Unternehmen ebenfalls die Anforderungen der Taxonomie-Verordnung erfüllen müssen.

- Die Europäische Kommission wird ermächtigt, bis zum 31.10.2022 eigenständige EU-Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung unter Berücksichtigung der von der EFRAG zu erstellenden technischen Empfehlungen sowie der bereits bestehenden Vorgaben der Taxonomie-Verordnung und Offenlegungs-Verordnung mittels Delegierter Rechtsakte zu erlassen. Bis zum 31.10.2023 ist zudem die Veröffentlichung sektorspezifischer Standards geplant.
- Die Verantwortlichkeit von Vorstand und Aufsichtsrat für die Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie des Prüfungsausschusses für die Überwachung der Prüfung derselben sowie der dafür notwendigen Systeme und Prozesse wird betont.
- Die berichteten Nachhaltigkeitsinformationen sollen in einem digitalen und maschinenlesbaren Format erstellt werden.
- Die Nachhaltigkeitsberichterstattung soll einer inhaltlichen Prüfungspflicht unterzogen werden, wobei zunächst eine Prüfung zur Erzielung einer begrenzten Sicherheit für das Prüfungsurteil vorgesehen ist. Spezifische Prüfungsstandards können durch Delegierte Rechtsakte erlassen werden und die Grundlage für eine Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit hinreichender Sicherheit bilden.

Die Richtlinie soll noch im Kalenderjahr 2021 verabschiedet werden. Ihre Vorgaben sind durch die Mitgliedstaaten bis Ende 2022 in nationales Recht umzusetzen. Die Berichts- und Prüfungspflicht soll für Nachhaltigkeitsberichte gelten, die ab 01.01.2024 veröffentlicht werden, d.h. bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr für Geschäftsjahre ab 2023.

Der Zeitplan ist sehr ambitioniert und wird vor allem bei den Unternehmen, die neu zur Berichterstattung verpflichtet sind, umfassende Anpassungen bei den internen Prozessen erforderlich machen. Diese stellen zugleich auch die Grundlage für die inhaltliche externe Prüfung dar.