

Elektronische Nachhaltigkeitsberichterstattung gem. der CSRD

(Stand: 8. August 2024)

Vorbemerkung

Das DRSC stellt mit diesem Briefing Paper einen Kurzüberblick über die Vorschriften zur elektronischen Nachhaltigkeitsberichterstattung gem. der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD, [Richtlinie \(EU\) 2022/2464](#)) und der deutschen Umsetzungsgesetzgebung dar. Zudem soll ein Verständnis zum Prozess der Entwicklung der XBRL-Taxonomien, der damit verbundenen Prozessschritte und der an der Entwicklung beteiligten Akteure geschaffen werden. Das Briefing Paper wird fortlaufend aktualisiert, wobei diese Version die [Veröffentlichung](#) des Regierungsentwurfes eines Umsetzungsgesetzes zur CSRD (RegE) am 24. Juli 2024 berücksichtigt.

Hintergrund und EU-Rechtsrahmen

Die CSRD ändert die Bilanzrichtlinie (BilanzRL, [Richtlinie 2013/34/EU](#)), ersetzt dabei die bisherigen Vorschriften der Non-Financial Reporting Directive (NFRD, [Richtlinie 2014/95/EU](#)) und verpflichtet Unternehmen zu einer umfangreichen Nachhaltigkeitsberichterstattung im (Konzern-)Lagebericht. Nach der NFRD waren bereits ca. 500 Unternehmen in Deutschland für ab dem 1. Januar 2017 beginnende Geschäftsjahre dazu verpflichtet, eine nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung zu veröffentlichen, die sich auf Nachhaltigkeitsaspekte bezieht. Die Berichtspflichten der CSRD gelten nunmehr für ca. 14.600 Unternehmen in Deutschland (EU-weit ca. 49.000 Unternehmen) und sind schrittweise für ab dem 1. Januar 2024 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.

Zunächst werden für ab dem 1. Januar 2024 beginnende Geschäftsjahre solche

Unternehmen zur Berichterstattung verpflichtet, die zuvor schon nach der NFRD zur Berichterstattung verpflichtet waren. Dazu gehören große, kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellte Personengesellschaften mit mehr als 500 Arbeitnehmern, große Kreditinstitute und große Versicherungsunternehmen mit jeweils mehr als 500 Arbeitnehmern sowie bestimmte Mutterunternehmen großer Gruppen mit mehr als 500 Arbeitnehmern. Für ab dem 1. Januar 2025 beginnende Geschäftsjahre werden die Berichtspflichten auf alle solche großen Unternehmen ausgeweitet, unabhängig von deren Kapitalmarktorientierung und der Schwelle von 500 Arbeitnehmern. Als groß gelten Unternehmen in diesem Zusammenhang, wenn am Bilanzstichtag zwei der folgenden drei Größenkriterien überschritten werden:

- Bilanzsumme > 25 Mio. EUR,
- Umsatzerlöse > 50 Mio. EUR oder
- Mitarbeiter > 250.

Für ab dem 1. Januar 2026 beginnende Geschäftsjahre werden die neuen Berichtspflichten auch auf kleine und mittelgroße, kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellte Personengesellschaften, kleine und mittelgroße, kapitalmarktorientierte Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen (kapitalmarktorientierte KMU) sowie bestimmte kleine und nicht komplexe Institute und firmeneigene (Rück-)Versicherungsunternehmen ausgeweitet. Kleinstunternehmen sind hingegen vom Anwendungsbereich der CSRD ausgenommen. Kapitalmarktorientierte KMU haben dabei die Möglichkeit eines

zweijährigen „Opting-outs“, wodurch der Erstanwendungszeitpunkt auf für ab dem 1. Januar 2028 beginnende Geschäftsjahre verschoben werden kann.

Unternehmen die einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen müssen, haben ihren (Konzern-)Lagebericht in dem in Artikel 3 der ESEF-Verordnung (ESEF-VO, [Delegierte Verordnung \(EU\) 2019/815](#)) festgelegten einheitlichen elektronischen Berichtsformat (European Single Electronic Format, ESEF) aufzustellen und ihre Nachhaltigkeitsangaben (einschließlich der Angaben nach Artikel 8 der UmwelttaxonomieVO, [Verordnung \(EU\) 2020/852](#)) gemäß der ESEF-VO maschinenlesbar auszuzeichnen (Artikel 29d BilanzRL). Um die Nachhaltigkeitsangaben maschinenlesbar auszeichnen zu können, sind sog. Taxonomien notwendig.

In Artikel 3 der ESEF-VO ist das anzuwendende einheitliche elektronische Berichtsformat festgelegt: Demnach ist der (Konzern-)Lagebericht künftig im Extensible Hypertext Markup Language (XHTML)-Format aufzustellen.

Unternehmen im persönlichen Anwendungsbereich der CSRD haben damit zukünftig,

1. ihren (Konzern-)Lagebericht im XHTML-Format aufzustellen und
2. ihre Nachhaltigkeitsangaben mithilfe von (derzeit noch zu entwickelnden) Taxonomien maschinenlesbar auszuzeichnen.

Mit dieser Digitalisierung soll die Zugänglichkeit, Analyse und Vergleichbarkeit der Nachhaltigkeitsangaben verbessert werden (Erwägungsgrund 55 CSRD), da diese künftig in maschinenlesbarer Form vorliegen. Die maschinenlesbar ausgezeichneten Nachhaltigkeitsangaben sollen neben anderen Unternehmensangaben ab dem

Sommer 2027 öffentlich über das zentrale europäische Zugangsportal (European Single Access Point, ESAP, [Verordnung \(EU\) 2023/2859](#)) abrufbar sein.

Der im ESEF aufgestellte (Konzern-)Lagebericht und die maschinenlesbar ausgezeichneten Nachhaltigkeitsangaben sind auch offenzulegen (Artikel 30 Abs. 1 BilanzRL) und extern zu prüfen (Artikel 34 Abs. 1 Buchst. aa BilanzRL).

Vorschriften der ESEF-VO

Die ESEF-VO regelt bislang ausschließlich die elektronische Finanzberichterstattung von insb. kapitalmarktorientierten Unternehmen.

Nach der Transparenzrichtlinie (TransparenzRI, [Richtlinie 2004/109/EG](#)) haben kapitalmarktorientierte Unternehmen, deren Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt innerhalb der EU zugelassen sind, bereits für ab dem 1. Januar 2020 beginnende Geschäftsjahre die Vorschriften der ESEF-VO zur elektronischen Finanzberichterstattung auf ihren Jahresfinanzbericht anzuwenden (Artikel 4 Abs. 7 TransparenzRI).

Nach der ESEF-VO haben kapitalmarktorientierte Unternehmen ihren Jahresfinanzbericht im XHTML-Format zu erstellen (Artikel 3 ESEF-VO). Maschinenlesbare Auszeichnungen in darin enthaltenen IFRS-Konzernabschlüssen werden unter Anwendung der im Anhang der ESEF-VO eingeführten XBRL-Spezifikationen (iXBRL) eingebettet (Artikel 6 ESEF-VO). Hierzu stellt die ESEF-VO eine erweiterbare (Basis-)Taxonomie zur Verfügung, welche aus der Taxonomie der IFRS-Stiftung abgeleitet wurde. Um Anpassungen der International Financial Reporting Standards (IFRS), Änderungen an der XBRL-Spezifikation oder andere technische Entwicklungen zu berücksichtigen, wird die ESEF-VO

periodisch aktualisiert. Hierzu erarbeitet die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (European Securities and Markets Authority, ESMA) Entwürfe technischer Regulierungsstandards, die im Anschluss durch die Europäische Kommission als delegierte Rechtsakte zur Änderung der ESEF-VO erlassen werden.

Durch die Vorschriften der CSRD zur elektronischen Nachhaltigkeitsberichterstattung werden Änderungen an der ESEF-VO notwendig.

Stand der gesetzlichen Umsetzung zur elektronischen Berichterstattung in Deutschland

In Deutschland gibt es eine weitreichende Befreiung der Pflicht zur Erstellung von Jahresfinanzberichten i.S.d. TransparenzRI (§ 114 [WpHG](#)), da diese als redundantes Berichtsinstrument der Finanzberichterstattung angesehen werden. Stattdessen wurde für die im Jahresfinanzbericht enthaltenen Bestandteile (insb. Konzernabschluss und Konzernlagebericht) das ESEF als Wiedergabeformat eingeführt (§ 328 [HGB](#)). Die Aufstellung und gesellschaftsrechtliche Behandlung von Jahres- bzw. Konzernabschluss und (Konzern-)Lagebericht blieb durch die Anwendung des ESEF als Wiedergabeformat unberührt, womit der Aufstellungs- vom Offenlegungsprozess entkoppelt wurde (sog. Offenlegungslösung). Entsprechend müssen die im Jahresfinanzbericht enthaltenen Bestandteile von kapitalmarktorientierten Unternehmen für ab dem 1. Januar 2020 beginnende Geschäftsjahre beim Unternehmensregister im ESEF offengelegt werden.

Die Vorschriften der CSRD zur Nachhaltigkeitsberichterstattung mussten bis zum 6. Juli 2024 in deutsches Recht umgesetzt werden, da es sich um eine EU-Richtlinie handelt. Der hierzu veröffentlichte RegE

(siehe hierzu auch [DRSC Briefing Paper](#)) beinhaltet insb. neue Vorschriften zur elektronischen Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Demnach haben Unternehmen die einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen müssen, ihren (Konzern-)Lagebericht in dem in Artikel 3 der ESEF-VO festgelegten einheitlichen elektronischen Berichtsformat aufzustellen und ihre Nachhaltigkeitsangaben gemäß der ESEF-VO maschinenlesbar auszuzeichnen. Damit wird für den (Konzern-)Lagebericht das ESEF als Aufstellungsformat bestimmt (sog. Aufstellungslösung). Der RegE sieht eine Verordnungsermächtigung vor, die es dem BMJ ermöglicht, die anzuwendenden Vorschriften der ESEF-VO in Zukunft näher zu bezeichnen (§§ 289g, 315e HGB-E). Der Jahres- bzw. Konzernabschluss ist im Gegensatz zum (Konzern-)Lagebericht nicht im ESEF, sondern schriftlich aufzustellen (§ 245 HGB-E), womit ein Medienbruch im Aufstellungsformat zwischen Jahres- bzw. Konzernabschluss und (Konzern-)Lagebericht vorliegt.

Im Falle einer AG hat sich der eingerichtete Prüfungsausschuss auch mit der Überwachung des Prozesses der elektronischen Nachhaltigkeitsberichterstattung zu beschäftigen (Begründung zu § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG-E). Der Aufsichtsrat hat den im ESEF aufgestellten (Konzern-)Lagebericht zu überprüfen und darüber ggü. der Hauptversammlung Bericht zu erstatten (§ 171 Abs. 1 Satz 1 [AktG](#)). Zudem ist der im ESEF aufgestellte (Konzern-)Lagebericht zur Einsicht durch die Aktionäre in den Geschäftsräumen auszulegen (§ 175 Abs. 2 AktG) und der Vorstand hat der Hauptversammlung den (Konzern-)Lagebericht zugänglich zu machen (§ 176 Abs. 1 AktG).

Der im ESEF aufgestellte (Konzern-)Lagebericht ist bei kapitalmarktorientierten

Unternehmen spätestens vier Monate nach Abschlussstichtag der das Unternehmensregister führenden Stelle zu übermitteln (§ 325 Abs. 4 HGB), für nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen spätestens ein Jahr nach Abschlussstichtag (§ 325 Abs.1a HGB). Das Offenlegungsformat für den (Konzern-)Lagebericht ist das ESEF (§ 328 Abs. 1 Satz 1 HGB). Durch eine im RegE vorgeschlagene Änderung der Unternehmensregisterverordnung soll es Inlandsemittenten und den zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichteten Unternehmen ermöglicht werden, alle nach gesetzlichen Vorschriften offenzulegenden Rechnungslegungsunterlagen im ESEF (XHTML) statt in zwei unterschiedlichen Formaten (XHTML und XML) an die das Unternehmensregister führenden Stelle zu übermitteln (§ 11 Abs. 2 Satz 2 URV-E).

Die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts hat sich darauf zu erstrecken, ob der (Konzern-)Lagebericht gemäß den gesetzlichen Vorschriften aufgestellt wurde (§ 324c Abs. 1 HGB-E). Gegenstand der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts sind demnach auch die Einhaltung der Formatvorgaben, d.h., ob der Nachhaltigkeitsbericht im ESEF aufgestellt und die Nachhaltigkeitsangaben maschinenlesbar ausgezeichnet wurden. Über das Ergebnis der Prüfung hat der Prüfer in dem Prüfungsvermerk über den Nachhaltigkeitsbericht zu berichten (§ 324i HGB-E).

Der zeitliche Anwendungsbereich zur Aufstellung des (Konzern-)Lageberichts im ESEF inkl. der maschinenlesbaren Auszeichnung der Nachhaltigkeitsangaben richtet sich nach den Vorschriften im EG-HGB-E zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts und unterscheidet sich vom zeitlich gestaffelten Anwendungsbereich der CSRD. Die Aufstellung des (Konzern-)Lageberichts im ESEF inkl. maschinenlesbarer Auszeichnung ist erstmalig für ein ab

dem ersten Januar 2026 beginnendes Geschäftsjahr zu beachten (Abs. 7 des Artikels zur Einzelrechnungslegung und Abs. 6 des Artikels zur Konzernrechnungslegung im EGHGB-E).

Diese Übergangsregelung wird damit begründet, dass die Änderungen der ESEF-VO vermutlich nicht vor 2025 erfolgen werden, weshalb die Aufstellung des (Konzern-)Lageberichts im ESEF (ohne maschinenlesbare Auszeichnung) bereits für ab dem ersten Januar 2024 beginnende Geschäftsjahre wenig praktischen Nutzen hätte. Zudem sollen Unternehmen so genug Zeit bekommen, ihre Berichtsprozesse umzustellen (Begründung zu Abs. 7 des Artikels zur Einzelrechnungslegung). Auch die Europäische Kommission und die ESMA stellten klar, dass eine Aufstellung des (Konzern-)Lageberichts im ESEF inkl. maschinenlesbarer Auszeichnung erst später verlangt wird (Europäische Kommission, [FAQ-E](#) zur CSRD, Frage 38; ESMA, [Public Statement](#), Tz. 46).

Stand der Taxonomie-Entwicklung

Die Europäische Kommission beauftragte die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) damit, Entwürfe von Taxonomien für die elektronische Nachhaltigkeitsberichterstattung zu erarbeiten.

EFRAG hatte am 8. Februar 2024 [Konsultationsentwürfe](#)

- einer Taxonomie zu den Angaben gem. dem ESRS Set 1 und
- einer Taxonomie zu den Angaben gem. Artikel 8 der UmwelttaxonomieVO

veröffentlicht, die bis zum 8. April 2024 kommentiert werden konnten.

Nach dieser EFRAG-Konsultationsphase und einer anschließenden Überarbeitung

werden die Entwürfe voraussichtlich im August 2024 an die ESMA übergeben.

Die ESMA erarbeitet daraus einen Entwurf eines technischen Regulierungsstandards. Dieser Entwurf wird neben den Taxonomien auch Vorschriften zu Formatierungs- und Validierungsregeln enthalten. Zudem wird der Entwurf vermutlich Vorschriften zum zeitlichen Anwendungsbereich enthalten. Dieser Entwurf wird öffentlich konsultiert werden. Nach dieser ESMA-Konsultationsphase und einer anschließenden Überarbeitung wird der Entwurf der Europäischen Kommission übergeben. Als letzten Schritt wird die Europäische Kommission den Entwurf ggf. überarbeiten und die finalen Änderungen als delegierten Rechtsakt zur Änderung der ESEF-VO erlassen. Die Vorschriften des delegierten Rechtsaktes werden im Anschluss im EU-Amtsblatt veröffentlicht, sofern der Rat der Europäischen Union oder das Europäische Parlament innerhalb einer festgelegten Frist keine Einwände erheben.

Herausforderungen bei der Anwendung

Die Anwendung der Vorschriften der ESEF-VO für die elektronische Finanzberichterstattung stellte kapitalmarktorientierte Unternehmen bisher bereits vor Herausforderungen. Die dort gemachten Erfahrungen können auch auf die zukünftige elektronische Nachhaltigkeitsberichterstattung übertragen werden.

So erforderte die Umstellung auf die elektronische Finanzberichterstattung den Aufbau technischen Know-hows und die Anpassung bestehender Berichterstattungsprozesse. Fehler bei der maschinenlesbaren Auszeichnung können zu Fehlinterpretationen der Angaben führen, weshalb Unternehmen robuste Prozesse für die Überprüfung und Validierung ihrer

elektronischen Finanzberichterstattung etablieren mussten. Unternehmen mussten zudem geeignete Softwarelösungen auswählen, implementieren und Mitarbeiter in der Nutzung der neuen Software schulen. Die Notwendigkeit, sich mit der maschinenlesbaren Auszeichnung, der Offenlegung von Rechnungslegungsunterlagen im ESEF und der Einhaltung der weiteren Vorschriften der ESEF-VO auseinanderzusetzen, konnte besonders für kleinere Unternehmen ohne die erforderlichen Ressourcen oder Fachkenntnisse herausfordernd sein. Gerade im Hinblick auf das enge zeitliche Korsett zwischen Aufstellung, Prüfung und Offenlegung der elektronischen Angaben.

Im Rahmen der EFRAG-Konsultation der Taxonomien zur Nachhaltigkeitsberichterstattung wurde die Überlegung geäußert, die Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten an der Logik der Taxonomien auszurichten (taxonomiezentrierter Erstellungsprozess: [Draft ESRS Set 1 XBRL Taxonomy – Explanatory Note and Basis for Conclusions](#), Tz. 44 ff.). Nach diesem taxonomiezentrierten Erstellungsprozess identifizieren Unternehmen zuerst die in ihren Nachhaltigkeitsberichten aufzunehmenden Informationen und die dazu korrespondierenden Taxonomieelemente zur maschinenlesbaren Auszeichnung. Die entsprechenden Angaben werden dann nach der Logik der anzuwendenden Taxonomieelemente ausformuliert und maschinenlesbar ausgezeichnet. Somit wird bereits bei der Aufstellung die maschinenlesbare Auszeichnung mitgedacht, was den Aufwand verringern kann. Dabei kann die von EFRAG veröffentlichte [Implementation Guidance 3 – List of ESRS Data points](#) helfen, da sie einerseits eine Übersicht über die im ESRS Set 1 enthaltenen Datenpunkte gibt, die im Nachhaltigkeitsbericht zu berücksichtigen sind und sich die Taxonomie zum ESRS Set 1 andererseits am Aufbau der IG 3 orientiert.

Die ESMA stellte fest, dass zumindest die Berücksichtigung der ESRS-Struktur bei der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts die anschließende maschinenlesbare Auszeichnung erleichtern würde (ESMA, [Public Statement](#), Tz. 45).

Beitrag des DRSC

Das DRSC ist vom Bundesministerium der Justiz als privates Rechnungslegungsgremium im Sinne von § 342q HGB anerkannt und vertritt die Interessen seiner Mitglieder und der deutschen Wirtschaft bei internationalen Rechnungslegungs- und Standardisierungsgremien. Dies betrifft unter anderem das International Accounting Standards Board (IASB), das International Sustainability Standards Board (ISSB) und EFRAG.

Das DRSC ist in Reaktion auf die neuen Vorschriften zur elektronischen Nachhaltigkeitsberichterstattung eine Kooperation mit [XBRL Deutschland](#) eingetreten und hat einen „Arbeitskreis Digitale Nachhaltigkeitsberichterstattung“ gegründet, der im Januar

2023 seine Arbeit aufnahm. Mit der Einrichtung dieses Arbeitskreises bündeln der DRSC und XBRL Deutschland ihre Expertise im Bereich der XBRL-Standards und der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Mit Hilfe des Arbeitskreises erarbeitete das DRSC eine [Stellungnahme](#) zur EFRAG-Konsultation der Taxonomien. Weitere Informationen finden Sie auf der einschlägigen [DRSC-Projektseite](#).

Zudem übermittelte das DRSC am 19. April 2024 eine [Stellungnahme](#) zum RefE zur CSRD-Umsetzung, der insb. die deutschen Vorschriften zur elektronischen Nachhaltigkeitsberichterstattung kommentiert.

Schließlich führt das DRSC seit 2019 ein Anwenderforum zur elektronischen Finanzberichterstattung nach der ESEF-VO durch, welches exklusiv DRSC-Mitgliedsunternehmen und -verbänden einen Einblick in aktuelle Entwicklungen bietet und als Plattform zum Austausch von Umsetzungsfragen dient.

Ansprechpartner

Marco Liepe
Projektmanager
liepe@drsc.de