

DER JAHRES- ABSCHLUSS

**Zeitschrift für Bilanzierung
und Rechnungslegung**

Energie

**Bilanzierung von „Power Purchase
Agreements“ im UGB**

Peter Amon und Konstanze Amtrup

**Neue Regeln zur Bilanzierung
naturabhängiger Stromverträge nach IFRS**

Martin Schügerl und Felix Braun

Energie und Steuern

Benjamin Reichl und Karl Stückler

**Nachhaltigkeitsberichterstattung:
Omnibus stoppt die zweite Welle**

Dietmar Dokalik

**IASB-Vorschläge zu ausgewählten
Anwendungsfragen der Equity-Methode**

Anita Seiwald

stehende) potenzielle negative Auswirkung zu mitigieren. In Szenario C bekommt die Mitarbeiterin vom Unternehmen die Option, wöchentlich ein paar Stunden Kraftsport innerhalb ihrer Arbeitszeit zu machen und es wird Ernährungsberatung kostenfrei zur Verfügung gestellt. Sie nimmt beide Angebote an und merkt, dass sie Kraft aufbaut und durch die bessere Ernährung mehr Energie im Alltag hat. Somit hat sich ihre Gesundheit im Vergleich zu ihrer Zeit vor dem neuen Job tatsächlich verbessert und es besteht eine tatsächliche positive Auswirkung.

Zusammenfassung

Die Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß ESRS zielt auf ein objektives und transparentes Bild über die wesentlichen IROs und den Umgang mit diesen ab. Die wesentlichen IROs werden im Rahmen von ESRS 2 SBM-3 offengelegt. Zudem soll der Umgang mit den wesentlichen IROs in den Kapiteln zu Konzepten, Maßnahmen und Zielen beschrieben werden.

Um eine möglichst objektive Identifikation und Bewertung der IROs zu gewährleisten, sollte möglichst evidenzbasiert gearbeitet werden. Eine solche Vorgehensweise beinhaltet das Verwenden von Risikotools,

Indizes, Studien, Reports, Statistiken, internen Daten sowie auch ganz stark die Einbindung von betroffenen Interessenträger:innen oder angemessenen Vertreter:innen. Eine Voraussetzung für eine solche Vorgehensweise ist ein tiefgehendes Wissen zum eigenen Geschäftsmodell sowie auch zur Wertschöpfungskette. Es zeichnet sich ab, dass eine objektive Berichterstattung, bei der IROs transparent dargelegt werden und sich Unternehmen besonders durch Mitigationsmaßnahmen anstatt übermäßig vieler positiver Auswirkungen darstellen, die zukünftige Berichterstattung charakterisieren wird.

Zum Thema

Regeln bei der Durchführung der DMA

Um eine ESRS-konforme DMA durchzuführen, müssen einige Regeln berücksichtigt werden, welche in ESRS 1 Kapitel 3 zu finden sind. Diese „Grundregeln“ der DMA werden durch die EFRAG Guidance IG1 ergänzt. Da eine gut durchgeführte DMA durch den Sorgfaltspflichtprozess informiert wird, empfiehlt es sich, sich auch in die CSDDD einzulesen.

Über die Autorin

Sophie Hilbert ist Assistant Managerin bei KPMG Österreich, wo sie im ESG-Team besonders CSRD-Projekte begleitet. Ein starker Fokus ihrer Arbeit liegt auf der doppelten Wesentlichkeitsanalyse sowie der Treibhausgasbilanzierung.

Josef Baumüller/Sanela Terko
TU Wien/BDO Austria

ESRS: Von der Wesentlichkeitsanalyse zum Berichtsinhalt

„Informations-Wesentlichkeit“ als oftmals unterschätzte Herausforderung im Berichtsprozess. Die ESRS fordern zwei Wesentlichkeitsbeurteilungen: eine (inhaltliche) Wesentlichkeit von Nachhaltigkeitsaspekten und eine (formale) Wesentlichkeit von Informationen über diese Nachhaltigkeitsaspekte. Zunächst hat die erstgenannte Beurteilung die meiste Aufmerksamkeit erhalten. Mit Abschluss der ersten Berichtssaison nach CSRD und ESRS ist allerdings die Befassung mit der „Informations-Wesentlichkeit“ zunehmend in den Fokus gerückt. Hintergründe, Umsetzungshilfen und Auslegungsfragen adressiert der folgende Beitrag.

1. Ausgangspunkt: Sustainability Due Diligence und Wesentlichkeitsanalyse

Das Fundament der neuen europäischen Nachhaltigkeitsberichterstattung – wie wohl jenes der weiteren Teile der hiesigen Nachhaltigkeitsregulatorik – stellt das Konzept der Sustainability Due Diligence dar.¹ Im Austausch mit ihren Stakeholdern sollen Unternehmen die Auswirkungen ihrer

Wirtschaftstätigkeiten erkennen und steuern. Dies umso mehr, als mit diesen Auswirkungen zumeist auch Risiken und Chancen in wirtschaftlicher Hinsicht einhergehen können. Die Sustainability Due Diligence ist ein kontinuierlicher Prozess, der formal in einer Organisation entsprechend implementiert werden muss. In Verlautbarungen wie den Leitprinzipien der UN für Wirtschaft und Menschenrechte

Evidenzbasiertes Arbeiten ist das Fundament einer guten DMA.

Die Identifikation der wesentlichen IROs stellt das Fundament der Nachhaltigkeitsberichterstattung dar. Auf ihrer Basis können die wesentlichen und somit zu berichtenden Informationen gemäß der Informations-Wesentlichkeit identifiziert werden. Da auch die Informations-Wesentlichkeit oftmals eine Herausforderung darstellt, wird diese im nächsten Artikel genauer beschrieben.

DJA 2025/18

¹ Vgl. Baumüller, Relevanz der Sustainability Due Diligence für das SDG 8, in Fabisch/Schmidpeter/Schuster/Sihn-Weber (Hrsg), SDG 8: Menschenwürdige Arbeit und Wirtschaftswachstum, Globale Ziele für nachhaltige Entwicklung (2024) 1.

Wesentlichkeitsbeurteilungen sind als integraler Teil der Sustainability Due Diligence vorgesehen. Als Unterstützung für ein Unternehmen, um die Schwerpunkte seiner Handlungen zu identifizieren; zugleich aber auch, um jene Nachhaltigkeitsaspekte zu identifizieren, die für seinen Stakeholder-Dialog von Bedeutung sind – dh, über die extern Rechenschaft abgelegt werden muss. Letztere ist nämlich ebenso ein Bestandteil der Due Diligence. Die zuvor genannten Verlautbarungen der UN bzw der OECD bleiben hinsichtlich der damit einhergehenden Anforderungen aber teils vage.

Die Darstellungen in den ESRS sind demgegenüber weitaus ausführlicher und konkreter. Aus den Kapiteln 3 und 4 in ESRS 1 leitet sich ab, wie die Sustainability Due Diligence das Fundament der Wesentlichkeitsanalyse darstellt, welche die inhaltliche Bewertung der Wesentlichkeit von Nachhaltigkeitsaspekten zum Gegenstand hat. Der Standard enthält dazu auch ausführliche, auf den Verlautbarungen der UN und OECD basierende Kriterien.² Ist ein Nachhaltigkeitsaspekt mit wesentlichen Auswirkungen, Risiken und/oder Chancen verbunden, so gilt der Nachhaltigkeitsaspekt als wesentlich und ist Gegenstand der Berichterstattung. Wie diese Berichterstattung zu erfolgen hat, das wird insb in den themenbezogenen ESRS dargelegt.

Beispiel

Den Vorgaben in ESRS 1 folgend stellt ein Unternehmen fest, dass es mit seinen Emissionen einen wesentlichen (negativen) Beitrag zum Klimawandel leistet. Es identifiziert damit den Nachhaltigkeitsaspekt „Klimaschutz“ als wesentlich und berichtet hierüber nach ESRS E1. Es werden dazu auch entsprechende Due-Diligence-Prozesse eingerichtet, um die negativen Auswirkungen aus der eigenen Geschäftstätigkeit zu mindern.

Allerdings: Nicht alle Angabepflichten bzw Datenpunkte eines themenbezogenen Standards müssen automatisch berichtet werden, wenn ein zugehöriger Nachhaltigkeitsaspekt als wesentlich beurteilt wird. Hier kommt nun (in einem zweiten Prüfschritt) das Konzept der „Informations-Wesentlichkeit“ zum Tragen: Nur solche Informationen, die für die Darstellung des Nachhal-

tigkeitsaspektes einen tatsächlichen Nutzen stiften, müssen – und dürfen – in die Berichterstattung aufgenommen werden. Im Gegensatz zu den Darstellungen zur Wesentlichkeitsanalyse wird das damit angesprochene Konzept der „Informations-Wesentlichkeit“ aber nur vergleichsweise rudimentär, zT sogar in widersprüchlicher Form, dargelegt. Dieses Missverhältnis tritt im Lichte der Fachdiskussionen der jüngeren Vergangenheit, wonach die ESRS als ein „fair presentation framework“ zu verstehen sind, dh, der Informationsnutzen umso deutlicher in das Zentrum der gesamten Berichterstattung zu rücken ist, umso deutlicher zutage.³

2. Anforderungen an die „Informations-Wesentlichkeit“

Die Regelungen zur „Informations-Wesentlichkeit“ finden sich in ESRS 1.30ff dargelegt. Diese Ausführungen behandeln einerseits, wann Angabepflichten bzw Datenpunkte aus einem ESRS nicht in die Berichterstattung aufgenommen werden müssen, andererseits aber auch, wann unternehmensspezifische Angaben in der Berichterstattung zu ergänzen sind. Die gemeinsamen Maßstäbe für diese Festlegung finden sich in ESRS 1.31:

- „die Bedeutung der Informationen in Bezug auf den Aspekt, den sie darstellen oder erläutern sollen“
- „die Fähigkeit dieser Informationen, die Nutzer bei der Entscheidungsfindung zu unterstützen [...] und/oder die Bedürfnisse von Nutzern, deren Hauptinteresse in Informationen über die Auswirkungen des Unternehmens besteht“.

Die beiden angesprochenen Konzepte sind aus der Finanzberichterstattung bekannt: Rechenschaft („accountability“) und Entscheidungsnützlichkeit („decision usefulness“). Es sticht an den ESRS aber hervor, dass nur das zweitgenannte Konzept in weiterer Folge konkret behandelt wird – was darauf schließen lässt, dass es von zentraler Bedeutung ist. Die qualitativen Merkmale von Nachhaltigkeitsinformationen gem Anhang B von ESRS 1 spezifizieren dieses Konzept auch als jenes der „Relevanz“, die aus der Perspektive der Nutzer von Nachhaltigkeitsberichten zu beurteilen ist.⁴ Für die damit erforderliche Befassung scheinen die Leitlinien, die lange schon aus dem Kontext der Finanzberichterstattung bekannt sind, übertragbar.

Beispiel

Wird der Nachhaltigkeitsaspekt „Klimaschutz“ aufgrund von identifizierten Auswirkungen als wesentlich identifiziert, so sind in ESRS E1 jene Kennzahlen zu identifizieren, die relevante Informationen hierzu vermitteln. Angabepflicht E1–9 („Erwartete finanzielle Effekte wesentlicher physischer Risiken und Übergangsrisiken sowie potenzielle klimabezogene Chancen“) adressiert die Folgen des Klimawandels für ein Unternehmen und steht damit in direktem unmittelbarem Zusammenhang zum Klimaschutz. Aus Relevanzüberlegungen heraus wird im konkreten Beispielfall daher eine Angabe unterbleiben können.

Für Angaben und Datenpunkte, die in den ESRS bereits enthalten sind, schränkt ESRS 1.33f den Anwendungsbereich dieser Relevanzbeurteilung ein. Primär für Kennzahlen ist es möglich, diese entweder zur Gänze nicht in die Berichterstattung aufzunehmen oder zumindest einzelne Datenpunkte auszulassen. Für Konzepte, Maßnahmen und Ziele ist dies demgegenüber nicht vorgesehen. Das Flussdiagramm in Anhang E von ESRS 1 veranschaulicht diese Unterscheidung nochmals.

Beispiel

Bei Wesentlichkeit des Nachhaltigkeitsaspekts „Klimaschutz“ muss ein Unternehmen seine Konzepte, Maßnahmen und Ziele hierzu erläutern. Sind solche nicht implementiert, so ist stattdessen dieser Umstand offenzulegen und eine Begründung zu ergänzen. Die Kennzahlen in ESRS E1 sind demgegenüber nur insofern zu berichten, als sie relevant sind. Welche Angabepflichten als Konzepte, Maßnahmen und Ziele gelten, das lässt sich den Begriffsdefinitionen der ESRS sowie unterstützend der Anwendungshilfe der EFRAG, „Implementation Guidance (IG) 3: ESRS Datapoints“, entnehmen.

Die spiegelbildlichen Anforderungen an unternehmensspezifische Angaben, die in die Nachhaltigkeitsberichterstattung auf-

² Vgl Baumüller/Schönauer, PIR 2023, 92. ³ Weiterführend Baumüller/Gedlicka, PIR 2025, 20. ⁴ Siehe dazu ausführlicher Sopp/Baumüller, WPG 2025, im Erscheinen.

zunehmen sind, finden sich in ESRS 1. AR1ff. Diese Angaben „müssen es den Nutzern ermöglichen, die Auswirkungen, Risiken und Chancen des Unternehmens in Bezug auf Umwelt-, Sozial- oder Governance-Aspekte nachzuvollziehen“.⁵ Unternehmen haben die Notwendigkeit, unternehmensspezifische Angaben aufzunehmen, für alle vier Berichterstattungsbereiche gemäß ESRS zu überprüfen (Governance, Strategie, Management der Auswirkungen, Risiken und Chancen sowie Kennzahlen und Ziele); für die Aufnahme von Kennzahlen enthält ESRS 1. AR3 weitere Leitlinien.

Beispiel

Ein Unternehmen verursacht wesentliche Auswirkungen auf Arbeitskräfte in seiner Wertschöpfungskette. ESRS S2, der diesfalls zur Anwendung gelangt, enthält nunmehr keine Angabepflichten zu Kennzahlen. Dennoch haben Unternehmen zu untersuchen, ob sie unternehmensspezifisch relevante Kennzahlen identifizieren und in der Folge in die Berichterstattung aufnehmen können.

Die geforderten Beurteilungen sollten von Unternehmen in effizienter Weise in den Prozess der Wesentlichkeitsanalyse integriert sein. Die geforderte Befassung mit den Sichtweisen der Stakeholder legt hier eine gemeinsame Erfassung mit jenen Informationen nahe, die für die Identifikation bzw. (inhaltliche) Bewertung von Nachhaltigkeitsaspekten benötigt werden.⁶ Einschlägige Studien von dritter Seite, veröffentlichte Nachhaltigkeitsberichte von Marktbegleitern etc können weitere wichtige Daten Grundlagen sein, um Unternehmen bei ihrer Einschätzung zu unterstützen. Eine entsprechende interne Dokumentation (nicht zuletzt zur Nachweisführung gegenüber dem externen Prüfer) ist jedenfalls unumgänglich.

3. „AR16 Mapping“: eine praktische Hilfestellung?

Um die Anwender bei der Erstellung ihrer ersten Nachhaltigkeitsberichte gem ESRS zu unterstützen, hat die EFRAG im November 2024 ein einschlägiges FAQ veröffentlicht: „Question ID I77 – Mapping sustainability matters as listed in ESRS 1 paragraph AR 16 with Disclosure Requirements“. Dieses „AR 16 Mapping“ umfasst

Beispiel

Pollution of living organisms and food resources

DR related to ESRS 2 IRO-1	Description of the processes to identify and assess material pollution-related impacts, risks and opportunities	Description of the processes to identify and assess material impacts, risks and opportunities related to pollution of living organisms and food resources To note: ESRS 2 IRO-1 related DR is mandatory / not subject to materiality assessment
E2-1	Policies related to pollution	Policies related to pollution of living organisms and food resources
E2-2	Actions and resources related to pollution	MDR-A: Actions related to pollution of living organisms and food resources E2-2 paragraph AR 15: Information about action plans that have been implemented at site-level (pollution)
E2-3	Targets related to pollution	MDR-T: Targets related to pollution of living organisms and food resources E2-3 paragraph AR 18: Information about targets that have been implemented at site-level (pollution)
N/A	Metrics	Undertakings shall consider disclosing entity-specific information where pollution of living organisms and food resources are assessed as material. The provisions of ESRS2 MDR-M apply.
E2-6	Anticipated financial effects from pollution-related impacts, risks and opportunities	Anticipated financial effects from material risks and opportunities related to pollution of living organisms and food resources (relates to financial materiality)

Entnommen aus EFRAG, Mapping of Sustainability Matters to Topical Disclosures (Q&A ID 177) (2024) 10.

eine Referenz auf ein gesondertes Dokument, das im Sinne einer Überleitungstabelle aufgebaut ist.

Ausgangspunkt des Dokumentes sind die Nachhaltigkeitsaspekte, welche ESRS 1.AR16 enthält. Diese werden zunächst mit den themenbezogenen ESRS verknüpft. Für jeden Nachhaltigkeitsaspekt werden anschließend die Angabepflichten – und zT auch Datenpunkte – angeführt, die einschlägig und damit zu berichten sind. Das nachfolgende Beispiel stellt dies für den Nachhaltigkeitsaspekt „Verschmutzung von lebenden Organismen und Nahrungsressourcen“ (ESRS E 2 „Verschmutzung“ zugeordnet) dar.

Die dargestellte FAQ-Verlautbarung der EFRAG unternimmt sohin eine normierte Relevanzbeurteilung – über alle Anwender der ESRS hinweg. Dies überzeugt freilich in konzeptioneller Hinsicht wenig. Zu dieser Kritik kommt, dass auch zahlreiche der enthaltenen „mappings“ inhaltlich zu hinterfragen sind (zB wird ESRS E1-9 als relevante Kennzahl für den Nachhaltigkeitsaspekt „Klimaschutz“ angeführt, was zumindest für viele Anwender missverständlich sein kann: ESRS E1-9 adressiert nämlich keine Auswirkungen). Einzelne Elemente der Vorschläge stehen offensichtlich im Widerspruch zu den grundlegenden Ausführungen in ESRS 1 (zB werden für Konzepte, Maßnahmen und Ziele Auslassungen auf Datenpunktebene vorgehen).⁷

Die Anwendungshilfen der EFRAG – Implementation Guidances (IG) und FAQ-Dokumente – sind allesamt nicht bindend. Im Zweifelsfall gehen stets die Vorgaben von CSRD und ESRS den von der EFRAG veröffentlichten Auslegungen vor. Dennoch: Die EFRAG arbeitet hier im Auftrag der EU-Kommission und in enger Abstimmung mit dieser. Ihre Arbeiten adressieren Probleme von großer praktischer Relevanz. Seitens der Aufsichtsbehörden wird schließlich ebenso Druck ausgeübt, die EFRAG-Verlautbarungen als Grundlage für Auslegungen zu berücksichtigen.⁸

Berichtspflichtige Unternehmen befinden sich hier also in einem Zwiespalt. Die FAQ der EFRAG sieht an ihrem Beginn selbst einen Disclaimer vor, der einen Lösungsweg aufzeichnet: „The mapping in this explanation does not imply an automatism relating to the conclusion on the materiality of a metric when the related matter has been deemed material. [...] The assessment of the materiality of information requires the exercise of judgment.“⁹ Diesfalls – und im Lichte der zuvor geäußerten Kritik – würde der praktische Nutzen des „AR16 Mapping“ jedoch wesentlich geschmälert.

⁵ ESRS 1.AR1. ⁶ Vgl Baumüller, CFO 2024, 94. ⁷ Ausführlicher s Sopp/Baumüller, WPg 2025, im Erscheinen. ⁸ Siehe Baumüller/Hrinkow, IRZ 2024, 499. ⁹ EFRAG, Mapping of Sustainability Matters to Topical Disclosures (Q&A ID 177) (2024) 5.

4. Anwendungsfrage: Aggregation und Disaggregation

Eine weitere Anwendungsfrage, die sich iZm den Regelungen zur „Informations-Wesentlichkeit“ in den ESRS stellt, ist jene des geforderten Aggregationsniveaus von Angaben – und damit bereits vorgelagert: in der Wesentlichkeitsanalyse. Die einschlägigen Regelungen hierzu enthält Kapitel 3.7 („Grad der Aufschlüsselung“) von ESRS 1.¹⁰

ESRS 1.54 fordert hinsichtlich des Detaillierungsgrades von Informationen („Disaggregation“):

„Wenn es für ein angemessenes Verständnis seiner wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen erforderlich ist, schlüsselt das Unternehmen die gemeldeten Informationen wie folgt auf:

a) nach Land, wenn zwischen Ländern erhebliche Unterschiede bei den wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen bestehen und wenn durch die Darstellung der Informationen auf einer höheren Aggregationsebene wesentliche Informationen über Auswirkungen, Risiken oder Chancen verschleiert würden, oder

b) nach signifikantem Standort oder signifikantem Vermögenswert, wenn wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen stark von einem bestimmten Standort oder einem bestimmten Vermögenswert abhängen.“

ESRS 1.55 ergänzt, dass auch eine Aufschlüsselung nach Tochterunternehmen gefordert sein kann. ESRS 1.56 regelt umgekehrt die Grenzen der Aggregation von Informationen: „Wesentliche Elemente, die sich in ihren Eigenschaften unterscheiden, darf das Unternehmen nicht aggregieren.“

Durch das Abstellen auf ein „angemessenes Verständnis“ wird erneut an das Konzept der „Informations-Wesentlichkeit“ geknüpft. Ein besonders häufiger Anwendungsfall liegt in Mischkonzernen vor. Das folgende Beispiel zu ESRS E3 („Wasser- und Meeresressourcen“) veranschaulicht den resultierenden Problemerkern.

Beispiel

Im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse eines Mischkonzerns wird der Nachhaltigkeitsaspekt „Wasserverbrauch“ für den gesamten Konzern als wesentlich beurteilt. Ausschlaggebend ist jedoch nur der hohe (geschäftsmodellbedingte) Wasserverbrauch in einem einzigen Tochterunternehmen; ohne dieses Tochterunternehmen wä-

re der Nachhaltigkeitsaspekt demgegenüber unwesentlich.

Die Frage, die sich in dem angeführten Beispiel stellt, ist, ob bei den Angaben zu Konzepten, Maßnahmen, Zielen und Kennzahlen auf die Ebene des Gesamtkonzerns abzustellen ist oder (nur) auf jene des Tochterunternehmens.

Einschlägige Aussagen finden sich in der IG 1 „Materiality Assessment“ der EF-RAG. Dabei wird folgende Unterscheidung vertreten:¹¹

- Konzepte, Maßnahmen und Ziele sind nur auf der Ebene anzugeben, auf der sie vorhanden sind – was idR nur auf Ebene des Tochterunternehmens sein wird.
- Bei Kennzahlen richtet sich der Umfang der Abdeckung demgegenüber nach den Anforderungen im betreffenden ESRS. Da Angabepflicht E3–4 („Wasserverbrauch“) auf die eigene Geschäftstätigkeit abzielt, muss der Wasserverbrauch für den gesamten Konzern berichtet werden.

Auch an diesem Beispiel gibt es einiges zu kritisieren. So führt die Ungleichbehandlung von Konzepten, Maßnahmen, Zielen einerseits sowie Kennzahlen andererseits zu Inkonsistenzen in der Berichterstattung, die mit grundlegenden Anforderungen der in ESRS 1 geforderten Konnektivität im Widerspruch stehen. Darüber hinaus kann eine Fehldarstellung gegenüber den Nutzern der Nachhaltigkeitsberichterstattung die Folge sein: Wenn etwa ein übermäßiger Wasserverbrauch im angeführten Tochterunternehmen verschleiert wird, indem er auf ein anderes Tochterunternehmen verteilt wird; bei der Ermittlung der Wasserintensität gem ESRS E3.29 kommt dieser Effekt zum Tragen.¹² Im zuvor dargestellten Beispiel wäre es daher geboten, die Angaben ESRS E3–4 nur für das betroffene Tochterunternehmen zu tätigen, unter entsprechender Offenlegung der Berechnungsmethode.

Wäre der Sachverhalt im dargelegten Beispiel so, dass der Nachhaltigkeitsaspekt „Wasserverbrauch“ nur auf Ebene eines Tochterunternehmens wesentlich ist, aufgrund von Aggregationseffekten aber nicht auf Ebene des Gesamtkonzerns, so stellt sich die umrissene Frage nicht. Diesfalls wäre aber ein Anwendungsfall der Vorgaben zur disaggregierten Berichterstattung, dh der Aufnahme von Angaben (ausschließlich) auf Ebene dieses Tochterunternehmens, zu prüfen – sofern die in ESRS 1.54

angeführten Schwellenwerte („angemessenes Verständnis“, „erhebliche Unterschiede“) erreicht werden. Diese Festlegung liegt dabei im Ermessen des berichtspflichtigen Unternehmens.

Beispiel

Ein Logistikkonzern verfügt über ein Tochterunternehmen, das in beträchtlichem Umfang die zahlreichen Immobilien des Konzerns bewirtschaftet. Darüber hinaus ist er in einem Segment als Finanzdienstleister aktiv. Diesfalls werden manche Nachhaltigkeitsaspekte, die auch auf Gesamtkonzernesebene wesentlich sind, für diesen gesamthaft zu berichten sein (zB Nachhaltigkeitsaspekte zu den Arbeitskräften des Unternehmens). Spezifische Offenlegungen für die Auswirkungen, Risiken und Chancen iVm den Immobilien-Wirtschaftsaktivitäten werden demgegenüber nur für diesen Konzernteil erhoben und berichtet werden müssen (zB Flächenverbräuche). Selbiges gilt für den Finanzdienstleistungsteil (zB hinsichtlich des Schutzes sensibler Daten der Kunden).

Erneut zeigt sich also, dass berichtspflichtige Unternehmen gefordert sind, eigenständige Analysen anzustellen. Im Lichte der Anforderungen der „Informations-Wesentlichkeit“, wie sie im – rechtlich einzig bindenden – ESRS 1 dargelegt werden, sind angemessene Vorgehensweisen festzulegen. Einer vereinfachenden „Checklisten-Logik“ sind sie nur in seltenen Fällen zugänglich. Gefordert ist vielmehr ein vertieftes Verständnis vom Geschäftsmodell eines Unternehmens – und von den Informationsbedürfnissen seiner Stakeholder.

5. Fazit

Die ESRS fordern zwei Wesentlichkeitsbeurteilungen ein, die gleichermaßen von fundamentaler Bedeutung für die gesamte Berichterstattung sind – und zugleich im Rahmen eines möglichst integrierten Prozesses durchgeführt werden sollten. Die zweite und damit nachgelagerte Beurteilung der Ergebnisse der Wesentlichkeitsanalyse ist dabei bislang vergleichsweise wenig im Schrifttum gewürdigt worden.

¹⁰ Siehe weiterführend Baumüller, NaRp 3/2023, 24. ¹¹ EF-RAG IG 1.222 ff. ¹² Für eine weitführende Diskussion Baumüller, ZCG 2024, 178.

In mehreren Verlautbarungen hat sich die EFRAG im Jahr 2024 mit der gegenständlichen Thematik befasst. Diese scheinen jedoch allzu vereinfacht und häufig nicht im Einklang mit den grundlegenden Anforderungen, die sich aus dem (rechtlich bindenden) ESRS 1 ergeben. Sie sollten daher mit entsprechender Vorsicht genützt werden – und entbinden berichtspflichtige Unternehmen keinesfalls von der Verpflichtung, eigenständige Analysen zu den relevanten Sachverhalten anzustellen. Gerade bei der erstmaligen Implementierung der Berichtsvorgaben der ESRS stellt dies ein mitunter zeitaufwändiges, langfristig im Lichte des damit erzielten Informationsnutzens aber auch besonders lohnendes Unterfangen dar.

DJA 2025/19

Zum Thema

Standards und Anwendungshilfen

Delegierte Verordnung (EU) 2023/2772 der Kommission vom 31. 7. 2023 zur Ergänzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates durch Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung, ABl L 2023/2772 (idF der Berichtigung ABl L 2024/90457).
EFRAG, Implementation Guidance (IG) 1: Materiality assessment (2024).
EFRAG, Mapping of Sustainability Matters to Topical Disclosures (Q&A ID 177) (2024).

Vertiefende Literatur

Baumüller, „Relevante“ Nachhaltigkeitsinformationen, CFO 2024, 92.
Baumüller, EFRAG Implementation Guidances, ZCG 2024, 173.
Baumüller/Lopatta/Hrinkow, § 3: ESRS 1 – Allgemeine Anforderungen, in Freiberg/Lanfermann (Hrsg), ESRS Kommentar² (2024) 111.
Baumüller/Neumann, Neue „Anwendungshilfen“ der EFRAG, NaRp 2025, 68.
Baumüller/Schönauer, Wesentlichkeitsanalyse, in Mittelbach-Hörmanseder/Hummel/Schneider (Hrsg), Handbuch Nachhaltigkeitsberichterstattung (2024) 195.



**Wichtige Bestimmungen
grundlegend überarbeitet**

- detaillierte Kommentierung des EstG
- regelmäßige Aktualisierungen
- renommiertes Herausgeber- und Autorenteam

Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke (Hrsg)
EstG – Einkommensteuergesetz

Looseblattwerk in 4 Mappen inkl. 46. Ergänzungslieferung 2025.
ISBN 978-3-214-26156-6

448,00 EUR
inkl. MwSt.

Mit Abnahmeverpflichtung für mindestens 2 weitere Ergänzungslieferungen.

298,00 EUR
inkl. MwSt.

shop.manz.at

MANZ 