

Nachhaltigkeit

Für unsere Mandanten, Geschäftspartner und Unternehmen



2

2023

THEMENSCHWERPUNKT:

EU-Taxonomie



EDITORIAL

Sehr geehrte Damen und Herren,

unser zweiter Newsletter 2023 zum Thema „Nachhaltigkeit“ ist exklusiv dem Teilbereich „EU-Taxonomie“ gewidmet. Angaben gemäß EU-Taxonomie sind seit 2021 zwingender Bestandteil der sog. nichtfinanziellen Erklärung im Sinne von § 289b Handelsgesetzbuch (HGB). Die aktuelle Berichterstattungspflicht betrifft damit nur große kapitalmarktorientierte Gesellschaften mit mehr als 500 Arbeitnehmern. Ab dem Geschäftsjahr 2025 werden aber darüber hinaus alle großen haftungsbeschränkten Unternehmen im Sinne des HGB im Rahmen der dann verpflichtend zu erstellenden Nachhaltigkeitsberichterstattung Angaben gemäß der EU-Taxonomie-Verordnung (im Folgenden: TaxVO) machen müssen. Dementsprechend wird sich der Anwendungsbereich deutlich erweitern.

Die TaxVO ist eine von zehn Maßnahmen des Aktionsplans der EU-Kommission zur Finanzierung nachhaltigen Wachstums. Vor dem Hintergrund des Pariser Klimaschutzabkommens sowie der Annahme der UN-Agenda 2030 (Sustainable Development Goals) hat der Aktionsplan zusammen mit dem Europäischen Green Deal eine tiefgreifende Umgestaltung des europäischen Finanzsystems zum Ziel. Die Kapitalströme sollen zum Zwecke einer umweltverträglicheren und nachhaltigeren Wirtschaft in „grüne“ Investitionen fließen und so die langfristige Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Wirtschaft gewährleisten. Ein zentraler Baustein des Aktionsplans ist die EU-Taxonomie zur Klassifizierung nachhaltiger Tätigkeiten, um ein gemeinsames Verständnis dafür zu schaffen, was überhaupt als nachhaltig zu betrachten ist.

Zusammen mit der neuen Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) löst die EU-Taxonomie das bisherige Konzept zur nichtfinanziellen Berichterstattung in Form der Non-Financial Reporting Directive (NFRD), die durch

das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (CSR-RUG) in das HGB umgesetzt worden war, ab. Die Taxonomie trat als Verordnung unmittelbar im Juli 2020 in den Mitgliedstaaten der EU in Kraft. Hierzu bedurfte es abweichend zur CSRD keiner gesonderten Umsetzung in deutsches Recht durch ein nationales Gesetzgebungsverfahren. Die CSRD ist spätestens bis Sommer 2024 durch den deutschen Gesetzgeber in nationales Recht umzusetzen.

Die Anforderungen der TaxVO erfordern von den Unternehmen einen mehrschrittigen Prozess. Dieser beginnt mit einer Analyse der eigenen Geschäftstätigkeiten im Hinblick auf eine Übereinstimmung mit den durch die TaxVO sowie durch ergänzende Regelungen als nachhaltig festgelegten Tätigkeiten. Zu diesen sind dann bestimmte Informationen zu veröffentlichen. Für das Zusammentragen der erforderlichen Informationen sind entsprechende Datenerhebungsstrukturen aufzubauen und zu pflegen. Insbesondere bei Konzernverbunden mit Auslandsbezug können diese Strukturen recht komplex sein. Unternehmen müssen sich jedes Jahr aufs Neue mit den Inhalten der EU-Taxonomie und den zugrunde liegenden delegierten Rechtsakten befassen, da Letztere laufend ergänzt werden und sich somit Änderungen zu den Vorjahren ergeben können. Auch die technische Umsetzung der Informationsaufbereitung und -offenlegung in einem gesonderten elektronischen Format (ESEF) wird für viele Unternehmen neu und damit herausfordernd sein.

In diesem Newsletter werden die Vorgaben der TaxVO für Unternehmen der Realwirtschaft dargestellt. Für Finanzunternehmen gelten z. T. abweichende Regelungen.

Das Team Nachhaltigkeit steht Ihnen für Fragen zu den Ausführungen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen
Ihre Anna Margareta Gehrs

Grundlagen

Um Wirtschaftstätigkeiten klassifizieren zu können, werden in der EU-Verordnung 2020/852 Ziele festgelegt, deren Erreichung eine umweltverträglichere und nachhaltigere Wirtschaft ermöglichen soll. Diesen Zielen werden Wirtschaftstätigkeiten zugeordnet. Es handelt sich um folgende Ziele:

1. Das Ziel **Klimaschutz** beschreibt 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. Es leitet sich unmittelbar aus dem Pariser Klimaschutzabkommen ab und umfasst insbesondere Bemühungen zur Ursachenbekämpfung des Klimawandels durch Emissionsminderungen, z. B. durch den Ausbau klimaneutraler Mobilität oder durch die Umstellung auf die Nutzung erneuerbarer Materialien nachhaltiger Herkunft.
2. Die EU-Taxonomie-Verordnung definiert unter dem Ziel **Anpassung an den Klimawandel** den Vorgang der Anpassung an den tatsächlichen und den erwarteten Klimawandel und dessen Auswirkungen. Vor allem die Verringerung und Vermeidung nachteiliger Auswirkungen auf Natur, Menschen, Wirtschaftstätigkeiten und Vermögenswerte wird hier adressiert. Es sind insbesondere Anpassungslösungen gefragt, etwa die Sicherung von überflutungsbedrohten Produktionsstätten oder die Speicherung von Regenwasser in dürreanfälligen Regionen.
3. Unter **nachhaltiger Nutzung und dem Schutz von Wasser- und Meeresressourcen** wird die Verbesserung des Gewässerzustandes bzw. die Vermeidung einer Verschlechterung, wenn bereits ein guter Zustand erreicht wurde, verstanden. Hiermit adressiert werden insbesondere Risiken etwa durch die Kontamination mit Chemikalien oder Mikroplastik, die Sicherstellung des Zugangs zu sauberem Trinkwasser und die Verbesserung der Wasserbewirtschaftung.
4. Mit einem **Übergang zu einer Kreislaufwirtschaft** soll erreicht werden, dass der Wert von Produkten, Materialien und anderen Ressourcen möglichst lange erhalten bleibt und ihre effiziente Nutzung in Produktion und Verbrauch verbessert wird. Die Auswirkungen ihrer Nutzung auf die Umwelt, das Abfallaufkommen sowie die Freisetzung gefährlicher Stoffe sollen in allen Phasen des Lebenszyklus minimiert werden.

5. Das Ziel **Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung** hat eine Reduktion der durch menschliches Handeln bewirkten Zuführung von Schadstoffen in Luft, Wasser oder Boden vor Augen, da diese zu einer Schädigung der menschlichen Gesundheit, von Sachwerten oder der Umwelt führen oder führen können.
6. Die Vielfalt verschiedener Lebensformen wie Tiere und Pflanzen und ihrer Ökosysteme sowie die genetische Vielfalt innerhalb der Arten sollen durch das Ziel **Schutz und Wiederherstellung der Biodiversität und der Ökosysteme** sichergestellt werden.

Eine Wirtschaftstätigkeit gilt als taxonomiekonform und somit als ökologisch nachhaltig, wenn sie zu mindestens einem dieser Ziele einen wesentlichen Beitrag leistet, zu keiner erheblichen Beeinträchtigung eines oder mehrerer anderer Umweltziele führt (sog. „Do No Significant Harm“-Ansatz, kurz: DNSH-Ansatz) und ein gewisser sozialer Mindestschutz gewährleistet ist. Ob eine Taxonomiekonformität vorliegt, ergibt sich aus sog. technischen Bewertungskriterien (TBK). Diese sind normiert in delegierten Rechtsakten, die die Taxonomie-Verordnung ergänzen. Aufgrund der Komplexität der Entwicklung eines solchen Klassifizierungssystems verfolgt die EU einen schrittweisen Ansatz. Der „Delegierte Rechtsakt Klima“ für die beiden Umweltziele „Klimaschutz“ und „Anpassung an den Klimawandel“ ist bereits seit Dezember 2021 in Kraft, der „Delegierte Rechtsakt Umwelt“ adressiert die weiteren vier Umweltziele und wurde im Sommer 2023 von der EU-Kommission verabschiedet.

Unternehmen, die unter eine nichtfinanzielle Berichtspflicht fallen, müssen erläutern, wie und in welchem Umfang ihre Geschäftstätigkeit mit taxonomiekonformen Tätigkeiten in Verbindung steht. Hierzu müssen Unternehmen neben qualitativen Informationen – wie der Beschreibung der Vorgehensweise bei der Ermittlung und Zuordnung der Umweltziele – drei explizit in der TaxVO vorgegebene Leistungsindikatoren (Key Performance Indicators, KPIs) offenlegen. Es handelt sich um

- a) den Anteil ihrer **Umsatzerlöse**, der mit Produkten oder Dienstleistungen erzielt wird, die mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, die als ökologisch nachhaltig einzustufen sind, und
- b) den Anteil ihrer Investitionsausgaben (**„CapEx“**) und, soweit zutreffend, den Anteil der Betriebsausgaben

(„OpEx“) im Zusammenhang mit Vermögensgegenständen oder Prozessen, die mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, die als ökologisch nachhaltig einzustufen sind.

Die Art und Weise, wie über die Taxonomiekonformität berichtet werden muss, die Berechnungsweise der KPIs und die Darstellung der Ergebnisse in einem Meldebogen sind in einem weiteren delegierten Rechtsakt ausdrücklich vorgegeben.

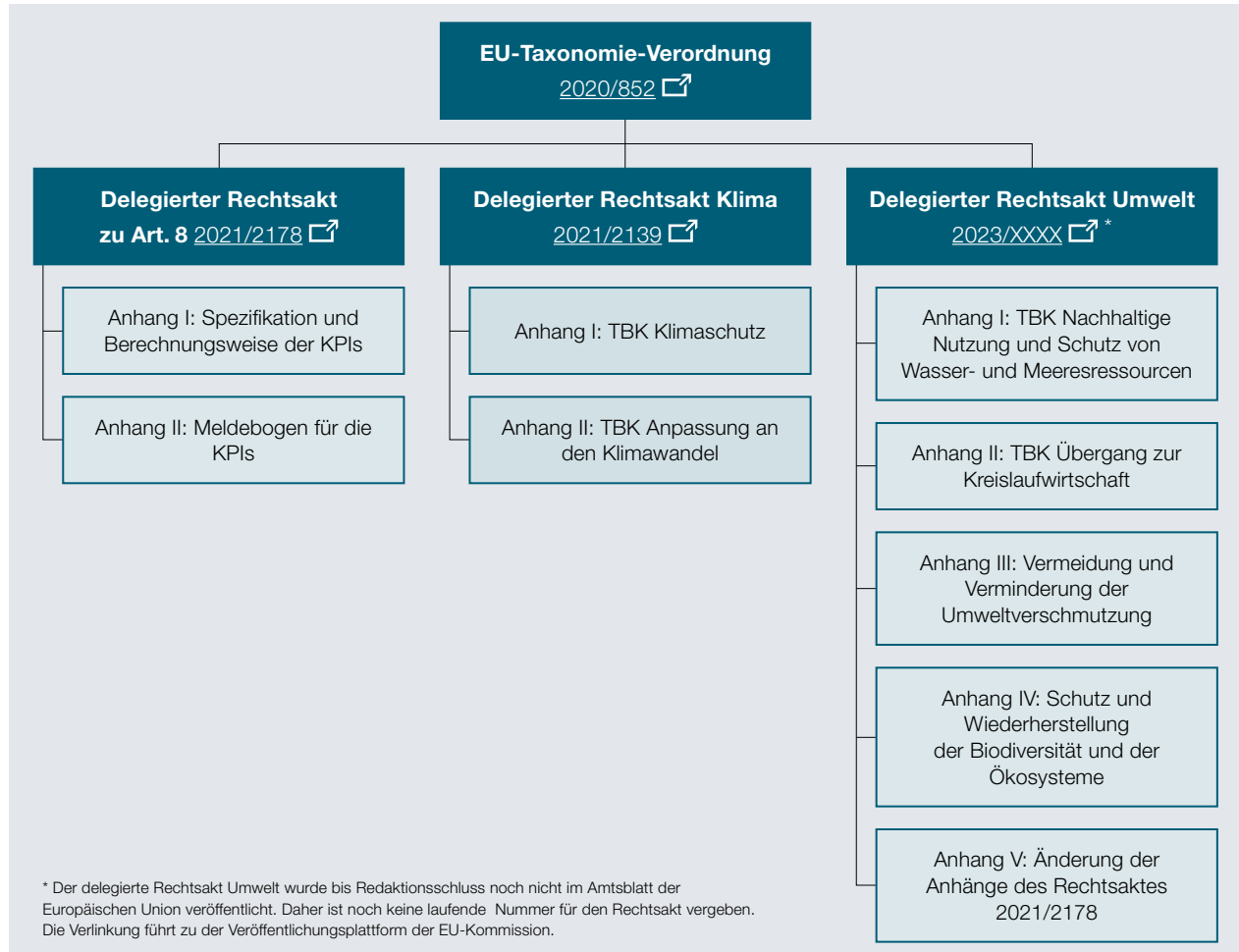
Nachfolgend haben wir in Abbildung 1 eine Auswahl der wichtigsten im Rahmen der Umsetzung der EU-Taxonomie veröffentlichten Rechtsgrundlagen zusammengestellt. Die Übersicht wird in den nächsten Jahren um weitere, neue delegierte Rechtsakte zu erweitern sein, da die EU-Taxonomie seitens der EU ausdrücklich als „lebender“ Prozess ausgestaltet ist. So werden in den nächsten Jahren weitere als nachhaltig einzustufende Tätigkeiten hinzukommen, aber auch aufgrund technischer Entwicklungen bislang als nachhaltig eingestufte Tätigkeiten wieder aus

den Katalogen herausfallen. Die TaxVO selbst gibt für eine Überprüfung der Tätigkeiten bereits einen Zeitraum von maximal drei Jahren vor. Es ist aber davon auszugehen, dass eine Änderung bei Tätigkeiten auch in kürzeren Abständen vorgenommen werden kann und vermutlich wird.

Anwenderkreis und Anwendungszeitpunkt

Der Berichtsumfang sowie der Kreis der zu einer nicht-finanziellen Berichterstattung verpflichteten Unternehmen werden sich aufgrund der Änderungen des deutschen Handelsrechts durch die CSRD massiv erweitern. Waren nach bisheriger Gesetzgebung nur einige wenige, insbesondere kapitalmarktorientierte Unternehmen in Deutschland zu einem solchen Reporting verpflichtet (rund 500 Unternehmen), gehen Expertenschätzungen davon aus, dass künftig etwa 15.000 Unternehmen unter die neuen Berichtspflichten der CSRD und damit auch in den Anwenderkreis der EU-Taxonomie fallen werden.

Abbildung 1: Rechtsgrundlagen für die EU-Taxonomie



Bislang sind die maßgeblichen Kriterien für eine nichtfinanzielle Berichtspflicht, dass das Unternehmen mehr als 500 Mitarbeitende hat und von sog. öffentlichen Interesse ist (eine sog. Public Interest Entity [PIE]; dazu gehören insbesondere kapitalmarktorientierte Unternehmen der Realwirtschaft, bestimmte Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen). Künftig werden dagegen auch nicht kapitalmarktorientierte große Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellte Personengesellschaften (z. B. GmbH & Co. KGs ohne eine natürliche Person als Vollhafter) betroffen sein.

Die Größenkriterien richten sich dabei nach den Merkmalen des § 267 HGB für große Kapitalgesellschaften:

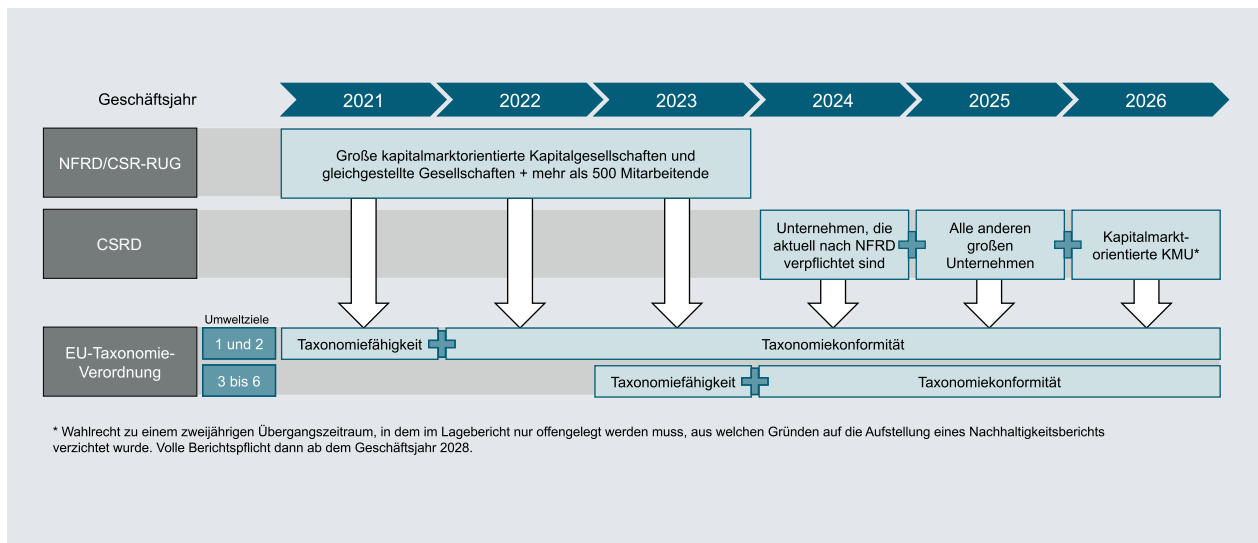
- Bilanzsumme größer als 20 Millionen Euro,
- Umsatzerlöse größer als 40 Millionen Euro sowie
- im Jahresdurchschnitt mehr als 250 Mitarbeitende.

Erfüllt ein Unternehmen in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren mindestens zwei der drei vorgenannten Merkmale, gilt es als groß und ist folglich berichtspflichtig im Sinne der CSRD und demnach auch der EU-Taxonomie. Gleiches gilt auch für Mutterunternehmen von großen Konzerngruppen. Diese sind verpflichtet, einen Konzernnachhaltigkeitsbericht zu verfassen, der die erforderlichen Angaben für den gesamten Konsolidierungskreis enthalten muss.

Für große nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen und Konzerne beginnt die Berichtspflicht gemäß CSRD und EU-Taxonomie-Verordnung für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen. Ab dem Geschäftsjahr 2026 wird der Anwenderkreis um kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU) erweitert, die kapitalmarktorientiert sind. Darüber hinaus sind ab dem Geschäftsjahr 2028 dann auch Unternehmen aus Drittstaaten betroffen, sofern diese mehr als 150 Millionen Euro Umsatz innerhalb der EU erzielen und entweder über ein großes Tochterunternehmen, ein kapitalmarktorientiertes Tochterunternehmen oder über eine Niederlassung in der EU mit einem Umsatz von mehr als 40 Millionen Euro verfügen.

Die schrittweise Erweiterung des wesentlichen Anwenderkreises der CSRD und folglich auch der EU-Taxonomie-Verordnung ist Abbildung 2 zu entnehmen.

Abbildung 2: Zeitplan bzgl. Anwendung von EU-Taxonomie und CSRD



Funktionslogik der EU-Taxonomie

Die Analyse der Anwendbarkeit der EU-Taxonomie-Regelungen sowie des Umfangs der Berichtspflicht für ein Unternehmen erfolgt in einem dreischrittigen Prozess. Im ersten Schritt ist zu prüfen, ob die Tätigkeit eines Unternehmens überhaupt taxonomiefähig ist. Dies ist nur dann der Fall, wenn sie in einem der oben genannten delegierten Rechtsakte ausdrücklich genannt wird. Die EU-Kommission hat die Auswahl der Wirtschaftssektoren und innerhalb dieser der Wirtschaftstätigkeiten bewusst so vorgenommen, dass gleich zu Beginn vor allem Tätigkeiten einbezogen werden, die für einen Großteil der CO₂-Emissionen verantwortlich sind. Durch diese Vorgehensweise sollte bereits im ersten Schritt ein möglichst großer Effekt erzielt werden.

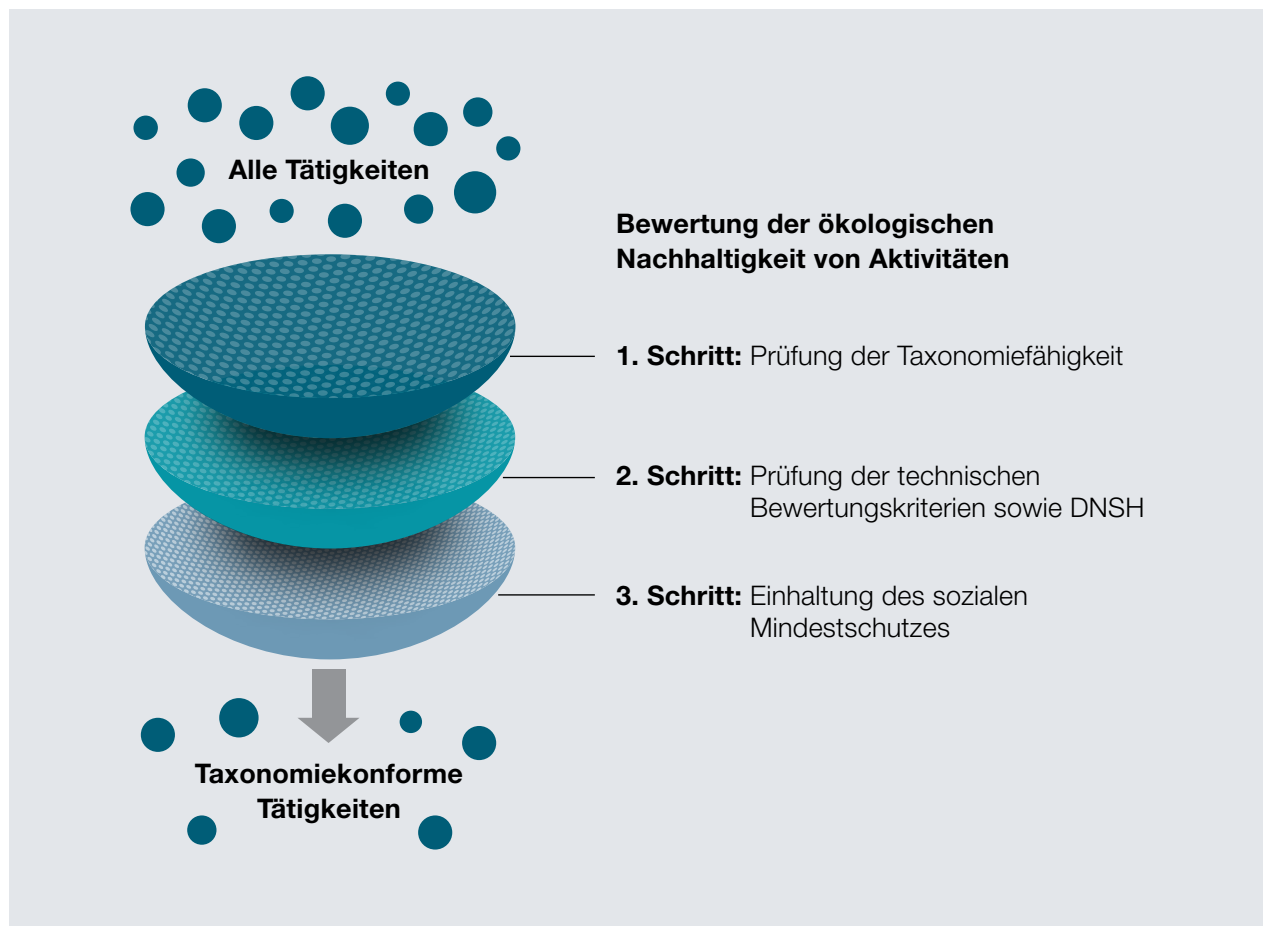
In zwei weiteren Schritten wird geprüft, ob die einem Umweltziel konkret zugeordnete Tätigkeit die in dem delegierten Rechtsakt vorgegebenen technischen

Bewertungskriterien einhält sowie keine wesentliche Beeinträchtigung für eines der fünf weiteren Ziele verursacht und ob im Unternehmen insgesamt gewisse Mindeststandards bezüglich Arbeitsschutz und Menschenrechte eingehalten werden. Nur wenn diese drei Prüfschritte erfolgreich durchlaufen sind, können taxonomiefähige Tätigkeiten als taxonomiekonform bewertet werden.

Für alle taxonomiekonformen Tätigkeiten sind dann Angaben zu den drei festgelegten KPIs, also „Umsatzerlöse“, „CapEx“ und „OpEx“, für das gesamte Unternehmen bzw. den Konzern zu ermitteln und offenzulegen.

Die Phasen im Prozess der EU-Taxonomie werden in der folgenden Abbildung dargestellt und die einzelnen Schritte dann im Detail erläutert.

Abbildung 3: Prüfschema Taxonomiefähigkeit und -konformität



1. Schritt: Prüfung der Taxonomiefähigkeit

Die Überprüfung der Taxonomiekonformität beginnt mit der Einordnung der Tätigkeit. Ist diese ausdrücklich in einem der delegierten Rechtsakte unter den den einzelnen Sektoren zugeordneten Tätigkeiten zu finden, spricht man von der Taxonomiefähigkeit.

Die Anhänge zu den delegierten Rechtsakten führen bislang für folgende Sektoren jeweils diverse Wirtschaftstätigkeiten auf:

Zu jedem Sektor gibt es genau spezifizierte Wirtschaftstätigkeiten. Bislang wurden in den delegierten Rechtsakten über 130 Tätigkeiten ausdrücklich genannt. So finden sich z. B. in Anhang I zum „Delegierten Rechtsakt Klima“ in der Kategorie „Baugewerbe und Immobilien“ sieben Wirtschaftstätigkeiten vom Neubau über die Installation und Wartung bis zum reinen Erwerb von Gebäuden. Der Makrosektor „Verkehr“ umfasst als weiteres Beispiel insgesamt 17 Tätigkeiten, zu denen u. a. die Personenbeförderung und die Infrastruktur für einen CO₂-armen Straßenverkehr gehören.

Um eine Zuordnung vornehmen zu können, gibt es in den Anhängen zu den Rechtsakten neben einer Beschreibung der Wirtschaftstätigkeit auch die Nennung von einem oder mehreren NACE-Codes, unter denen die beschriebene Wirtschaftstätigkeit erfasst werden kann. Diese NACE-Codes haben jedoch rein indizierenden Charakter. Die Zuordnung zu einem genannten NACE-Code ist also keine Voraussetzung zur Klassifizierung einer Tätigkeit als taxonomiefähig.


Tätigkeiten gemäß der EU-Taxonomie-Verordnung lassen sich grundsätzlich in drei übergeordnete Kategorien einordnen. Die jeweilige Kategorie ergibt sich aus den Anhängen der delegierten Rechtsakte und ist auch in den oben bereits erwähnten Meldebögen mit anzugeben. Die Taxonomie unterscheidet neben originär nachhaltigen Tätigkeiten noch sog. ermöglichende und Übergangstätigkeiten.

Ermöglichend ist eine Tätigkeit, die es einer anderen Tätigkeit ermöglicht, einen Beitrag zu einem Umweltziel zu leisten. So ist z. B. die Herstellung von wiederaufladbaren Batterien für den Verkehr eine solche Tätigkeit, da sie nur mittelbar auf die Umweltziele einzahlt. Ebenso ist die Herstellung von Windrädern eine ermöglichende Tätigkeit für die Herstellung von Energie durch Windkraft.

Übergangstätigkeiten sind Tätigkeiten, für die es noch keine CO₂-armen Alternativen gibt, die jedoch im Hinblick auf Treibhausgasemissionen in dem betreffenden Sektor die beste Leistung erbringen und einerseits die Entwicklung und den Einsatz von CO₂-armen Alternativen nicht behindern und andererseits in Anbetracht der wirtschaftlichen Lebensdauer von CO₂-intensiven Vermögenswerten nicht zu sog. Lock-in-Effekten bei diesen Vermögenswerten führen. Diese Übergangstätigkeiten können auch stufenweise ausgestaltet sein. Beispielsweise kann die Beförderung mit bestimmten Personenkraftwagen laut Anhang I zum „Delegierten Rechtsakt Klima“ bis 2025 bei einem Ausstoß von weniger als 50 g CO₂/km grundsätzlich noch taxonomiekonform sein, während hingegen ab 2026 gar keine CO₂-Emissionen mehr ausgestoßen werden dürfen.

2. Schritt: Prüfung der technischen Bewertungskriterien sowie DNSH

Das Herzstück der Anhänge zum „Delegierten Rechtsakt Klima“ und zum „Delegierten Rechtsakt Umwelt“ sind die technischen Bewertungskriterien (TBK), nach denen sich bestimmt, ob eine Wirtschaftstätigkeit nicht nur taxonomiefähig, sondern auch taxonomiekonform sein kann. Dabei ist zunächst zu prüfen, ob die Wirtschaftstätigkeit zu einem oder mehreren Umweltzielen einen wesentlichen Beitrag leistet. Ist dies der Fall, ist weiterhin zu untersuchen, ob die Tätigkeit nicht zu einer Beeinträchtigung eines der anderen Umweltziele führt. Diese „Do No Significant Harm“-Kriterien (DNSH-Kriterien) sollen sicherstellen, dass Fortschritte in Bezug auf ein Umweltziel nicht zulasten anderer Ziele gemacht werden, und sind kumulativ mit den Kriterien für einen wesentlichen Beitrag zu erfüllen. Vielfach nehmen die TBK Bezug auf andere EU-Rechtsvorschriften oder Anlagen zu den jeweiligen Anhängen. Aufgrund dieser Verweise auf andere Richtlinien und gesetzliche Vorgaben ist insbesondere die Überprüfung der TBK sehr aufwendig.

Zur Vermeidung erheblicher Beeinträchtigungen des Umweltziels „Anpassung an den Klimawandel“ ist das DNSH-Kriterium die Durchführung einer Klimarisiko- und Vulnerabilitätsbewertung, die in der Anlage A zum Anhang I des „Delegierten Rechtsaktes Klima“ beschrieben wird. Ziel ist die Einführung eines systematischen Managements physischer Klimarisiken, damit die Anpassung an den Klimawandel nicht vernachlässigt wird. Um die Umsetzung dieser Vorgabe zu erleichtern, hat das Umweltbundesamt einen [Leitfaden](#)  für die Durchführung einer solchen Analyse entwickelt.

Beispiel für technische Bewertungskriterien: Herstellung von Fahrzeugen

Tätigkeitsbeschreibung:

- Herstellung, Reparatur, Wartung, Nachrüstung, Umnutzung und Aufrüstung von CO₂-armen Fahrzeugen (Ziffer 3.3 im Anhang I des delegierten Rechtsaktes 2021/2139)
 - ✓ Taxonomiefähige Wirtschaftstätigkeit
- Zuordnung zu NACE-Codes möglich – namentlich im Rechtsakt benannt
- ermöglichende Tätigkeit im Sinne der TaxVO

TBK für einen wesentlichen Beitrag zum Umweltziel 1 (Klimaschutz) für als Pkw eingestufte Fahrzeuge der Klassen M1 und N1 der Verordnung 2018/858:

- gemäß Buchstabe f Ziffer i bis einschließlich 31.12.2025: spezifische CO₂-Emissionen i. S. v. Artikel 3 Abs. 1 Buchstabe h der Verordnung 2019/631 des Europäischen Parlaments und des Rates von weniger als 50 g CO₂/km (emissionsarme und emissionsfreie Personenkraftwagen und leichte Nutzfahrzeuge)
- gemäß Buchstabe f Ziffer ii ab dem 1.1.2026: spezifische CO₂-Emissionen i. S. v. Artikel 3 Abs. 1 Buchstabe h der Verordnung (EU) 2019/631 von null

„DNSH“-Kriterien bezüglich der weiteren Umweltziele:

- Umweltziel 2: Tätigkeit erfüllt Kriterien der Klimarisiko- und Vulnerabilitätsbewertung
- Umweltziel 3: keine Umweltschädigung gemäß Anlage B
- Umweltziel 4: u. a. Unterstützung der Wiederverwendung, Design für hohe Haltbarkeit, Recyclingfähigkeit, leichte Demontage, im Herstellungsprozess wird Recycling Vorzug vor Entsorgung gegeben
- Umweltziel 5: Herstellung führt nicht zur Verwendung oder Inverkehrbringung von in Anlage C genannten Stoffen
- Umweltziel 6: Umweltverträglichkeitsprüfung laut Anlage D wurde durchgeführt

3. Schritt: Einhaltung des sozialen Mindestschutzes

Sofern die Überprüfung der TBK positiv abgeschlossen wurde und die Prüfung des DNSH-Prinzips keine Verletzung anderer Ziele zum Ergebnis hatte, ist die Überprüfung eines gewissen sozialen Mindestschutzes

notwendig. Nur wenn dieser auch erfüllt ist, kann von einer taxonomiekonformen Wirtschaftstätigkeit gesprochen werden.

Die EU-Taxonomie-Verordnung sieht vor, dass folgende Standards und Leitlinien im Hinblick auf Mindeststandards zum Arbeitsschutz sowie zur Einhaltung der Menschenrechte einzuhalten sind:

- OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen
- Leitprinzipien der Vereinten Nationen für Wirtschaft und Menschenrechte
- Grundlegende Prinzipien und Rechte bei der Arbeit der ILO
- Internationale Charta der Menschenrechte

Je nach Reifegrad des Unternehmens hinsichtlich einer nachhaltigen Unternehmensaktivität und -kultur kann es empfehlenswert sein, die Überprüfung des sozialen Mindestschutzes der Prüfung der Taxonomiefähigkeit voranzustellen, da eine Taxonomiekonformität ohne die Einhaltung der vorgenannten Prinzipien nicht vorliegen kann. Die Einhaltung wird typischerweise auf Unternehmensebene beurteilt, sodass angenommen wird, dass dieser Mindestschutz auch auf Ebene einer einzelnen Wirtschaftstätigkeit besteht. Ein expliziter Nachweis in Bezug auf eine spezifische Tätigkeit ist nicht erforderlich.

Verknüpfung mit Finanzkennzahlen

In dem delegierten Rechtsakt zu Artikel 8 der EU-Taxonomie-Verordnung (2021/2178) hat die Europäische Kommission die Berechnung und die Darstellung derjenigen Informationen normiert, die ein Unternehmen bezüglich taxonomiefähiger bzw. -konformer Tätigkeiten im Rahmen seiner nichtfinanziellen Berichterstattung anzugeben hat.

Um darzustellen, ob und wenn ja in welchem Umfang ein Unternehmen bisher taxonomiekonforme Aktivitäten betreibt, ist als erste Kennzahl der Anteil des auf diese Tätigkeiten entfallenden Umsatzes am Gesamtumsatz zu ermitteln. Der Gesamtumsatz ist zwingend mit dem Umsatz laut Jahres- oder Konzernabschluss nach IFRS abzustimmen bzw. für ab 2025 neu hinzukommende Unternehmen mit den nach den jeweils von diesen anzuwendenden Bilanzierungsgrundsätzen ermittelten und offengelegten Umsatzerlösen.

Für die Ermittlung des Anteils einer Wirtschaftstätigkeit an den Umsatzerlösen ist ein entsprechender Quotient

zu bilden. Der delegierte Rechtsakt beschreibt dabei in seinem Anhang I explizit, welche Werte in den Nenner aufgenommen werden dürfen und wie folglich, als Teilmenge des Nenners, der Zähler zu bilden ist.

Der Nenner besteht bei IFRS-Rechnungslegern aus den Umsatzerlösen nach der Definition in IAS 1.82(a). Er teilt den Nettoumsatz aus taxonomiefähigen bzw. -konformen Tätigkeiten als Zähler. Unternehmen, die nach HGB Rechnung legen, nehmen die Umsatzerlöse gem. § 277 Abs. 1 HGB in den Nenner auf.

Der Anteil an den **Investitionsausgaben** (CapEx) soll unter der Annahme, dass heute getätigte nachhaltige Investitionen künftig zu nachhaltigem Umsatz führen, zeigen, wie ökologisch nachhaltig ein Unternehmen in der Zukunft sein wird. Der für diesen Quotienten zu bildende Nenner umfasst Zugänge an Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten während des Geschäftsjahres vor Abschreibungen und Neubewertungen. Ebenso sind Zugänge an Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten einzubeziehen, die aus Unternehmenszusammenschlüssen resultieren. Einschlägig für die genaue Definition dieser Zugänge sind bei Anwendung der IFRS folgende Rechnungslegungsvorschriften:

- IAS 16: Sachanlagen
- IAS 38: Immaterielle Vermögenswerte
- IAS 40: Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien
- IAS 41: Landwirtschaft
- IFRS 16: Leasingverhältnisse

Werden anstatt der IFRS national allgemein anerkannte Grundsätze der Rechnungslegung, also insbesondere das HGB, angewendet, beinhalten die Investitionsausgaben die Zugänge zu den Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten. Leasingverhältnisse, die nicht zur Anerkennung eines Nutzungsrechts an dem Vermögenswert führen, sind nicht als Investitionsausgabe zu berücksichtigen.

Der Zähler des Quotienten entspricht dem Teil der im Nenner enthaltenen Investitionsausgaben, der

- unmittelbar mit taxonomiekonformen Wirtschaftstätigkeiten in Verbindung steht oder
- Teil eines sog. „CapEx-Plans“ ist, der die Ausweitung der taxonomiekonformen Wirtschaftstätigkeiten oder die Umwandlung taxonomiefähiger in taxonomiekonforme Tätigkeiten zum Ziel hat, oder

- sich auf den Erwerb von Produkten oder Dienstleistungen aus taxonomiekonformen Wirtschaftstätigkeiten bezieht (z. B.: Kauf eines Elektrofahrzeugs).

Für die in den Nenner aufzunehmenden **Betriebsausgaben** sind nachfolgende direkte, nicht kapitalisierte Kosten zu beachten:

- Forschung und Entwicklung,
- Gebäudesanierungsmaßnahmen,
- kurzfristiges Leasing,
- Wartung und Reparatur sowie
- sämtliche anderen direkten Ausgaben im Zusammenhang mit der täglichen Wartung von Vermögenswerten des Sachanlagevermögens, die notwendig sind, um die kontinuierliche und effektive Funktionsfähigkeit dieser Vermögenswerte sicherzustellen.

Nicht in den Nenner aufzunehmen sind insbesondere Abschreibungen und Wertminderungen von Vermögenswerten oder auch Aufwendungen für Materialien oder Personal, die der Herstellung von Produkten bzw. der Ausführung von Leistungen zuzuordnen sind.

Der Zähler entspricht wiederum dem Teil der im Nenner enthaltenen Betriebsausgaben, der

- sich auf Vermögenswerte oder Prozesse bezieht, die mit taxonomiekonformen Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind,
- Teil der Umsetzung eines „CapEx-Plans“ ist oder
- im Zusammenhang mit dem Erwerb taxonomiekonformer Produkte oder Dienstleistungen Dritter steht.

Das Prinzip der Wesentlichkeit ist der EU-Taxonomie-Verordnung grundsätzlich unbekannt. Aus den [FAQ](#) zur TaxVO ergibt sich jedoch, dass Betriebsausgaben, die für das Geschäftsmodell des Unternehmens von absolut untergeordneter Bedeutung sind, nicht erfasst werden müssen. In dem Fall ist nur der Nenner zu berechnen und zu berichten. Es kann auf die Angabe des Zählers verzichtet werden. Es ist außerdem zu erläutern, warum die Betriebsausgaben für das Geschäftsmodell unwesentlich sind. Eine prozentuale Angabe, wann eine absolut untergeordnete Bedeutung vorliegt, wird in den FAQ jedoch nicht genannt.

Darstellung der KPIs

Die ermittelten KPIs „Umsatzerlöse“, „Investitionsausgaben“ und „Betriebsausgaben“ sowie ergänzende qualitative Informationen sind in die nichtfinanzielle Berichterstattung aufzunehmen. Die Darstellung erfolgt für die drei KPIs jeweils gesondert in Form eines in Anhang II des delegierten Rechtsaktes zu Art. 8 dargestellten Meldebogens innerhalb des Lageberichts. Die Offenlegungspflichten nach EU-Taxonomie sind integraler Bestandteil der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD. Daher gilt auch für die KPIs die Pflicht zur Überleitung in das maschinenlesbare Berichtsformat ESEF (European Single Electronic Format). Die bislang offenzulegenden Meldebögen wurden in dem letzten zur EU-Taxonomie veröffentlichten delegierten Rechtsakt angepasst.

Begleitende Informationen sollen die Transparenz der veröffentlichten KPIs erhöhen und deutlich machen, wie die Ermittlung erfolgte, und sie gleichzeitig in einen Kontext einbetten, damit Berichtleser diese leichter interpretieren können. Flankiert werden sollen die KPIs u. a. von folgenden Angaben:

- **Rechnungslegungsgrundsätze**
Es ist zu erläutern, wie die Umsatzerlöse sowie Investitions- und Betriebsausgaben definiert und ermittelt werden. Es sollte ein Verweis auf die dazugehörigen Bilanz- und GuV-Posten erfolgen. Änderungen in der Ermittlungsweise im Vergleich zum Vorjahr sind ebenso zu erläutern wie die dazugehörigen angepassten Vergleichszahlen. Bei Änderungen eines „CapEx-Plans“ sind die Hintergründe und Auswirkungen zu erläutern. Zudem ist die Anpassung der KPIs für jedes vergangene Berichtsjahr darzustellen, das von dem Plan abgedeckt wird.
- **Anwendung der Regulierung**
Unternehmen sollten darstellen und erläutern, wie sie die Übereinstimmung mit den Kriterien für taxonomiekonforme Wirtschaftstätigkeiten ermittelt haben.
- **Beitrag zu mehr als einem Umweltziel**
Sofern eine Wirtschaftstätigkeit zu mehreren Umweltzielen beiträgt, ist die Grundlage für die Aufteilung der KPIs auf diese Umweltziele nebst der Vermeidung von Doppelerfassungen zu erläutern. Wenn ein Unternehmen beschließt, die KPIs nur einem Umweltziel zuzuordnen, anstatt sie auf mehrere aufzuteilen, sollte dies zusammen mit einer Begründung offengelegt werden.

Handlungsempfehlungen

Die Zeit drängt. Die Implementierung der EU-Taxonomie und die Umsetzung geeigneter Prozesse für die Datenerhebung erfordern Kapazitäten personeller, zeitlicher und auch finanzieller Natur, etwa durch den Einsatz von neuer Software. Es ist zu beachten, dass die Angabepflichten aus der TaxVO für sich genommen bereits sehr detailliert sind und dennoch nur einen Teil der ab 2024 bzw. 2025 vollständig anzuwendenden Regelungen gemäß der CSRD darstellen.

Für kapitalmarktorientierte Unternehmen ist die CSRD bereits ab 2024 anzuwenden. Diese Unternehmen haben seit 2021 bereits Erfahrungen mit den Angaben der EU-Taxonomie sammeln können bzw. müssen, sodass für sie nicht sämtliche Angaben in einem Berichtsjahr neu sind. Dies ist bei den neu in den Anwenderkreis aufgenommenen Unternehmen anders. Sie müssen sämtliche Angaben gleich im ersten Jahr machen, was u. a. ein Grund für die Verschiebung der Anwendung der CSRD und damit auch der EU-Taxonomie für die Berichterstattung dieser Unternehmen vom Geschäftsjahr 2023 zum Geschäftsjahr 2025 war.

Wir empfehlen daher dringend, sich rechtzeitig mit der EU-Taxonomie-Verordnung und der CSRD auseinanderzusetzen. Unternehmen sollten sobald wie möglich entsprechende Kapazitäten schaffen, um sich diesen Themen zu widmen. Hierzu gehört vor allem ein interdisziplinäres Projektteam aus den Bereichen „Produktion“, „Einkauf“, „Controlling“, „Rechnungswesen“ und „IT“ unter der Leitung der Geschäftsführung. Personelle Zuständigkeiten sind festzulegen. Mittels einer Bestandsaufnahme müssen Differenzen der gegenwärtigen Prozesse und Berichtsstrukturen gegenüber der künftigen Berichterstattung offengelegt werden, um eine (ggf. konzernweite) Datenverfügbarkeit sicherzustellen und um einen aufgrund dessen notwendigen Anpassungsbedarf zu erkennen. Hinsichtlich der EU-Taxonomie empfiehlt es sich, das Unternehmen in einzelne Geschäftsbereiche oder Segmente zu unterteilen, um diese anschließend weiter nach einzelnen Aktivitäten zu differenzieren. Auch hieraus lässt sich oftmals ableiten, welche Informationen noch einer systemseitigen Bereitstellung bedürfen.

Hilfestellung zur Annäherung an die Thematik leistet die Europäische Kommission mit dem „EU Taxonomy Navigator“. Das Tool „EU Taxonomy Compass“ bietet einen Einstieg in die Inhalte der EU-Taxonomie, indem

es die technischen Bewertungskriterien zur Erreichung der Taxonomiekonformität zunächst für die ersten beiden Umweltziele optisch für den Nutzer aufbereitet. Der „EU Taxonomy Calculator“ erleichtert die Berechnung der KPIs anhand mehrerer Erfassungsschritte und speist die Ergebnisse in einen als Tabellenkalkulation exportierbaren Meldebogen.

Ausblick

Die Umwelttaxonomie unterliegt einer fortlaufenden Entwicklung – und zwar sowohl hinsichtlich der Änderung bereits erfasster Tätigkeiten als auch durch Hinzunahme neuer Tätigkeiten. Unternehmen müssen daher für jedes Berichtsjahr aufs Neue prüfen, ob die von ihnen ausgeübten Tätigkeiten unverändert der EU-Taxonomie unterliegen oder eventuell neu in die EU-Taxonomie aufgenommen wurden. Neben ökologischen Aspekten spielen aber auch soziale Themen eine Rolle, etwa bei der Umsetzung der Sustainable Development Goals der Vereinten Nationen. Daher hat eine Expertengruppe bereits im Februar 2022 ihren Abschlussbericht für die Einführung einer Sozialtaxonomie veröffentlicht, die neben die Umwelttaxonomie treten wird. Diese Sozialtaxonomie soll der EU-Kommission als Entscheidungsvorlage für die Einführung eines Klassifizierungssystems für sozial nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten dienen. Die Funktionslogik gleicht dabei der zuvor dargestellten Umwelttaxonomie. Im Zentrum stehen drei Sozialziele:

- menschenwürdige Arbeit,
- angemessene Lebensstandards und Wohlbefinden der Verbraucher sowie
- eine inklusive und nachhaltige Gemeinschaft und Gesellschaft.

Mit der geplanten Sozialtaxonomie kommen auf Unternehmen weitere Berichtspflichten zu.

IMPRESSUM

HERAUSGEBER

HLB Dr. Stüeckmann und Partner mbB
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Team Nachhaltigkeit



Anna Margareta Gehrs

Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin und Partnerin
gehrg@stueckmann.de | +49 521 2993176



Jörn Linkermann

Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Partner
linkermann@stueckmann.de | +49 521 2993327



Andreas Peters

M.A., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
peters@stueckmann.de | +49 521 2993185



Nicole Sander

Dipl.-Wi.-Math., Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin
sander@stueckmann.de | +49 521 2993334



Christian Schnitker

Dipl.-Kfm., Projektleiter Prüfung und Steuern
schnitker@stueckmann.de | +49 521 2993177



Meike Wörmann

Dipl.-Wi.-Math., Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin
woermann@stueckmann.de | +49 521 2993340



Sebastian Behrens

B.Sc., Steuerberater
behrens@stueckmann.de | +49 521 29934177



Sabrina Dahl

LL.B., Fachmitarbeiterin Prüfung und Steuern
dahl@stueckmann.de | +49 521 2993311

KONTAKT & ANFRAGEN

HLB Stüeckmann Bielefeld

Elsa-Brändström-Straße 7
33602 Bielefeld
+49 521 299300

HLB Stüeckmann Hamburg

Versmannstraße 2
20457 Hamburg
+49 40 822169030

HLB Stüeckmann München

Lindwurmstraße 129
80337 München
+49 89 381566980

info@stueckmann.de
www.stueckmann.de

**Informationen zu unseren
für Sie durchgeführten und
geplanten Veranstaltungen
finden Sie unter:**

<http://veranstaltungen.stueckmann.de>



ZUKUNFT! GEMEINSAM! GESTALTEN!

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

Redaktionsschluss: 9.8.2023

HLB Stüeckmann is an independent member of HLB, the global audit, tax and advisory network.