



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Entwurf eines freiwilligen KMU-Standard für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (VSME)

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

21. Mai 2024



Die **Bundessteuerberaterkammer** vertritt als gesetzliche Spitzenorganisation die Gesamtheit der bundesweit über 104.000 Steuerberater, Steuerbevollmächtigten und steuerberatende Berufsausübungsgesellschaften auf nationaler und internationaler Ebene. Sie koordiniert die Meinungsbildung der Steuerberaterkammern und wirkt auf dieser Basis an der Beratung über Steuergesetze sowie an der Gestaltung des Berufsrechts mit. Richtschnur für die steuerrechtlichen Stellungnahmen der Bundessteuerberaterkammer sind Systemgerechtigkeit und Praktikabilität der Gesetzgebung. Die Bundessteuerberaterkammer fördert außerdem die Ausbildung des Nachwuchses und die berufliche Fortbildung der Steuerberater.

Die Bundessteuerberaterkammer ist im Transparenzregister unter 190444812041-08 registriert.

Vorbemerkungen

Um den Umbau hin zu einer klimaneutralen und nachhaltigen Wirtschaft voranzutreiben, wird eine Regulierung über verschiedene Wege vorgesehen. Neben direkten Eingriffen, etwa durch das Verbot bestimmter Produkte, Prozesse und Geschäftsmodelle oder die Pflicht zum Einbezug in den Emissionshandel, glaubt man durch eine starke Regulierung der Finanzwirtschaft sowie von großen Unternehmen diese Ziele schneller zu erreichen. Indem diese Regulierung nicht selten auf die gesamte Lieferkette abstellt, kann sie letztlich auch auf andere Unternehmen unabhängig von deren Größe, Rechtsform und Kapitalmarktnutzung ausstrahlen (Trickle Down Effekt).

Der Mittelstand und damit die Mandanten der Steuerberater sind schon heute massiv betroffen. Zu nennen wären beispielsweise das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG), der Vorschlag für eine Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD), die EU-Taxonomie-Verordnung und die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) mit einer deutlich ausgeweiteten Nachhaltigkeitsberichterstattung im Lagebericht verpflichtend für alle großen Kapitalgesellschaften. Dabei gehört die enorme Bürokratie neben der hohen Abgabenlast in Deutschland nicht nur zu den wesentlichen Standortnachteilen im internationalen Wettbewerb, sondern behindert die Wirtschaftstätigkeit auch inländischer Unternehmen.

Für die Berufsvertretungen gilt es mit Blick auf bestehende bzw. sich abzeichnende Berichtsanfragen insbesondere gegenüber KMUs, gleichermaßen adressatenbezogene wie verhältnismäßige Lösungen aus Sicht der kleinen und mittelständischen Unternehmen zu finden. Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer bedarf es einer an der Unternehmensgröße ausgerichteten, aufwärtskompatiblen und bereits vorhandene Informationen nutzenden Berichterstattung, welche die Betroffenheit der KMU innerhalb von Beteiligungs- und Lieferketten sowie durch die Anforderungen der Finanzwirtschaft hinreichend berücksichtigt. Unverhältnismäßige, redundante und ineffiziente Berichtspflichten gilt es aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer unbedingt zu vermeiden.

Durch die Umsetzung der CSRD wird die Pflicht zur nachhaltigkeitsbezogenen Berichterstattung deutlich ausgeweitet. Obwohl nicht-kapitalmarktorientierte KMU nicht direkt in den Anwendungsbereich zur Nachhaltigkeitsberichterstattung fallen, werden sie innerhalb von Beteiligungsstrukturen und Wertschöpfungsketten sowie von Finanzierungspartnern bei der Vergabe von grünen Finanzmitteln mit der Anforderung konfrontiert, ESG-Informationen zu liefern. Diese Anforderungen sind allerdings sehr heterogen, vielfach zu umfangreich und erfolgen durch inhaltlich nicht standardisierte Fragebögen in unterschiedlichen Formaten, wodurch eine Überforderung von KMU resultiert.

Darum halten wir es für folgerichtig, dass die EU-Kommission im KMU-Entlastungspaket von September 2023 angekündigt hat, freiwillige Standards für nicht-börsennotierte KMU bereitzustellen, die nun von EFRAG ausgearbeitet und zur Konsultation gestellt wurden. Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt eine dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz folgende und ausschließlich an vorhandene Informationen anknüpfende Standardisierung unter Berücksichtigung der Größenklasse der berichtenden Einheit und dem tatsächlichen Nutzen für den Adressaten.

Insoweit begrüßen wir grundsätzlich den von EFRAG vorgelegten Entwurf für einen freiwilligen KMU-Standard für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (VSME-Entwurf), um ESG-Informationen adressatengerecht zu berichten. Es bleibt abzuwarten, ob sich der VSME-Entwurf als künftiger Marktstandard durchsetzen wird und somit die Vielzahl an teilweise heterogenen ESG-Fragebögen, die heute an KMU adressiert werden, ersetzt. Zentral ist aber, dass die Berichterstattung dauerhaft freiwillig bleibt und nicht weiter aufgebläht wird.

Anmerkungen zum VSME-Entwurf

Modularer Ansatz des VSME-Entwurfs

Der VSME-Entwurf strebt keine grundsätzliche Vereinfachung des Set 1 der Full ESRS an. Vielmehr basiert der VSME-Entwurf auf der Grundlage von häufig beobachteten Datenanfragen an KMU von Kreditgebern, Investoren und Firmenkunden – und ist sprachlich im Vergleich zum LSME-Entwurf entschlackt. Nach Ansicht der EFRAG soll es aber bei der Kohärenz zwischen VSME-Entwurf und LSME-Entwurf sowie Set 1 der Full ESRS in Bezug auf Struktur, Nachhaltigkeitsfragen und definierte Schlüsselbegriffe bleiben. Auch wenn die im VSME-Entwurf verwandte Sprache im Gegensatz zum ESRS1 und LSME-Entwurf deutlich vereinfacht wurde, sind aus unserer Sicht dennoch klarere Ausformulierungen bestimmter Datenpunkte notwendig (z. B. B5, B7, B11). Zudem ist u. E. eine Klarstellung notwendig, was mit naturnaher Fläche am Standort/abseits des Standorts oder Gebiete mit schutzbedürftiger Biodiversität gemeint ist (B5).

Die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach dem VSME-Entwurf ist modular aufgebaut. Dieser modulare Ansatz, bestehend aus dem verpflichtend auszufüllenden Basis Modul und den freiwillig offenzulegenden PAT- und Business Partner Modulen, ist grundsätzlich zu begrüßen. Er ermöglicht es KMU, den unterschiedlichen Stakeholdern, insbesondere den Kreditgebern und ihren Geschäftspartnern in der Lieferkette, bedürfnisorientiert und strukturiert ihre ESG-Infor-

mationen zur Verfügung zu stellen. Das Basis Modul sollte die Adressaten in der Regel der Fälle als ausreichend ansehen, um ihren Informationsbedürfnissen gerecht zu werden – auch weil es die Möglichkeit der freiwilligen Anreicherung von Informationen aus den anderen Modulen bietet.

Allerdings steht zu befürchten, dass sich KMU künftig mit allen drei Modulen befassen müssen, da auf Unternehmen, die Geschäftspartnern Informationen zuliefern sollen, Druck zur Beschreitung des Nachhaltigkeitswegs ausgeübt wird. Auch die Bankenregulierung könnte diese Entwicklung zusätzlich befeuern.

Basis Modul

Das Basis Modul ist die Einstiegsstufe und hat eine stark vereinfachte Sprache. Es stellt auch den Umfang der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Kleinstunternehmen dar. In diesem Modul ist keine Wesentlichkeitsprüfung erforderlich, sodass alle Angaben vorgenommen werden müssen. Allerdings wird für die meisten Kennzahlen bzw. Parameter der „if applicable“-Ansatz unter bestimmten definierten Umständen als Filter eingeführt, um die Relevanz der Berichterstattung für die Unternehmen zu steuern. Dieser als Filter eingeführte „if applicable“-Ansatz ermöglicht es KMU, die für sie zutreffenden ESG-Angaben zu ermitteln, ohne eine aufwendige und kostenintensive Wesentlichkeitsanalyse durchführen zu müssen. Dies ist ausdrücklich zu begrüßen, da er einen verhältnismäßigen Ansatz darstellt. Wenn im Ergebnis festgestellt wird, dass bestimmte Datenpunkte im Basis Modul nicht für das Unternehmen zutreffen, muss nicht dazu berichtet werden.

Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, individuelle Datenpunkte aus den anderen beiden (freiwilligen) Modulen auszuwählen, um das Basis Modul gezielt mit für sie zusätzlich relevanten Informationen anzureichern. Diese Auswahl an zusätzlichen Datenpunkten sollte sich jedoch dem „if applicable“-Ansatz bemessen und nicht dazu führen, dass hierzu eine Wesentlichkeitsanalyse durchzuführen ist. Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer sollte das Basis Modul grundsätzlich als ausreichend zur Informationsvermittlung betrachtet werden und zusätzliche Stakeholderanfragen mit diesem Modul in der Regel obsolet sein.

Doch auch am VSME-Entwurf besteht aus unserer Sicht noch zwingender Anpassungsbedarf. So bestehen für KMU Schwierigkeiten bei der Datenermittlung und -sammlung, insbesondere wenn die Daten von Dritten beschafft werden müssen (z. B. B7) oder bei Schätzungen (z. B. B3). Zudem wird die Ermittlung von bestimmten Angaben, wie die Berechnung der Scope 1 und 2 Emissionen (z. B. B3), ohne Hilfe eines sachverständigen Dritten oder ohne ergänzenden Tool-Einsatz regelmäßig nicht möglich sein.

Ferner regen wir an, für die Offenlegung der Scope 2-Treibhausgasemissionen eine Übergangsfrist einzuführen, da die Ermittlung dieses Datenpunktes einen noch höheren Aufwand als bei Scope 1 nach sich zieht. Zudem sollten Narrative Angaben (z. B. in B2) weiter vereinfacht werden, indem KMU eine Liste mit verschiedenen Auswahlmöglichkeiten gängiger Nachhaltigkeitspraktiken zur Verfügung gestellt wird, die auch Freitextfelder enthalten sollte, um Ergänzungen vornehmen zu können.

PAT- und Business Partner-Modul

Das PAT-Modul (Narrative-Policies, Actions and Targets) ist optional und zielt auf beschreibende Angaben zu den Unternehmensrichtlinien, Strategien, Maßnahmen und Zielen im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten ab. Den Entschluss zur Entsprechung mit dem PAT-Modul vorausgesetzt, sind die geforderten Informationen grundsätzlich verpflichtend offenzulegen, sofern Unternehmen die adressierten Leitlinien, Ziele, Strategien und Maßnahmen institutionalisiert haben. Eine Informationsabstufung kann sich indes aus der Wesentlichkeitsbeurteilung ergeben, die für dieses und das Business Partner-Modul vorgesehen ist. Die Analyse folgt dem Konzept der doppelten Wesentlichkeit.

Das PAT-Modul stützt sich auf die in Set 1 der Full ESRS verwendeten Definitionen, um nach Ansicht der EFRAG eine ausgewogene und verlässliche Darstellung dessen zu erreichen, was das Unternehmen zur Bewältigung von Nachhaltigkeitsaspekten unternimmt, und um Greenwashing zu vermeiden. Aus Gründen der Verhältnismäßigkeit ist in diesem Modul nur die Berichterstattung über die vom Unternehmen eingeführten PAT erforderlich. Es werden keine Informationen verlangt, wenn für einen wesentlichen Punkt keine PAT vorhanden sind. Dies ist grundsätzlich zu begrüßen. Da Unternehmen gerade in der Anfangsphase regelmäßig noch keine Nachhaltigkeitsziele formuliert und entsprechende Maßnahmenpläne aufgestellt haben werden, erscheint das PAT-Modul insoweit ungeeignet.

Mit dem Business Partner-Modul wird der Kanon quantitativer Angaben erweitert, die mutmaßlich von Dritten wie Kreditgebern oder börsennotierten Geschäftspartnern nachgefragt werden. Auch dieses Modul ist optional und kann unabhängig vom PAT-Modul in den Nachhaltigkeitsbericht aufgenommen werden. Es soll von Finanzmarktteilnehmern geforderte Kennzahlen sowie weitere für Geschäftspartner relevante Kennzahlen enthalten. Das Business Partner-Modul ist zum Teil recht komplex und insbesondere für Kleinst- und kleine Unternehmen ohne Unterstützung und Expertise Dritter kaum bewältigbar (z. B. BP 4, BP 5 oder BP 7). KMU benötigen bspw. Leitlinien oder Konkretisierungen für die Erstellung eines Übergangsplans für die Anpassung an den Klimawandel (BP 4). Soweit Informationen zu „klimabedingten physischen Risiken“ für Stakeholder von Belang sind, schlagen wir vor, solche Informationen anhand eines gezielten Fragenkatalogs als Bestandteil von BP 5 abzufragen. Ein solches Vorgehen würde den KMU dabei helfen, die Informationen mit zumutbarem Aufwand zur Verfügung stellen zu können.

Zudem sind Datenpunkte enthalten (BP 10, BP 11), deren Mehrwert nicht erkennbar ist. Darum sollte auf diese verzichtet werden. Es sollten die Bedürfnisse der verschiedenen Stakeholder einerseits und die Umsetzbarkeit durch KMU andererseits noch besser in Einklang gebracht werden.

Außerdem sind Verweise auf komplexe internationale Vorgaben (OECD/UN), wie in den Datenpunkten BP 7, BP 8 und BP 9, unverhältnismäßig und wenig relevant für KMU. Hier sind präzise Ausformulierungen im Standard selbst ratsam (ggf. mit Verweisen auf europäisches bzw. nationales Recht). Die genannten internationalen Rahmenwerke haben häufig Eingang in europäisches bzw. nationales Recht gefunden, an das sich KMU in ihrer Geschäftstätigkeit halten müssen und das sie eher in der Anwendung kennen.

Eine verpflichtende Wesentlichkeitsanalyse im PAT- und Business Partner-Modul halten wir insbesondere für Kleinst- und kleine Unternehmen für zu komplex und kostenintensiv. Zudem fehlt es an konkreten Beispielen, wie eine solche Wesentlichkeitsanalyse auszusehen hat. Die Liste im Anhang B ist hierfür nicht ausreichend. Außerdem bleibt vollkommen offen, wie die Ergebnisse aus der Wesentlichkeitsanalyse berichtet werden sollen. Wir regen an, dass der im Basis Modul enthaltenen „if applicable“-Ansatz durchgängig auch im PAT- und Business Partner-Modul ausgeführt wird.

Leitlinien

Die am Ende des Standardentwurfs enthaltenen Leitlinien zu den einzelnen Modulen sind für KMU hilfreich. Allerdings halten wir die Erklärungen noch nicht für alle Datenpunkte für ausreichend (z. B. B5). Zudem wäre es aus unserer Sicht deutlich praktikabler und benutzerfreundlicher in der Handhabung, wenn die Leitlinien direkt in den Modulen bzw. in der Beschreibung der einzelnen Datenpunkte enthalten wären und auf Querverweise verzichtet würde.

LSME-Cap bzw. Value Chain Cap

Die Entwürfe begrenzen für indirekt betroffene KMU mit dem LSME-Cap bzw. Value Chain Cap den Umfang für die Anforderungen, die ein nach der CSRD verpflichtetes Unternehmen für die eigene Berichterstattung an KMU in der Wertschöpfungskette stellen darf. Die EFRAG hat sich nun dazu entschieden, diese regulatorische Vorgabe großzügig auszulegen und hat zwei unterschiedliche Standardentwürfe vorgelegt. Dabei ist kritisch, dass es Unterschiede zwischen dem LSME-Entwurf und dem VSME-Entwurf gibt, obgleich es gerade für die nicht berichtspflichtigen Unternehmen interessant wäre, freiwillig eine Nachhaltigkeitsberichterstattung nach dem VSME-Entwurf zu veröffentlichen und damit den Datenbedarf abzudecken, der u. a. von Banken und Lieferanten gefordert wird. Vielmehr wird aber auch die künftigen ESRS LSME gleichermaßen für nicht-berichtspflichtige Unternehmen bedeutsam. Die zukünftigen ESRS VSME sollen nur dann den LSME-Cap bzw. Value Chain Cap abdecken, wenn auch alle 3 Module des Standards angewandt werden.

Zudem kann jedoch nicht ausgeschlossen werden, dass große CSRD-pflichtige Unternehmen mit einer großen Marktmacht Druck auf KMU ausüben und über das LSME-Cap bzw. Value Chain Cap hinausgehende Daten bei KMU abfragen. Daher regen wir an, die VSME-Regelungen kontinuierlich an den sich etablierenden Prozesse zu validieren. Bei Bedarf wäre mit allen Beteiligten (Ersteller, User) eine Überarbeitung der Standards oder eine eindämmende Regulierung der Informationsbedürfnisse zu initiieren.