

### Rapporteren onder de 'E' van de CSRD

#### *Een inventarisatie van juridische verplichtingen en een vergelijking met bestaande verplichtingen in het omgevingsrecht*

mr. M.C. Brans, mr. dr. R.G. Bloemberg, mr. F. Kelder<sup>[1]</sup>

#### 1. Inleiding

Op 6 juli 2024 moet de *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD)<sup>[2]</sup> in Nederland zijn geïmplementeerd. De CSRD brengt vergaande rapportageverplichtingen voor bepaalde (grotere) bedrijven met zich op het gebied van *Environmental*, *Social* en *Governance* en is een uitvloeisel van de EU *Green Deal* en het bijbehorende actieplan voor de financiering van duurzame groei. In Nederland gaan naar verwachting duizenden bedrijven onder de CSRD vallen. Hoewel de CSRD in Nederland tot aanpassing van hoofdzakelijk financiële wet- en regelgeving leidt, heeft de richtlijn wel degelijk betekenis voor het Nederlandse omgevingsrecht. In de CSRD en de bijbehorende 'duurzaamheidsstandaarden', worden namelijk onder meer diverse rapportageverplichtingen opgelegd over onderwerpen waarover tevens het Nederlandse omgevingsrecht verplichtingen stelt. Daarbij kan onderscheid worden gemaakt tussen de rapportage over data (en 'metrics', ofwel maatstaven) en doelen enerzijds en de rapportage over (eventueel) beleid en maatregelen anderzijds.<sup>[3]</sup>

In dit artikel geven wij een inventarisatie van de rapportageverplichtingen onder de 'E' van de CSRD. Daarbij focussen wij op de rapportageverplichtingen op het gebied van *Pollution* (verontreiniging), waarvoor anders dan voor *Climate change* (klimaatverandering) tot dusver weinig aandacht is geweest. Gezien de uniforme opzet van de standaarden kan de uitleg over *Pollution* ook als voorbeeld dienen voor de toepassing van de andere (milieu)standaarden. Hiertoe geven we een overzicht van de rapportageverplichtingen onder de CSRD, vergelijken we deze met de bestaande verplichtingen in het omgevingsrecht en delen aan de hand daarvan gaandeweg een aantal observaties. Ten eerste zal toegelicht worden hoe op informatie uit bestaande verplichtingen kan worden teruggevallen om aan de rapportageverplichtingen op grond van de CSRD te voldoen. Tevens zullen lacunes ten opzichte van de bestaande informatie worden geïdentificeerd. Ten tweede zal duidelijk worden dat waar bestaande verplichtingen veelal verplichten tot het rapporteren van data en emissiegegevens, de CSRD meer context en risicoduiding van ondernemingen over die gegevens zal verlangen. Ook verlangt de CSRD dat ondernemingen veel meer toelichten welk beleid en welke doelstellingen zij hebben om in de toekomst hun uitstoot en/of gebruik van verontreinigende stoffen te verminderen.

Dit artikel vangt in paragraaf 2 aan met een korte introductie op de reikwijdte en de toepassing van de CSRD. Vervolgens wordt in paragraaf 3 ingegaan op de rapportageverplichtingen op het gebied van klimaatverandering en in het bijzonder broeikasgassen. Deze uitleg is bedoeld om de verplichtingen op zichzelf, waaronder de rapportage over een (eventueel) klimaattransitieplan, toe te lichten. Aangezien hieraan in de literatuur al veel aandacht is besteed, kunnen daaruit ook lessen worden getrokken voor de rapportageverplichtingen op het gebied van verontreiniging. Paragraaf 4 beschrijft vervolgens die verplichtingen waar het gaat om data, op het gebied van verontreiniging en in het bijzonder voor luchtmissies. Paragraaf 5 gaat specifiek in op de verplichtingen voor zorgwekkende stoffen en zeer zorgwekkende stoffen, als specialis onder de luchtmissies. In paragraaf 6 wordt daarna aandacht besteed aan de rapportageverplichtingen voor (eventueel) beleid,

doelen en maatregelen over verontreiniging. Aan de andere milieustandaarden (over water en mariene hulpbronnen, biodiversiteit en ecosystemen en materiaalgebruik en circulaire economie) wordt tot slot in paragraaf 7 nog kort aandacht besteed. In paragraaf 8 wordt afgesloten met een conclusie.

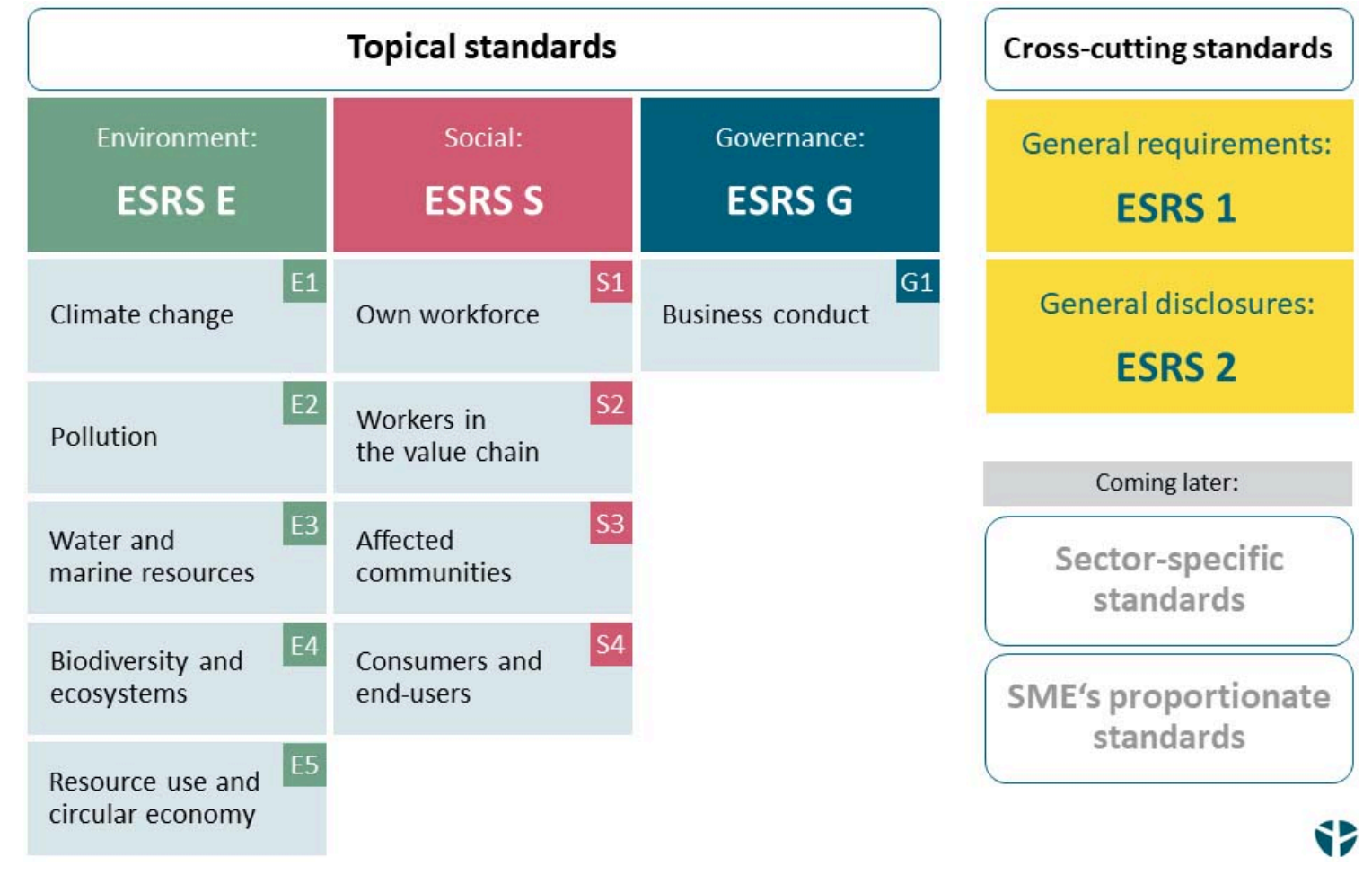
## 2. Reikwijdte en werking CSRD

De CSRD vervangt de bestaande richtlijn voor niet-financiële rapportage (NFRD)<sup>[4]</sup> en past enkele andere richtlijnen en een verordening aan.<sup>[5]</sup> De CSRD leidt allereerst tot een significante verruiming van het toepassingsbereik van de NFRD. Ongeveer 49.000 ondernemingen in Europa zullen onder de reikwijdte van de CSRD vallen, tegenover ongeveer 11.000 ondernemingen nu.<sup>[6]</sup> De CSRD zal van toepassing zijn op (i) grote ondernemingen, (ii) middelgrote of kleine beursondernemingen<sup>[7]</sup> en (iii) bepaalde niet-EU ondernemingen.<sup>[8]</sup>

De CSRD kent een getrapte inwerkingtreding tussen 2024 en 2029. Beursgenoteerde ondernemingen en financiële instellingen met meer dan 500 werknemers die reeds vallen onder de NFRD moeten voor het eerst in 2025 rapporteren over boekjaar 2024. Alle overige grote ondernemingen die niet onder de NFRD vallen moeten een eerste keer in 2026 rapporteren over boekjaar 2025. Middelgrote of kleine beursondernemingen hebben voor het eerst in 2027 een rapportageverplichting over boekjaar 2026. Ondernemingen van buiten de EU - die niet beursgenoteerd zijn in de EU - starten met (een meer beknopte vorm van) rapporteren in 2029 over 2028.<sup>[9]</sup>

### Duurzaamheidsstandaarden ESRS

Naast het toepassingsbereik verruimt de CSRD op ingrijpende wijze de duurzaamheidsrapportageverplichtingen ten opzichte van de NFRD. In het bestuursverslag zal veel meer informatie moeten worden opgenomen over milieu-, sociale- en governance-factoren.<sup>[10]</sup> Welke informatie ondernemingen precies moeten opnemen is in detail uitgewerkt in de *European Sustainability Reporting Standards* (ESRS), die de Europese Commissie op 31 juli 2023 heeft vastgesteld en bindende werking hebben.<sup>[11]</sup> De ESRS bevatten twee 'sector overstijgende' standaarden die de algemene basisprincipes voor de wijze van rapporteren weergeven, en tien thematische standaarden die voor specifieke onderwerpen de belangrijkste algemene rapportageverplichtingen uitwerken. Onderstaand overzicht (in figuur 1) maakt inzichtelijk welke sector overstijgende en thematische (ESRS) standaarden er zijn. ESRS E1 tot en met E5 bevatten de thematische milieustandaarden.



Figuur 1: Overzicht met sector overstijgende en thematische (ESRS) standaarden (bron: <[www.denkstatt.at/en/esrs-standards-explained/](http://www.denkstatt.at/en/esrs-standards-explained/)>).

ESRS 1 bevat een aantal algemene verplichtingen en basisprincipes die voor alle ondernemingen onder de CSRD relevant zijn. In ESRS 2 zijn de algemene rapportageverplichtingen opgenomen die gelden voor alle ondernemingen en alle onderwerpen onder de ESRS, materialiteit is daarbij regelmatig niet relevant. De rapportageverplichtingen zijn 'gelabeld', hebben een afkorting die aansluit bij de overkoepelende verplichting en zijn voorzien van een nummer. Zo is er bijvoorbeeld rapportage-eis 'GOV 1' over de rol van bestuurs-, leidinggevende- en toezichthoudende organen, als onderdeel van de eisen op het gebied van 'governance'.<sup>[12]</sup> In de thematische ESRS zijn de algemene rapportageverplichtingen van ESRS 2 op diverse punten uitgewerkt. Rapportage-eis 'IRO-1', dat staat voor 'impact, risk and opportunity', neemt daarbij een centrale positie in.<sup>[13]</sup> De onderneming moet het proces inzichtelijk maken waarmee het de impacts c.q. gevolgen, risico's en kansen in kaart heeft gebracht en op hun materialiteit heeft beoordeeld. Dit proces moet een onderneming helpen om te bepalen welke informatie zij opneemt in de onder de CSRD verplicht gestelde duurzaamheidsverklaring.<sup>[14]</sup>

### Dubbele materialiteitsbeoordeling

Een belangrijk basisprincipe bij het rapporteren is dat ondernemingen een 'dubbele materialiteitsbeoordeling' moeten uitvoeren om vast te stellen welke milieu- en duurzaamheidskwesties voor de onderneming en haar stakeholders het belangrijkste zijn.<sup>[15]</sup> Dubbele materialiteit staat voor de combinatie van (i) impactmaterialiteit en (ii) financiële materialiteit. Een onderwerp voldoet aan het dubbele materialiteitsprincipe als het vanuit één van deze twee of beide principes materieel is.<sup>[16]</sup> Een onderwerp is 'impactmaterieel' als de onderneming met haar eigen activiteiten, of de activiteiten in haar waardeketen, een relevante impact heeft op mensen of het milieu (het 'inside-out' perspectief). Het kan hierbij zowel om positieve als negatieve effecten gaan. Een onderwerp is financieel materieel wanneer het waarschijnlijk is dat dit onderwerp

op de korte of langere termijn van invloed zal zijn op de financiële positie van de onderneming (het 'outside-in' perspectief). Ook hier gaat het zowel om financiële risico's als kansen.

Een onderneming hoeft slechts te rapporteren in lijn met een thematische standaard als een onderwerp materieel is bevonden.<sup>[17]</sup> Het is in beginsel aan de onderneming zelf om te bepalen of een onderwerp materieel is. Een zorgvuldige materialiteitsbeoordeling is een cruciale eerste stap voor een onderneming om te bepalen over welke thema's zij op grond van de CSRD moet rapporteren. Hoewel de thematische standaarden in de ESRS minimumstandaarden zijn en de nodige informatie bevatten over hoe moet worden gerapporteerd, blijft tegelijk nog in belangrijke mate onduidelijk hoe gedetailleerd ondernemingen precies moeten rapporteren over milieuonderwerpen onder de ESRS (en wanneer zij dit bijvoorbeeld moet doen op het niveau van specifieke installaties of meer globaal voor de hele onderneming).<sup>[18]</sup> Een lastige vraag is dus met welke mate van detail gerapporteerd moet worden om te voldoen aan de CSRD. Daarnaast geldt ten aanzien van bepaalde onderwerpen dan wel datapunten binnen een thematische standaard, dat hierover slechts hoeft te worden gerapporteerd als dit (deel)onderwerp ('(sub)-topic') materieel is (zie bijvoorbeeld het overzicht ten aanzien van ESRS E3 in figuur 2).<sup>[19]</sup> Ook als een onderwerp van een thematische standaard materieel is bevonden (zoals klimaatverandering), zal dus nog een beoordeling moeten worden gemaakt welke deelonderwerpen binnen die standaard materieel zijn. Tot slot zijn er ook nog 'sector specifieke' standaarden die voor specifieke sectoren de materiële onderwerpen in belangrijke mate zullen invullen ongeacht de uitkomst van de eigen materialiteitsbeoordeling.<sup>[20]</sup>

	Topic	Sub-topic	Sub-sub-topics
ESRS E3	Water en mariene hulpbronnen	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Water</li> <li>— Mariene hulpbronnen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Waterverbruik</li> <li>— Wateronttrekking</li> <li>— Waterlozing</li> <li>— Waterlozing in oceanen</li> <li>— Ontginning en gebruik mariene hulpbronnen</li> </ul>

Figuur 2: Overzicht materialiteit (deel)onderwerpen ESRS E3 (zie het overzicht in ESRS 1 TV 16).

### Kernrapportageverplichtingen en accountant 'assurance'

ESRS 2 bevat minimumrapportagevoorschriften ten aanzien van onder meer (i) 'het beleid' van de onderneming ten aanzien van duurzaamheidsthema's<sup>[21]</sup>, (ii) de 'maatregelen' ofwel acties waarmee de onderneming ieder materieel duurzaamheidsthema *managet*<sup>[22]</sup> en (iii) de 'doelen' van de onderneming ten aanzien van duurzaamheidsthema's.<sup>[23]</sup> Het voorkomen, mitigeren en herstellen van materiële 'impacts', acteren op 'risico's' en/of benutten van 'kansen' staat hierbij centraal (zie ook onder 'Duurzaamheidstandaarden ESRS' in par. 2). De minimumrapportagevoorschriften in ESRS 2 moeten in samenhang worden gelezen met de thematische ESRS die deze minimumvoorschriften verder uitwerken. Van belang is echter dat de ESRS niet lijken te verplichten om daadwerkelijk beleid, maatregelen of doelen te hebben of op te stellen. Een onderneming kan ook rapporteren dat zij geen beleid, maatregelen of doelen heeft.<sup>[24]</sup> Als een onderneming wel beleid, maatregelen of doelen heeft ten aanzien van een bepaald duurzaamheidsthema, dan moet de rapportage hierover voldoen aan de minimumvoorschriften. ESRS 2 en de thematische standaarden bevatten voorts minimumrapportageverplichtingen ten aanzien van 'maatstaven' die de onderneming gebruikt om prestaties en effectiviteit te meten voor een materiële impact,

materieel risico of materiële kans.<sup>[25]</sup> Een onderneming kan rapportage over maatstaven achterwege laten indien zij oordeelt dat de informatie niet materieel is.<sup>[26]</sup>

Relevant is verder dat een externe accountant 'assurance' moet geven bij de 'duurzaamheidsrapportage'.<sup>[27]</sup> Aanvankelijk zal dit een verklaring moeten zijn met een 'beperkte mate van zekerheid'. Later zal de verklaring mogelijk een 'redelijke mate van zekerheid' moeten inhouden.<sup>[28]</sup> Dit betekent dat accountants voor de publicatie van het jaarverslag een beoordeling zullen moeten maken van de betrouwbaarheid van de informatie en of een onderneming bijvoorbeeld de dubbele materialiteitsbeoordeling op de juiste wijze heeft uitgevoerd. Als de accountant geen zekerheid kan geven, volgt een verklaring met beperking. Mist te veel informatie, dan moeten accountants zich onthouden van een oordeel. Ondernemingen zullen hun wijze van rapporteren dus goed moeten afstemmen met hun accountant om te zorgen dat zij de gewenste verklaring met een 'beperkte mate van zekerheid' kunnen krijgen.<sup>[29]</sup>

### 3. Rapportageplicht voor broeikasgassen (ESRS E1 klimaatverandering)

#### 3.1 Rapportageverplichtingen (data en beleid) onder de CSRD

De CSRD zal een ingrijpende verandering teweegbrengen voor het rapporteren over de uitstoot van broeikasgassen.<sup>[30]</sup> Ondernemingen moeten in lijn met de rapportageverplichtingen in ESRS E1 (*Climate change*) rapporteren als zij het onderwerp 'klimaatverandering' materieel achten. Als ondernemingen besluiten niet te rapporteren over klimaatverandering, moeten zij een gedetailleerde onderbouwing geven waarom dit onderwerp niet materieel is. Ook moeten zij een analyse geven of en wanneer dit onderwerp in de toekomst mogelijk materieel zal worden.<sup>[31]</sup> Het zal waarschijnlijk maar beperkt voorkomen dat ondernemingen kunnen onderbouwen dat klimaatverandering geen materieel onderwerp is, aangezien vrijwel elke onderneming - al dan niet via de keten - broeikasgassen uitstoot en/of met de gevolgen van klimaatverandering voor haar bedrijfsvoering te maken zal krijgen.

#### Scope 1-, 2- en 3-emissies

Een eerste belangrijke verplichting op grond van ESRS E1 is dat ondernemingen hun bruto scope 1-, 2- en 3-emissies in kaart moeten brengen en hierover moeten rapporteren in tonnen CO<sub>2</sub>-uitstoot.<sup>[32]</sup> Voor zover ondernemingen andere broeikasgassen dan CO<sub>2</sub> uitstoten, moeten zij hierover rapporteren in CO<sub>2</sub>-equivalenten. Voor de definitie van de 'emissiescopes' sluit ESRS E1 aan bij het GHG Protocol.<sup>[33]</sup> Het GHG Protocol bestaat uit breed gedragen (niet bindende) rapportagestandaarden die zijn opgesteld door het *World Resources Institute* en de *World Business Council for Sustainable Development*. Zo geeft het 'GHG Protocol Corporate Value Chain (Scope 3)' aan de hand van 15 categorieën informatie over hoe scope 3-emissies moeten worden afgebakend.<sup>[34]</sup> Deze standaarden zijn algemeen geformuleerd en laten vaak de nodige beoordelingsruimte aan ondernemingen bij het afbakenen van hun (scope 3) emissies. Van belang hierbij is uiteraard ook dat scope 3-emissies zien op de uitstoot in de waardeketen, en dat ondernemingen voor het verkrijgen van voldoende data in belangrijke mate afhankelijk zullen zijn van bedrijven in de waardeketen.

#### Klimaattransitieplan

ESRS E1 regelt daarnaast hoe ondernemingen moeten rapporteren over hun '*climate transition plan*' (klimaattransitieplan). Het opstellen van een klimaattransitieplan lijkt in beginsel niet verplicht onder de CSRD (zie ook onder 'Kernrapportageverplichtingen en accountant 'assurance'' in par. 2).<sup>[35]</sup> Echter, grote ondernemingen die onder het toepassingsbereik van de *Corporate Sustainability Due Diligence Directive* (CSDDD) vallen, zullen wel verplicht worden om een

klimaattransitieplan op te stellen en hierover te rapporteren.<sup>[36]</sup> Ook zullen deze ondernemingen een inspanningsverplichting krijgen om hun klimaattransitieplan uit te voeren.<sup>[37]</sup>

Naast het klimaattransitieplan introduceert de herziene Richtlijn Industriële Emissies (RIE) voor exploitanten van IPPC-installaties het hebben van een 'indicatief transformatieplan', als onderdeel van een tevens verplicht wordend milieubeheersysteem.<sup>[38]</sup> Het indicatief transformatieplan moet voor bepaalde activiteiten informatie bevatten over de transformatie van de installatie(s) in de periode 2030-2050, met als doel om bij te dragen aan de totstandkoming van een 'duurzame, schone, circulaire, hulpbronnen-efficiënte en klimaatneutrale economie uiterlijk in 2050'.<sup>[39]</sup> Anders dan het klimaattransitieplan dat op de bedrijfsvoering van een gehele onderneming ziet, is het indicatief transformatieplan verplicht voor installaties die onder het toepassingsbereik van de RIE vallen. Het klimaattransitieplan en het indicatief transformatieplan moeten vanaf respectievelijk 1 januari 2027<sup>[40]</sup> en 30 juni 2030 gereed zijn.

Het klimaattransitieplan moet inzicht geven in hoe de strategie en het bedrijfsmodel van de onderneming verenigbaar zijn met de overgang naar een duurzame economie en met de beperking van de opwarming van de aarde tot 1,5 °C. Het klimaattransitieplan moet daartoe onder meer bevatten: (i) de reductiedoelstellingen van de onderneming, (ii) de voorgenomen reductiemaatregelen om deze doelstellingen te bereiken, (iii) een uitleg en kwantificering van hoe de onderneming de reductiemaatregelen financiert, (iv) indien van toepassing een overzicht van significante capex-bedragen<sup>[41]</sup> geïnvesteerd in kolen-, olie- en gas-gerelateerde activiteiten, (v) een uitleg hoe het klimaattransitieplan is ingebed in de algemene strategie en het bedrijfsmodel van de onderneming en (vi) of het transitieplan is goedgekeurd door het bestuur en toezichthoudende organen.<sup>[42]</sup>

Hoe precies over bovengenoemde deelonderwerpen uit het klimaattransitieplan moet worden gerapporteerd is nader uitgewerkt in ESRS E1 over klimaatverandering. Ten aanzien van de reductiedoelstellingen is bijvoorbeeld in ESRS E1-4 vastgelegd dat als de onderneming reductiedoelstellingen opneemt, deze moeten worden weergegeven in tonnen CO<sub>2</sub> of een percentage van de uitstoot in het basisjaar, en dat de doelstellingen moeten zien op scope 1-, 2- en 3-emissies. Indien de onderneming reductiedoelen heeft, moeten deze '*ten minste streefwaarden* [bevatten] *voor het jaar 2030 en, voor zover beschikbaar, het jaar 2050*'. Vanaf 2030 moeten de streefwaarden telkens om de vijf jaar worden bepaald.<sup>[43]</sup> Ook moet de onderneming aangeven of de reductiedoelen '*science based*' zijn en in lijn met het doel om de opwarming van de aarde te beperken tot 1,5 °C.<sup>[44]</sup>

Kortom, anders dan voorheen zal een onderneming onder de CSRD in beginsel moeten rapporteren over de omvang van haar scope 1-, 2- en 3-emissies, en over haar transitieplan, reductiedoelstellingen en de financiering van haar reductieplannen voor zover de onderneming deze heeft. Ook moet een onderneming uitleggen welke risico's zij loopt door klimaatverandering. Een onderneming zal zorgvuldig over haar reductiedoelen en geplande maatregelen moeten communiceren, omdat derde partijen - zoals kredietverstrekkers en consumenten - hun oordeel over de onderneming zullen baseren op deze informatie. Als deze informatie achteraf een te rooskleurig beeld geeft of een onderneming haar voorgenomen reductieplannen toch niet heeft uitgevoerd, kan zij hierop mogelijk worden aangesproken. Relevant is tot slot dat het bestuursverslag een '*living document*' zal zijn. De onderneming zal dit verslag ieder jaar moeten updaten en moeten uitleggen welke voortgang zij heeft geboekt.

### **3.2 Bestaande rapportageverplichtingen (data en beleid) - EU ETS en overige**

Momenteel heeft een aanzienlijk deel van de 49.000 ondernemingen dat onder de CSRD zal vallen nog geen plicht om hun broeikasgasemissies in kaart te brengen en hierover publiekelijk te rapporteren. Deze situatie is deels anders voor ondernemingen die vallen onder het Europese emissiehandelssysteem (het 'EU ETS'). Deze ondernemingen moeten - kort



gezegd - reeds de emissies in kaart brengen die worden veroorzaakt door hun vaste installaties en zij moeten jaarlijks een uitstootrapport indienen waarin zij over de omvang van hun emissies rapporteren.<sup>[45]</sup> De Nederlandse Emissieautoriteit publiceert deze gegevens ook op haar website, zodat per installatie van een onderneming de uitstoot hiervan zichtbaar is.<sup>[46]</sup> Van belang is uiteraard dat de rapportageplicht van het EU ETS slechts ziet op scope 1- en 2-emissies van de betreffende ondernemingen voor de relevante installaties die onder het EU ETS vallen. Dergelijke ondernemingen hoeven niet te rapporteren over hun scope 3-emissies en hoeven evenmin verslag te doen over bijvoorbeeld hun reductiedoelstellingen of geplande reductiemaatregelen, alhoewel het EU ETS vanwege het moeten inleveren van rechten op zichzelf als reductiemechanisme functioneert.

Voor het overige kent Nederland enkele beperkte aanvullende CO<sub>2</sub>-rapportage(- en reductie)verplichtingen. Wel geldt voor een grote groep milieubelastende activiteiten en gebouwen de plicht tot verduurzaming van het energiegebruik.<sup>[47]</sup> Deze plicht houdt in dat degene die zeggenschap heeft over een milieubelastende activiteit of gebouw verplicht is om alle maatregelen ter verduurzaming van het energiegebruik met een terugverdientijd van ten hoogste vijf jaar te nemen. Het kan daarbij zowel gaan om energiebesparende maatregelen als om het zo veel mogelijk opwekken van hernieuwbare energie op de eigen locatie. Het doel hiervan is dat op termijn landelijk een significante CO<sub>2</sub>-reductie wordt gerealiseerd. Ook hier zal het primair om scope 1- en scope 2-emissies van bedrijven gaan, maar is tevens denkbaar dat de informatie een rol kan gaan spelen in de waardeketen (bijvoorbeeld bij financiële partijen).

## **4. Rapportageplicht voor data over luchtemissies (ESRS E2 verontreiniging)**

### **4.1 Algemeen**

De centrale rapportageverplichtingen op het gebied van milieu zijn opgenomen in ESRS E2 over verontreiniging (*Pollution*). ESRS E2 geeft specifiek voor het onderwerp verontreiniging invulling aan de rapportage-eis over impacts c.q. gevolgen, risico's en kansen (IRO-1, E2-1 tot E2-6, zie ook onder 'Kernrapportageverplichtingen en accountant 'assurance' in par. 2) en heeft tot doel om meer inzicht te krijgen in de materiële positieve en negatieve impact van de onderneming op de verontreiniging van *lucht, water* en *bodem*. Ook dient openheid te worden gegeven in of de onderneming consultaties c.q. participatie heeft georganiseerd, in het bijzonder voor 'affected communities', en zo ja op welke wijze.<sup>[48]</sup> Daarnaast dient inzicht te worden verschaft in eventuele mitigerende of compenserende maatregelen, om op vastgestelde risico's en kansen actie te kunnen ondernemen. Ook is vereist dat ondernemingen duidelijk maken welke plannen zij hebben om hun strategie en businessmodel in lijn te brengen met de transitie naar een duurzame en schone economie.<sup>[49]</sup> Het onderwerp verontreiniging kent nauwe raakvlakken met andere milieuonderwerpen (over water en mariene hulpbronnen, biodiversiteit en ecosystemen en materiaalgebruik en circulaire economie). Het ligt daarom voor de hand dat deze waar nodig in onderlinge samenhang worden gezien (zie nader par. 7).<sup>[50]</sup> Indien beleid of maatregelen aan verschillende duurzaamheidsthema's uitvoering geven, kunnen in de thematische onderdelen van de rapportage kruisverwijzingen worden opgenomen.<sup>[51]</sup>

### **4.2 Rapportageverplichtingen (data) onder de CSRD**

ESRS E2 bevat de vereisten voor openbaarmaking die op grond van de CSRD gelden voor de verontreiniging van lucht, water en bodem, en zorgwekkende stoffen en zeer zorgwekkende stoffen.<sup>[52]</sup> Als gezegd focussen wij met dit artikel op luchtverontreiniging en zorgwekkende en zeer zorgwekkende stoffen, die zich ook in luchtemissies kunnen voordoen en worden besproken in paragraaf 5. Onder luchtverontreiniging verstaat de CSRD emissies naar de lucht ('zowel binnen als buiten') van ondernemingen en de preventie, bestrijding en reductie van deze emissies.<sup>[53]</sup> Rapportage-eis ESRS E2-4

(*verontreiniging van lucht, water en bodem*) heeft onder andere tot doel om (kwantitatief) inzicht te verschaffen in de emissies die de onderneming met haar activiteiten uitstoot naar de lucht.<sup>[54]</sup> Het gaat hier dus om het rapporteren van *emissiedata*. De onderneming dient hiertoe de hoeveelheid luchtmissies van verontreinigde stoffen dat wordt vermeld in bijlage II van de Verordening (EG) 166/2006 (PRTR Verordening)- en waarover zij niet op basis van ESRS E1 (o.a. broeikasgassen) hoeft te rapporteren<sup>[55]</sup> (zie daarover par. 3.1 e.v.) - openbaar te maken<sup>[56]</sup> in de daarvoor geschikte massa-eenheden.<sup>[57]</sup>

De onderneming *moet* van elke verontreinigde stof de 'geconsolideerde hoeveelheid'<sup>[58]</sup> luchtmissies openbaar maken (vgl. de verplichting van de onderneming om haar scope 1-3 broeikasgasemissies te rapporteren, in ESRS E1 par. 44). Dat wil zeggen: het totaal aan luchtmissies van de verontreinigde stof dat wordt uitgestoten door de installaties waarover de onderneming de financiële of operationele controle heeft.<sup>[59]</sup> Het is daarmee mogelijk dat rapportage onder de CSRD kan plaatsvinden op een ander 'vennootschapsrechtelijk niveau' dan waarop bijvoorbeeld het hierna te bespreken PRTR-rapport wordt ingediend. Dit vereist (meer) inzicht en afstemming tussen de rapporterende onderneming en de onderneming waar zich de installatie bevindt (de 'exploitant'). De onderneming heeft daarnaast in beginsel de *keuze* om een verdere uitsplitsing aan te brengen, met bijvoorbeeld informatie op locatieniveau of een uitsplitsing van emissies naar type bron, sector of geografisch gebied.<sup>[60]</sup> Onder omstandigheden is de onderneming verplicht om informatie op te splitsen en over een significante locatie te rapporteren, namelijk als een goed begrip van de materiële impacts, risico's en kansen dat verlangt.<sup>[61]</sup> Het rapporteren in lijn met de PRTR Verordening ontslaat een onderneming er overigens niet van om zelfstandig een materialiteitsbeoordeling te maken en eventueel aanvullende luchtmissiegegevens aan te leveren.<sup>[62]</sup>

In de gegevens c.q. data over luchtmissies die ondernemingen op grond van ESRS E2-4 bekend moeten maken, mag in beginsel dus worden verwezen naar gegevens waarover de onderneming al moest rapporteren onder bestaande wetgeving.<sup>[63]</sup> Belangrijk is dat het hier (anders dan bij de bestaande verplichtingen) niet gaat om de data alleen. De onderneming die haar emissiegegevens (over lucht) openbaar maakt, is namelijk verplicht om de emissiegegevens van context en betekenis te voorzien.<sup>[64]</sup> De volgende elementen moeten daarbij aan bod komen: (i) de veranderingen (van de uitgestoten hoeveelheden) 'in de tijd', (ii) de meetmethoden en (iii) het proces/de processen voor het verzamelen van data voor 'verontreiniginggerelateerde boekhouding en verslaglegging'.<sup>[65]</sup> Het moeten voorzien van de data van context maakt de CSRD rapportage-informatie in potentie bruikbaar voor andere partijen, doordat zij meer grip op de plek van emissiegegevens in het beleid en de organisatie van een onderneming kunnen krijgen en de (financiële) risico's die aan het gebruik van verontreinigde stoffen verbonden zijn.

### **4.3 Bestaande rapportageverplichtingen (data) onder de Wm (PRTR) en het Bal**

#### **PRTR-verslag**

Op grond van artikel 5 PRTR Verordening<sup>[66]</sup> moeten ondernemingen die één of meer van de activiteiten verrichten die zijn genoemd in bijlage I van de PRTR Verordening en de in deze bijlage genoemde capaciteitsdrempel voor de betreffende activiteiten overschrijden, in een verslag (PRTR-verslag) rapporteren over de jaarvrachten van de luchtmissies van alle (91) verontreinigende stoffen die: (i) worden genoemd in bijlage II van de PRTR Verordening (waaronder stikstof, zwavel, methaan, ammoniak, fosfor en kwik) én (ii) de drempelwaarde voor uitstoot (kolom 1) uit bijlage II van PRTR Verordening overschrijden.

Ook dient voor milieubelastende activiteiten (hierna: mba's) waarvoor in hoofdstuk 3 van het Besluit activiteiten leefomgeving (Bal) paragraaf 5.3.1 Bal is 'aangezet', in het PRTR-verslag (aanvullend) te worden gerapporteerd over de emissies van de stoffen die<sup>[67]</sup>: (i) worden genoemd in bijlage V van het Bal (waaronder etheen, formaldehyde en styreen) én (ii) de emissiegrenswaarde uit bijlage V van het Bal overschrijden. Het kan hierbij gaan om PRTR-plichtige activiteiten waarvoor op grond van het Bal een aanvullende rapportageverplichting geldt. Tevens is denkbaar dat voor bepaalde niet



PRTR-plichtige activiteiten, op nationaal niveau in het Bal (onderdelen van) de PRTR rapportageverplichting van overeenkomstige toepassing zijn verklaard.

Ondernemingen die verplicht zijn om op grond van artikel 5 PRTR Verordening en/of paragraaf 5.3.1 Bal in een PRTR-verslag over emissies te rapporteren, dienen op grond van het Bal te beschikken over een meet- en registratiesysteem.<sup>[68]</sup> Ook voor rapportage onder de PRTR Verordening wordt dus van het op grond van het Bal ingerichte meet- en registratiesysteem gebruik gemaakt. Het PRTR-verslag moet uiterlijk op 31 maart van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarover een PRTR-verslag moet worden opgesteld, worden ingediend bij het bevoegd gezag via de webapplicatie e-MVJ.<sup>[69]</sup> De CSRD rapportage moet gelijktijdig met het bestuursverslag worden gedeponneerd, dat weer tegelijkertijd met de jaarrekening moet worden gedeponneerd (art. 2:394 BW). Dit betekent dat als een boekjaar van een onderneming over een kalenderjaar loopt, er in principe voldoende tijd zal zijn om de gegevens uit het PRTR-verslag - voor 31 maart van het daaropvolgende jaar - te verwerken. Bij bedrijven die met een gebroken boekjaar werken zal dit mogelijk lastiger kunnen worden.

De minister van Infrastructuur en Waterstaat (hierna: de minister) ontsluit de gegevens uit de PRTR-verslagen via de nationale Emissieregistratie<sup>[70]</sup>, uiterlijk op 31 maart van het tweede kalenderjaar volgend op het verslagjaar.<sup>[71]</sup> De emissiegegevens worden op een zodanige manier ontsloten dat deze in beginsel niet tot een individuele onderneming te herleiden zijn. Degene die rapportageplichtig is, kan het bevoegd gezag verzoeken bepaalde door hem verstrekte informatie uit het PRTR-verslag niet aan de minister beschikbaar te stellen voor opname in de nationale Emissieregistratie.<sup>[72]</sup> Het bevoegd gezag dient vervolgens op grond van (artikel 10 van) de Wet open overheid te bepalen of dit verzoek gehonoreerd kan worden.<sup>[73]</sup> Aangezien de meeste gegevens die in het PRTR-verslag worden ingeleverd emissiegegevens betreffen, zullen die gegevens in beginsel aan de minister moeten worden verstrekt.<sup>[74]</sup> Informatie uit het PRTR-verslag die als bedrijfs- en fabricagegegevens kwalificeert, zal daarentegen - als de belangenafweging van het bevoegd gezag daartoe aanleiding geeft - niet met de minister hoeven te worden gedeeld.<sup>[75]</sup>

## Het Bal en het Bkl

Voor emissies naar lucht vanuit alle puntbronnen gelden als algemene regels per stof of stofklasse de emissiegrenswaarden uit tabel 5.30 Bal<sup>[76]</sup>, tenzij emissiegrenswaarden gelden op grond van de toepasselijke BBT-conclusies of op grond van specifieke regels uit hoofdstuk 4 Bal (zie hierna).<sup>[77]</sup> De emissiegrenswaarden worden gecontroleerd volgens het controleregime dat is voorgeschreven op grond van tabel 5.32 Bal. De resultaten die worden verkregen met de metingen die op basis van het controleregime zijn verricht, moeten worden vastgelegd in een rapport dat beschikbaar is voor het bevoegd gezag.<sup>[78]</sup> Voor specifieke mba's, zoals grote stookinstallaties en afvalverbrandingsinstallaties, gelden voor emissies naar lucht vanuit alle puntbronnen per stof of stofklasse de emissiegrenswaarden uit (de specifieke bepalingen van) hoofdstuk 4 Bal.<sup>[79]</sup> Ook het meetregime en de wijze waarop/de frequentie waarmee de emissiegegevens moeten worden gedeeld met het bevoegd gezag, worden in dat geval bepaald door de toepasselijke bepalingen uit hoofdstuk 4 Bal. Op grond van artikel 8.33 Besluit kwaliteit leefomgeving (Bkl) moet het bevoegd gezag tot slot voorschriften verbinden aan een omgevingsvergunning voor een mba die inhouden dat door monitoring of op andere wijze wordt vastgesteld of aan de emissiegrenswaarden<sup>[80]</sup> die in de omgevingsvergunning zijn opgenomen<sup>[81]</sup>, wordt voldaan. De gegevens die op basis van de voorgeschreven monitoring worden verkregen moeten regelmatig en ten minste jaarlijks aan het bevoegd gezag ter beschikking worden gesteld (behoudens indien al in een PRTR-verslag opgenomen).<sup>[82]</sup>

Uitgangspunt is dus dat voor de rapportage van gegevens over luchtmissies onder de CSRD ondernemingen gebruik kunnen maken van de beschikbare PRTR informatie. Aangezien de ESRS minimumstandaarden zijn, kan echter niet worden uitgesloten dat voor emissies die materieel zijn voor een onderneming, bijvoorbeeld vanwege de regulering op nationaal

niveau, maar niet in het PRTR-verslag hoeven worden opgenomen, toch onder de CSRD moet worden gerapporteerd. In dat geval is van belang dat de rapportageverplichtingen onder het Bal of via het Bkl in de vergunning veel meer controlevoorschriften betreffen die erop zijn gericht om na te gaan of aan de emissiegrenswaarden wordt voldaan (anders dan de PRTR Verordening op grond waarvan jaarvrachten worden gerapporteerd). De hoeveelheid 'nationaal (aanvullend) gereguleerde stoffen' waarvoor op basis van het Bal (par. 5.4.4) moet worden gecontroleerd is daarnaast in potentie veel groter dan die in de PRTR Verordening, aangezien voor alle stoffen die in de stofklassen ERS, MVP 1-2, S, sA.1-3, gA.1-3 en gO.1-2 vallen emissiegrenswaarden gelden en de gehanteerde ondergrenzen veelal (veel) lager zijn dan die in de PRTR Verordening. Voor 'nationaal (aanvullend) gereguleerde stoffen' zal de CSRD, die dus rapportage over geconsolideerde hoeveelheden verlangt, voor ondernemingen mogelijk daarom het verstrekken van meer en het op een andere wijze inzicht verstrekken in emissiegegevens, gaan betekenen, in het geval deze als materieel voor de onderneming worden beschouwd.

#### 4.4 Rapportageverplichtingen voor water en bodem

Hetgeen in de voorgaande paragrafen is beschreven geldt in overwegende mate ook voor emissies naar water en bodem, aangezien op grond van zowel de CSRD als de PRTR Verordening over emissies naar lucht, water en bodem moet worden gerapporteerd. Anders dan bij luchtmissies, gelden echter op grond van het Bal geen algemene rapportageverplichtingen voor emissies naar water en bodem zoals die er zijn voor emissies naar lucht (vgl. par. 5.4.4 Bal). Wel kunnen in een omgevingsvergunning voor een mba emissiegrenswaarden zijn opgenomen voor emissies naar water en bodem. In dat geval dient de vergunning ook monitoringsvoorschriften te bevatten die zien op deze emissiegrenswaarden (zie par. 1.2.9 Bal). Daarnaast gelden, evenals voor luchtmissies het geval kan zijn, op grond van (specifieke bepalingen uit) hoofdstuk 4 van het Bal voor bepaalde mba's emissiegrenswaarden voor lozingen op het riool/oppervlaktewater of voor afvalwater. Ook het meetregime en de wijze waarop/de frequentie waarin de emissiegegevens moeten worden gedeeld met het bevoegd gezag worden in dat geval bepaald door de toepasselijke bepalingen uit hoofdstuk 4 van het Bal. Interessant zal zijn om te bezien of en, zo ja, welke extra emissiegegevens bedrijven al dan niet ten opzichte van het PRTR-verslag op grond van de CSRD voor water en bodem moeten gaan rapporteren.

### 5. Rapportageplicht voor data over zorgwekkende stoffen en zeer zorgwekkende stoffen (ESRS E2 verontreiniging)

#### 5.1 Rapportageverplichtingen (data) onder de CSRD

Rapportage-eis ESRS E2-5 (*zorgwekkende stoffen en zeer zorgwekkende stoffen*) schrijft voor dat ondernemingen informatie over de productie, het gebruik, de distributie, de commercialisering en invoer/uitvoer van zorgwekkende stoffen (*substances of concern*) en zeer zorgwekkende stoffen (*substances of very high concern*) afzonderlijk, in mengsels of in voorwerpen, in hun CSRD rapportage moeten publiceren.<sup>[83]</sup> De CSRD kwalificeert de volgende stoffen als zorgwekkende stoffen (hierna: SC)<sup>[84]</sup>: (i) stoffen die voldoen aan de criteria uit artikel 57 Verordening (EG) 1907/2006 (REACH) en overeenkomstig artikel 59 lid 1 REACH worden vastgesteld, (ii) stoffen die zijn geclassificeerd als een van de in de CSRD aangewezen gevaarklassen/categorieën uit deel 3 van bijlage VI bij de CLP-Verordening ((EG) 1272/2008) en (iii) stoffen die een negatieve invloed hebben op het hergebruik en de recycling van materialen in het product waarin het aanwezig is, zoals gedefinieerd in relevante productspecifieke eisen van de EU inzake ecologisch ontwerp.<sup>[85]</sup> De CSRD kwalificeert elke stof die voldoet aan de criteria uit artikel 57 REACH en is vastgesteld in lijn met artikel 59 lid 1 REACH als zeer zorgwekkende stof (hierna: SVHC).<sup>[86]</sup>

Het doel van het openbaarmakingsvereiste voor SC en SVHC is om de impact van ondernemingen op de volksgezondheid en het milieu inzichtelijk te maken als gevolg van het gebruik/de uitstoot van SC en SVHC. Daarnaast draagt dit

openbaarmakingsvereiste eraan bij dat inzichtelijk wordt wat de materiële risico's zijn van het gebruik/de uitstoot van SC en SVHC, zoals op het moment dat de regels hierover wijzigen, en welke kansen er liggen.<sup>[87]</sup>

Om aan dit openbaarmakingsvereiste te voldoen dienen ondernemingen in massa-eenheden<sup>[88]</sup> te rapporteren<sup>[89]</sup> over de totale hoeveelheid SC en SVHC: (i) die wordt gegenereerd of gebruikt tijdens de productie of die wordt ingekocht, (ii) die installaties verlaat als emissies, als producten of als onderdeel van producten of diensten en (iii) die installaties verlaat als emissies, als producten of als onderdeel van producten of diensten, uitgesplitst per belangrijkste gevarenklasse. In de gegevens over SC en SVHC die ondernemingen op grond van ESRS E2 bekend moeten maken, mag worden verwezen naar gegevens waarover de onderneming al moest rapporteren onder bestaande (Europeesrechtelijke) wetgeving.<sup>[90]</sup> Op grond van rapportage-eis E2-1 (*beleid ten aanzien van verontreiniging*) moet de onderneming ook rapporteren over het beleid dat zij eventueel heeft voor het vervangen en minimaliseren van SC en het uitfasen van SVHC (zie ook hierna onder 'Beleid over verontreiniging' in par. 6).<sup>[91]</sup> Voor (emissies in de lucht van) SC en SVHC gelden naast de verplichtingen zoals besproken in deze paragraaf, ook de verplichtingen over luchtmissies uit paragraaf 4.

## 5.2 Bestaande rapportageverplichtingen (data) onder het Bal (incl. VRP)

Op grond van het Bal kwalificeren als zeer zorgwekkende stoffen (hierna: ZZS)<sup>[92]</sup>, stoffen die: (i) voldoen aan een of meer van de criteria of voorwaarden uit artikel 57 REACH, of (ii) (a) voorkomen in bijlage VI van de CLP-Verordening en in die bijlage zijn ingedeeld als zogenaamde CMR-stof (carcinogeen, mutageen of reprotoxisch) categorie 1a of 1b (een engere groep dan par. 5.2.1 bij SC), (b) voorkomen op de kandidatenlijst zoals bedoeld in artikel 59 REACH (gelijk aan par. 5.1.1 bij SC) of in bijlage XVII REACH, (c) voorkomen in bijlage I-III van Verordening (EU) 2019/1021 (POP-verordening), (d) voorkomen op de lijst van stoffen voor prioritaire actie die is vastgesteld op grond van artikel 6 van het Oskar-verdrag of (e) in bijlage X van de Kaderrichtlijn Water<sup>[93]</sup> zijn aangewezen als prioritaire stof, of (iii) voldoen aan de vastgestelde wetenschappelijke criteria voor het bepalen van hormoonontregelende eigenschappen. Het Bal reguleert geen zorgwekkende stoffen (of SC), althans niet rechtstreeks. Mogelijk dat onder omstandigheden de zorgplicht(en) hier een rol vervullen.

Waar bedrijven op nationaal niveau (in het Bal) dus alleen over ZZS hoeven te rapporteren, moet dat op grond van de CSRD naast over SVHC tevens over SC. Tegelijkertijd is de hoeveelheid stoffen dat als SVHC kwalificeert beperkter dan de min of meer nationale equivalent van ZZS, hoewel er enige mate van overlap in stoffen tussen SC en ZZS is. De belangrijkste overlap zit in stoffen op de kandidatenlijst als bedoeld in artikel 59 REACH, welke in de EU als SC worden aangemerkt en in Nederland ZZS zijn. Desondanks is de verwachting dat ondernemingen onder de CSRD met (veel) meer stoffen dan de Nederlandse ZZS onder het 'verzwaard rapportageregime' van rapportage-eis E2-5 zullen gaan vallen.

De exploitant van mba's waarvoor in hoofdstuk 3 van het Bal paragraaf 5.4.3 Bal is 'aangezet', dient het bevoegd gezag elke vijf jaar te informeren over de mate waarin ZZS in de lucht of in het water worden geëmitteerd en de mogelijkheden om de emissies van ZZS in de lucht of het water te beperken.<sup>[94]</sup> Daarnaast is een exploitant verplicht om een vermijdings- en reductieprogramma (hierna: VRP) op te stellen voor ZZS. In het VRP wordt onder andere beschreven wat de mogelijkheden zijn om het gebruik van ZZS te vermijden en, als vermijden niet mogelijk is, wat de mogelijkheden en technieken zijn om emissies van ZZS in de lucht of water te voorkomen en te beperken.<sup>[95]</sup>

Het gebruik maken van een VRP voor rapportageverplichtingen op grond van de CSRD, zal - anders dan van een PRTR-verslag - om diverse redenen in de praktijk waarschijnlijk lastig zijn. Ten eerste, omdat de definitie van ZZS dus een andere is dan de stoffen waarover op grond van de CSRD moet worden gerapporteerd (SC en SVHC). Daarnaast kent de rapportageverplichting uit de CSRD voor SC en SVHC een ruim toepassingsbereik, veel ruimer dan het VRP. De rapportageverplichtingen op grond van de CSRD voor SC en SVHC zien immers niet alleen op emissies in lucht en water,

maar op alle SC en SVHC die de onderneming ingaan en de onderneming verlaten, ongeacht de vorm waarin dat gebeurt.<sup>[96]</sup>

Een VRP zal echter maar elementen van die informatie bevatten. Tot slot loopt de frequentie van rapportage uiteen (elk jaar voor de CSRD en elke vijf jaar op nationaal niveau).

Om ondanks de hiervoor geschetste verschillen in rapportage op grond van de CSRD en op nationaal niveau voor (zeer) zorgwekkende stoffen toch een meer integraal beeld te schetsen, kunnen bedrijven overwegen om bij het opstellen van het vijfjaarlijkse VRP tevens een relatie te leggen met SC en SVHC. Het lijkt daarbij verstandig om, zo mogelijk, duidelijk onderscheid te maken tussen de nationale 'ZZS emissiegegevens' en emissiegegevens en eventuele overige informatie die verband houden met de CSRD rapportageverplichtingen voor SC en SVHC (en eventuele PRTR verplichtingen). Zodoende wordt de accountant in de gelegenheid gesteld de informatie te verifiëren (en beoordelen) en wordt tevens inzichtelijk welke informatie voor rapportage onder de CSRD niet relevant is/niet dat doelt dient.

## 6. Rapportageplicht voor beleid, doelen en financiële impact over verontreiniging

### Beleid over verontreiniging

Rapportage-eis ESRS E2-1 (*beleid ten aanzien van verontreiniging*) is een uitwerking van rapportage-eis IRO-1 (zie par. 4.1). Daartoe schrijft ESRS E2-1 voor dat de onderneming openbaar moet maken welk beleid zij heeft over het omgaan met de materiële impacts c.q. gevolgen, risico's en kansen die gepaard gaan met (het voorkomen en beheersen van) verontreiniging (zie meer in algemene zin 'Kernrapportageverplichtingen en accountant 'assurance'' in par. 2). De onderneming maakt zo inzichtelijk *in hoeverre* de onderneming zulk beleid<sup>[97]</sup> heeft vastgesteld.<sup>[98]</sup> De onderneming dient daarbij aan te geven op welke verontreinigende stoffen (*pollutants*)<sup>[99]</sup> of stoffen (*substances*)<sup>[100]</sup> het beleid ziet.<sup>[101]</sup> Vergelijkbaar met het klimaattransitieplan in de zin van ESRS E1.17, lijkt een onderneming ook ten aanzien van verontreiniging niet verplicht om over beleid te beschikken.<sup>[102]</sup> Wel waarschijnlijk is dat (onderdelen van) het verplicht wordende milieubeheersysteem en transitieplan als bedoeld in de RIE, kwalificeren als beleid (en acties) ten aanzien van verontreiniging waarover de onderneming onder de CSRD moet gaan rapporteren.

Een onderneming moet in elk geval inzichtelijk maken in hoeverre haar beleid, zowel voor haar eigen activiteiten als haar *upstream-* en *downstream*waardeketen, zich uitstrekt tot<sup>[103]</sup>: (i) het beperken van de impact van verontreiniging van lucht, water en bodem, (ii) het vervangen en minimaliseren van het gebruik van SC en het uitfasen van SVHC (zie ook par. 5.1) en (iii) het vermijden van incidenten en het beperken van de gevolgen van zulke incidenten voor mens en milieu. Ook dient de onderneming openbaar te maken welke acties<sup>[104]</sup> zij uitvoert met betrekking tot verontreiniging en welke (financiële) middelen zij daaraan heeft gealloceerd<sup>[105]</sup>, zodat inzichtelijk wordt gemaakt welke acties de onderneming heeft uitgevoerd en gepland om de in beleid vastgelegde doelen te bereiken.<sup>[106]</sup>

Het Nederlandse omgevingsrecht lijkt, anders dan het VRP voor ZZS, geen verplichtingen te kennen tot het opstellen van bepaalde milieubeleidsplannen.<sup>[107]</sup> Wel hebben veel bedrijven beleid en maatregelen voor interne doeleinden geformuleerd, bijvoorbeeld op het gebied van grondstoffenmanagement om afvalstromen te beperken of om bijvoorbeeld aan de BBT te voldoen, die afhankelijk van het onderwerp ook als vergunningvoorschrift kunnen zijn vastgelegd. Bij sommige bedrijven is - ook als onderdeel van ISO-certificering - een milieubeheersysteem aanwezig. In veel gevallen gaat het hier echter om een beschrijving van de toestand/situatie met soms een toelichting op verbeterende maatregelen. Het beleid waarover de CSRD, indien aanwezig, rapportage verlangt lijkt een meer 'sturend karakter' te hebben, gericht op het voorkomen van verontreiniging dan wel het beperken van de gevolgen daarvan. Bovendien kent de CSRD de ingrijpende verplichting dat ook omtrent de verontreiniging van activiteiten in de keten moet worden gerapporteerd, hetgeen veel bedrijven niet inzichtelijk

zullen hebben. De CSRD lijkt daarmee een stuk verder te gaan dan de op dit moment bij bedrijven veelal aanwezige 'beleidsstukken'.

## Doelen voor verontreiniging

Op grond van rapportage-eis ESRS E2-3 (*doelen wat betreft verontreiniging*) dient de onderneming (dus) openbaar te maken welke doelen zij heeft op het gebied van verontreiniging en in hoeverre deze doelen zich verhouden tot het voorkomen of beheersen van hoeveelheden emissies in lucht, water en bodem en SC en SVHC (zie meer in algemene zin 'Kernrapportageverplichtingen en accountant 'assurance' in par. 2).<sup>[108]</sup> De onderneming moet daarbij, om context te verschaffen, aangeven of deze doelen door de overheid zijn opgelegd of vrijwillig zijn vastgesteld.<sup>[109]</sup> Bij het formuleren van doelen kunnen regulatoire verplichtingen dus niet als *bovenwettelijke* eigen doelen worden gepresenteerd. Dat zal mede zijn bedoeld om het risico op 'environmental washing' tegen te gaan. Indien relevant voor het beschrijven van het beleid kan de onderneming informatie toevoegen over de doelen die zij heeft per locatie (zie ook par. 4.2).<sup>[110]</sup>

## Financiële effecten vanwege verontreiniging

Op grond van rapportage-eis ESRS E2-6 (*beoogde financiële effecten van materiële risico's en kansen wat betreft verontreiniging*) moet de onderneming inzicht verschaffen in de voorziene financiële effecten op de onderneming van<sup>[111]</sup>: (i) de impact van verontreinigende activiteiten en de afhankelijkheid daarvan op de bedrijfsvoering en (ii) de kansen die het voorkomen en beheersen van verontreiniging door bedrijfsactiviteiten met zich brengt. De onderneming dient deze financiële risico's zo veel mogelijk in een concreet geldbedrag uit te drukken. De kansen hoeven alleen in een concreet geldbedrag uitgedrukt te worden als daarvoor voldoende informatie beschikbaar is.<sup>[112]</sup> De onderneming is in elk geval verplicht de volgende gegevens openbaar te maken<sup>[113]</sup>: (i) het percentage van de netto-inkomsten uit producten en diensten waarvan SC en SVHC een onderdeel uitmaken, (ii) OPEX (*operational expenditures*)<sup>[114]</sup> verbonden aan majeure 'incidenten'<sup>[115]</sup> en 'deposities'<sup>[116]</sup>, (iii) CAPEX (*capital expenditures*) verbonden aan majeure incidenten en deposities<sup>[117]</sup> en (iv) voorzieningen voor milieubescherming en saneringskosten (inclusief bijvoorbeeld bodemsanering of overig herstel van het milieu op een productielocatie). De onderneming dient daarbij alle relevante contextuele informatie openbaar te maken, zoals een beschrijving van de 'materiële'<sup>[118]</sup> incidenten en stortingen die negatieve gevolgen hebben gehad voor het milieu en/of de financiële positie van de onderneming. Hierbij moet de onderneming tevens aandacht schenken aan de gevolgen voor de financiële prestaties van de onderneming op de korte, middellange en lange termijn.<sup>[119]</sup>

Het gaat hier ogenschijnlijk om vergaande 'financiële milieurapportageverplichtingen', in het bijzonder ook op het gebied van bodemsanering en overig milieuherstel bij een productielocatie. In onze ervaring is dit informatie die regelmatig voor het eerst aan de orde komt tijdens of in aanloop naar een transactie, en niet in elke 'autonome bedrijfssituatie' beschikbaar is. Sanerings- en/of herstelkosten kunnen onder omstandigheden (heel) hoog zijn, behoeven uitvoerig voorafgaand bodemonderzoek en vaak is ook afstemming met het bevoegd gezag nodig om enige - vaak nog altijd grove - inschatting te kunnen maken. In meerdere opzichten zal dan ook bezien moeten worden hoe 'ver' ondernemingen zullen moeten gaan bij deze financiële milieurapportageverplichting, ook in hun daaraan voorafgaande onderzoek (naar omvang en maatregelen). In elk geval lijkt met de CSRD een verdergaande stap te worden gezet richting de 'financiële milieuwaardering' van een onderneming.

## 7. Water en mariene hulpbronnen, biodiversiteit en ecosystemen en materiaalgebruik en circulaire economie (ESRS E3-E5)

Naast de hiervoor besproken ESRS E1 en ESRS E2, bevat de CSRD nog drie ESRS op het gebied van milieu: ESRS E3 - water en mariene hulpbronnen, ESRS E4 - biodiversiteit en ecosystemen en ESRS E5 - materiaalgebruik en circulaire economie. Deze drie ESRS hangen samen met en vertonen overlap met ESRS E2.<sup>[120]</sup> Bovendien hangt eventueel beleid op het gebied van bijvoorbeeld biodiversiteit of de circulaire economie niet zelden samen met beleid over (het beperken van) verontreiniging waardoor het als zodanig in de CSRD rapportage moet worden besproken.<sup>[121]</sup> In algemene zin geldt voor het rapporteren over beleid op deze drie milieuonderwerpen niets anders dan voor klimaatverandering en verontreiniging. Hieronder zullen we daarom nog kort ingaan op de inhoud van deze drie ESRS, waarbij we enkele punten hieruit die van belang zijn voor het rapporteren onder ESRS E2 zullen aanstippen.

### **ESRS E3 (water en mariene hulpbronnen)**

Onder ESRS E3 (*water en mariene hulpbronnen*) zal de onderneming allereerst moeten beschrijven welke positieve en negatieve effecten haar activiteiten hebben op water (waaronder zowel oppervlaktewater als grondwater valt).<sup>[122]</sup> Het gaat hierbij zowel om de effecten vanwege het onttrekken van water als vanwege het lozen op water. Daarnaast dient de onderneming inzichtelijk te maken op welke wijze haar activiteiten effect hebben op zogenaamde mariene hulpbronnen die gebruikt worden voor economisch gewin.<sup>[123]</sup> Op grond van ESRS E3 dient de onderneming verder aan te geven: (i) welke acties zij onderneemt om de negatieve effecten van haar bedrijfsvoering op water en mariene bronnen te voorkomen dan wel te verminderen (bijvoorbeeld door het verminderen van waterconsumptie), (ii) hoe de onderneming bijdraagt aan de ambitie van de EU op het gebied van water, (iii) in hoeverre het beleid van de onderneming erop gericht is om het business model in te richten op duurzaam watergebruik en (iv) op welke wijze de onderneming afhankelijk is van bepaalde bronnen van water of mariene bronnen en welke risico's en kansen dit voor de onderneming oplevert.<sup>[124]</sup>

ESRS E2 en ESRS E3 hangen vooral samen in zoverre een onderneming bepaalde (schadelijke) emissies uitstoot naar het oppervlaktewater, het grondwater en/of de zee/oceaan. Deze emissies zullen dan namelijk in beginsel onder ESRS E2 moeten worden besproken, maar zijn ook in het kader van ESRS E3 van belang.<sup>[125]</sup> Zo worden de emissies naar bijvoorbeeld de zee onder de CSRD beschouwd als 'drukfactoren' die (een negatief) effect kunnen hebben op de beschikbaarheid van mariene hulpbronnen.<sup>[126]</sup> Bovendien is voor het bespreken van emissies naar water op basis van ESRS E3 relevant of deze emissies naar water plaatsvinden vanuit locaties die zijn gelegen in de buurt van 'areas at water risk', zoals wateren waar de chemische samenstelling niet aan de geldende normen voldoet. Indien een onderneming bepaalde locaties heeft van waaruit lozingen naar zulke risicowatergebieden plaatsvinden, zal daarom relatief snel op basis van de materialiteitsbeoordeling ook (kwalitatief) onder ESRS E3 over deze lozingen moeten worden gerapporteerd. Dit werpt bijvoorbeeld de vraag op of ondernemingen het in hun CSRD rapportage moeten vermelden als hun lozingen uitkomen op een waterlichaam dat niet aan de vereisten van de Kaderrichtlijn Water voldoet (en daarnaar voorafgaand onderzoek moeten doen).

### **ESRS E4 (biodiversiteit en ecosystemen)**

ESRS E4 (*biodiversiteit en ecosystemen*) heeft een brede scope en ziet op de relatie die ondernemingen hebben met ecosystemen en populaties van flora en fauna op land, in zoet water en in de zee/oceaan. Op basis van ESRS E4 zal de onderneming daarom, voor zover materieel en vergelijkbaar met ESRS E3, moeten beschrijven welke positieve en negatieve effecten haar activiteiten hebben op de deze ecosystemen en in hoeverre haar activiteiten (mogelijk) bijdragen aan de belangrijke oorzaken die ten grondslag liggen aan het verlies van biodiversiteit en de achteruitgang van ecosystemen. Onder ESRS E4 dient de onderneming verder aan te geven: (i) welke acties zij onderneemt om de negatieve effecten van haar bedrijfsvoering op de biodiversiteit en ecosystemen te voorkomen dan wel te verminderen, (ii) in hoeverre de onderneming van plan is om zijn strategie en bedrijfsmodel zodanig in te richten dat planetaire grenzen worden gerespecteerd en aan



bijvoorbeeld de doelen uit de Habitatrictlijn en Vogelrichtlijn wordt voldaan en (iii) op welke wijze de onderneming afhankelijk is van bepaalde ecosystemen.<sup>[127]</sup>

De relatie tussen ESRS E4 en zowel ESRS E1 als ESRS E2 zit hem vooral in het feit dat klimaatverandering en verontreiniging worden beschouwd als belangrijke oorzaken van het veranderen van ecosystemen en de biodiversiteit.<sup>[128]</sup> Ondernemingen dienen de bijdrage die zij aan deze twee oorzaken leveren daarom mee te wegen wanneer zij bepalen of zij onder ESRS E4 moeten rapporteren.<sup>[129]</sup> Ondernemingen waarvoor zowel ESRS E1 als ESRS E2 evident materieel zijn, zullen er dan ook eerder rekening mee moeten houden dat zij ook onder ESRS E4 moeten rapporteren. Verder is zeker voor ondernemingen die vooral locaties in Nederland hebben van belang dat ESRS E4 vereist dat ondernemingen de locaties aanwijzen en beschrijven waarvan de activiteiten een negatief effect kunnen hebben op gebieden waar ecosystemen of de biodiversiteit onder druk staat.<sup>[130]</sup> Ondernemingen die verontreiniging veroorzaken in de buurt van Natura-2000 gebieden (zoals een significante stikstofdepositie) zullen daar op basis van ESRS E4 daarom mogelijk (extra) aandacht aan moeten besteden.

### **ESRS E5 (materiaalgebruik en circulaire economie)**

Onder ESRS E5 (*materiaalgebruik en circulaire economie*) dient de onderneming aan te geven in hoeverre de wijze waarop zij met grondstoffen omgaat en in de toekomst verwacht met grondstoffen om te gaan aansluit bij een economisch circulair systeem. Onder ESRS E5 zal de onderneming daarom vooral moeten beschrijven hoe zij met grondstoffen omgaat (of in de toekomst zal gaan) en daarbij aangeven in welke mate zij efficiënt grondstoffengebruik realiseert, voorkomt dat grondstoffen worden uitgeput en gebruikmaakt van hernieuwbare bronnen. Meer specifiek zal de onderneming onder ESRS E5 moeten aangeven welke acties zij onderneemt of welk beleid zij voert om de hoeveelheid afval zo veel mogelijk te verminderen, de waarde van de producten en materialen die zij gebruikt te behouden en efficiënt gebruik hiervan - zowel in de productie- als consumptiefase - te optimaliseren.<sup>[131]</sup>

ESRS E5 gaat ervan uit dat grondstoffengebruik een grote aanjager is van klimaatverandering en verontreiniging en dat beleid dat is gericht op het bereiken van een meer circulair systeem leidt tot een vermindering van bijvoorbeeld luchtmissies (zowel broeikasgassen als andere luchtmissies). Beleid dat is gericht op het verminderen van luchtmissies (en emissies naar water en bodem) zal daarom vaak een component hebben die onder ESRS E5 kan worden geschaard.<sup>[132]</sup> ESRS E5 geeft daarom ook specifiek aan dat een groot deel van de materialiteitsbeoordeling van deze ESRS in feite plaatsvindt in het kader van ESRS E1 en ESRS E2.<sup>[133]</sup> Verder is relevant dat onder ESRS E5 dient te worden gespecificeerd welke relevante grondstoffen/producten de onderneming in komen en welke grondstoffen/producten de onderneming verlaten, als product of als afval.<sup>[134]</sup> Hierbij dient eveneens te worden aangegeven welk deel van het afval als 'gevaarlijk' afval kwalificeert.<sup>[135]</sup> Goed voorstelbaar is daarom dat zeker ondernemingen die producten maken waarbij zij gebruikmaken van SC of SVHC en/of die SC of SVHC bevatten er rekening mee moeten houden dat zij ook onder ESRS E5 hierover verslag moeten doen. Meer in algemene zin zal de rapportageverplichting op grond van ESRS E5 de Nederlandse overheid waarschijnlijk kunnen helpen om gericht beleid te voeren en mogelijk ook actie te verlangen.

## **8. Conclusie**

De CSRD is een omvangrijk stuk wetgeving. Belangrijk is daarom dat bedrijven bij de basis beginnen en eerst een inventarisatie maken van de voor hun activiteiten materiële onderwerpen, bijbehorende rapportageverplichtingen en de al beschikbare informatie. Aan de hand van 'gaps' kan vervolgens worden bepaald of bepaalde informatie alsnog moet worden gegenereerd of dat, al dan niet voor nu, de betreffende informatie (nog) niet aanwezig is. In sommige gevallen zal de CSRD die informatie wel verlangen, hetgeen reden is dat wij denken dat belangrijk is dat een onderneming de interne

besluitvorming rondom de CSRD zorgvuldig vastlegt. Dit begint overigens met de vraag op welk 'vennootschapsrechtelijk niveau' er zal worden gerapporteerd.

Het verzamelen van (emissie)data zal een cruciaal onderdeel worden van het proces. Het inrichten van de organisatie op een zodanige wijze dat de (i) de data beschikbaar en betrouwbaar is, (ii) de beschikbare data op elkaar is afgestemd en op elkaar aansluit, waardoor (iii) deze bruikbaar is onder de verschillende geldende wettelijke plichten, wordt ontzettend belangrijk. Niet alleen op het niveau van een productielocatie, maar juist ook binnen een concern en (voor zover relevant) ook in de waardeketen. Om tegelijkertijd onderscheid in de regulatoire functies van de data te kunnen blijven maken kan een overweging zijn om de informatie te 'labelen'. Een belangrijk aspect van de CSRD, ook ten opzichte van bestaande regelgeving, is verder dat het niet alleen gaat om de rapportage van data sec. Bedrijven zullen de (emissie)data en (milieu)informatie van context en duiding moeten voorzien. Ook dit vraagt veel van een organisatie. Aannemelijk is dat voor het opstellen van de CSRD rapportage (veel) nauwere afstemming tussen de financiële afdeling en de milieuafdeling binnen een onderneming zal moeten plaatsvinden. Deze meer 'situationele' informatie zal bovendien zeer belangrijke informatie zijn, omdat dit waarschijnlijk een significante invloed op bijvoorbeeld de waardering van een onderneming en het aantrekken van financiering kan gaan krijgen.

Bedrijven zullen hun bestaande (beleids)plannen moeten inventariseren en bedenken wat zij daar mee willen, ook met het oog op verwachtingen op dit punt van 'de buitenwereld'. Voor klimaatverandering zijn (grotere) bedrijven hun plannen, mede onder druk van de *Shell*-uitspraak, de afgelopen jaren over het algemeen gaan (her)bezien. Ten aanzien van verontreiniging beschikken bedrijven doorgaans wel over veel data, maar is er minder (sturend) beleid en doorgaans weinig informatie over de keten beschikbaar. De transparantie over beleid die de CSRD voorschrijft, kan meer dan voorheen blootleggen als bedrijven niet over (meer gericht) (milieu)beleid beschikken en ook onderlinge verschillen tussen bedrijven zichtbaar maken. Voor NGO's zal deze informatie mogelijk een rol spelen in hun keuze om zich te richten op een bepaald onderwerp of een bepaalde partij, met als eventueel gevolg een verdere toevlucht tot 'klimaat en milieu litigation'. Denkbaar is dat bedrijven op hun beurt de CSRD zullen aangrijpen om hun beleidsstructuur (meer) in lijn met de CSRD rapportageverplichtingen te brengen, waar mogelijk met inpassing van bestaande verplichtingen en wellicht in een meer integrale vorm. Het beoogde 'ambitieniveau', ook in de tijd, zal hierbij een belangrijk 'board room topic' zijn.

Rapporteren onder de 'E' van de CSRD zal tot slot op verschillende manieren van invloed zijn op de toepassing van het omgevingsrecht bij een onderneming. Het is onze verwachting dat met name op het gebied van milieu een bepaalde dynamiek en wisselwerking tussen beide zal ontstaan. Een deel van de informatie benodigd voor de CSRD komt zoals we in dit artikel hebben gezien voort uit nationale verplichtingen, maar ook de CSRD rapportage kan informatie bevatten die interessant is voor onder meer Nederlandse bevoegde gezagen en toezichthouders. Het is bijvoorbeeld denkbaar dat de financiële rapportageverplichting op het gebied van bodemsanering informatie geeft die bevoegde gezagen zullen betrekken bij de in de Omgevingswet voor bepaalde bedrijven geïntroduceerde verplichting - via de milieuvergunning - van het stellen van financiële zekerheid.<sup>[136]</sup> Kort na de inwerkingtreding van de Omgevingswet weet het omgevingsrecht zich dus opnieuw verzekerd van nieuwe wetgeving die voor de nodige opschudding kan zorgen.

---

1 Marloes Brans, Ronnie Bloemberg en Felix Kelder zijn allen advocaat bij Houthoff.

2 Richtlijn (EU) 2022/2464 van het Europees Parlement en de Raad van 14 december 2022 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 537/2014, Richtlijn 2004/109/EG, Richtlijn 2006/43/EG en Richtlijn 2013/34/EU, met betrekking tot duurzaamheidsrapportering door ondernemingen (*PbEU* 2022, L322/15).

- 3 In dit artikel bespreken wij de doelen als onderdeel van beleid, omdat hiervoor een vergelijkbare benadering geldt en ook in de praktijk bedrijven indien zij doelen hebben gesteld, zij deze vaak onderdeel van beleid hebben gemaakt.
- 4 Richtlijn 2014/95/EU (Richtlijn niet-financiële informatie).
- 5 Verordening (EU) 537/2017 (Auditverordening), Richtlijn 2006/43/EG (Auditrichtlijn), Richtlijn 2004/109/EG (Transparantierichtlijn) en Richtlijn 2013/34/EU (Jaarrekeningenrichtlijn).
- 6 Werkdocument van de diensten van de Commissie, Samenvatting van het effectbeoordelingsverslag bij Voorstel voor een richtlijn van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU, Richtlijn 2004/109/EG, Richtlijn 2006/43/EG en Verordening (EU) nr. 537/2014 wat betreft duurzaamheidsrapportage door bedrijven, 21 April 2021, p. 82.
- 7 Dit zijn ondernemingen waarvan de effecten op een Europese beurs worden verhandeld en die tenminste voldoen aan twee van de volgende drie criteria: (i) een balanstotaal van minimaal € 350.000 (ii) een netto-omzet van minimaal € 700.000 en/of (iii) gemiddeld minimaal 10 werknemers.
- 8 Voor ondernemingen buiten de EU geldt dat zij onder de CSRD vallen als zij (i) een netto-omzet van meer dan € 150 miljoen hebben in de EU en (ii) minstens één grote of in de EU beursgenoteerde dochteronderneming hebben of een EU-kantoor met een omzet van minimaal € 40 miljoen in het vorige boekjaar.
- 9 Art. 5 lid 2 CSRD en art. 20 van het concept Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering, [www.internetconsultatie.nl/duurzaamheidsrapportage/b1](http://www.internetconsultatie.nl/duurzaamheidsrapportage/b1).
- 10 Art. 1 sub 4 CSRD tot vervanging art. 19 bis NFRD.
- 11 Gedelegeerde Verordening (EU) 2023/2772 van de Commissie van 31 juli 2023 tot aanvulling van Richtlijn 2013/34/EU.
- 12 Art. 1 sub 8 CSRD tot invoeging art. 29 ter NFRD jo. ESRS 1 par. 18 e.v.
- 13 ESRS 2 par. 1-2 en 51-53.
- 14 Art. 1 sub 4 CSRD tot vervanging art. 19 bis NFRD en art. 1 sub 7 CSRD tot vervanging art. 29 bis CSRD jo. ESRS 2 par. 46-53.
- 15 Art. 19 bis lid 1 en art. 29 bis lid 1 NFRD jo. overweging 29 CSRD.
- 16 ESRS 1 par. 2 en 37-42.
- 17 ESRS 1 par. 21 en 30.
- 18 ESRS 1 par. 54-57 schrijft in algemene zin voor dat informatie mogelijk moet worden uitgesplitst per land, bedrijfslocaties of dochterondernemingen wanneer dit noodzakelijk is voor een goed begrip van de materiële risico's en kansen van de onderneming.
- 19 ESRS 1 TV 16 geeft een overzicht van de (deel)onderwerpen ten aanzien van bepaalde duurzaamheidsthema's.
- 20 Tot dusver is dat alleen de concept sector specifieke standaard 'Oil and Gas - Midstream to Downstream', gepubliceerd op 24 januari 2023, 'WP Oil and Gas [draft] ESRS (Upstream and services + Midstream to downstream) Cover Note', [efrag.org](http://efrag.org).
- 21 ESRS 2 par. 63-65.
- 22 ESRS 2 par. 66-69.
- 23 ESRS 2 par. 78-81.
- 24 ESRS 2 par. 62 en 72. Deze rapportageverplichtingen zullen dus in elk geval zichtbaar maken of de onderneming beleid, doelen of maatregelen heeft ten aanzien van een bepaald duurzaamheidsonderwerp.
- 25 ESRS 2 par. 73-77.
- 26 ESRS 1 par. 34.
- 27 Art. 3 sub 15 CSRD tot invoeging van art. 26 bis in Richtlijn 2006/43/EG.

- 28 Art. 8 van het concept Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering en G.M. van Santen e.a., *Handboek Jaarrekening 2024*, Deventer: Wolters Kluwer 2024 p. 1454.
- 29 De verwachting is dat accountants zeker in de komende jaren vaker dan voorheen verklaringen met beperkingen zullen moeten afgeven. Hoewel een onderneming geen boete opgelegd kan krijgen vanwege een verklaring met een beperking, zal een dergelijke verklaring wel de aandacht trekken van de lezers van bedrijfsverslaggeving, zoals kredietverstrekkers, toezichthouders en bijvoorbeeld NGO's. Zo heeft de AFM ook aangegeven dat een dergelijke verklaring een reden kan zijn voor extra onderzoek naar een bedrijf, zie M. Bresson, 'Accountants zullen niet zomaar handtekening zetten onder onvolledig duurzaamheidsverslag', *FD* 28 november 2023 en M. Pols & E. van der Schoot, 'AFM maant bedrijven over duurzame verslaggeving en wil kunnen straffen', *FD* 30 maart 2023.
- 30 Broeikasgassen zijn de gassen vermeld in deel 2 van bijlage V bij Verordening (EU) 2018/1999 (Governance-verordening): Koolstofdioxide (CO<sub>2</sub>), Methaan (CH<sub>4</sub>), Distikstofoxide (N<sub>2</sub>O), Zwavelhexafluoride (SF<sub>6</sub>), Stikstoftrifluoride (NF<sub>3</sub>), Fluorkoolwaterstoffen (HKF's) en Perfluorkoolwaterstoffen (PFK's).
- 31 ESRS 1 par. 32. Deze strengere uitlegverplichting geldt alleen ten aanzien van ESRS E1 (*Climate change*) en dus niet voor bijvoorbeeld ESRS E2 (*Pollution*).
- 32 ESRS E1 par. 44-52.
- 33 Zie ESRS E1 TV 39 sub a, TV 45 sub a en TV 46 sub a.
- 34 'Corporate Value Chain (Scope 3) Standard', [www.ghgprotocol.org](http://www.ghgprotocol.org).
- 35 Als de onderneming *geen* klimaattransitieplan heeft, moet zij aangeven of en, zo ja, wanneer zij een klimaattransitieplan zal vaststellen. Zie ESRS E1 par. 17.
- 36 Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad inzake passen zorgvuldigheid in het bedrijfsleven op het gebied van duurzaamheid en tot wijziging van (*Corporate Sustainability Due Diligence*) en tot wijziging van Richtlijn (EU) 2019/1937. De CSDDD is definitief aangenomen op 24 mei 2024. De CSDDD zal van toepassing zijn op EU-ondernemingen met gemiddeld meer dan 1000 werknemers en een wereldwijde netto-omzet van meer dan € 450 miljoen.
- 37 Zie over de verplichting tot het opstellen van een klimaattransitieplan onder de CSRD nader: R. Bloemberg, 'Wordt de Shell-uitspraak ingehaald met de komst van de CSDDD? Een vergelijking tussen de reductieplicht uit het Shell-vonnis en de CSDDD', *Tijdschrift voor Ondernemingsrecht* 2024, afl. 8, p. 253-263.
- 38 De herziene RIE is definitief aangenomen op 12 april 2024. Zie 'Industrial emissions: Council signs off on updated rules to better protect the environment', [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu).
- 39 Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van Richtlijn 2010/75/EU (geïntegreerde preventie en bestrijding van verontreiniging) en Richtlijn 1999/31/EG (het storten van afvalstoffen).
- 40 De startdatum van 1 januari 2027 geldt voor de grootste ondernemingen die tenminste 5000 werknemers en € 1500 miljoen omzet hebben. Ondernemingen met tenminste 3000 werknemers en € 900 miljoen omzet moeten vanaf 2028 aan de CSDDD voldoen, en ondernemingen met tenminste 1000 werknemers en € 450 miljoen omzet vanaf 2029. Zie art. 37 van de CSDDD.
- 41 Capex (Capital expenditures, oftewel kapitaaluitgaven) zijn de investeringen die gemaakt worden door een bedrijf in activa op lange termijn.
- 42 ESRS E1 par. 15-16.
- 43 ESRS E1 par. 34 sub d.
- 44 ESRS E1 par. 34 sub e.
- 45 Art. 68 van de Uitvoeringsverordening (EU) 2018/2066 van de Commissie van 19 december 2018 inzake de monitoring en rapportage van de emissies van broeikasgassen overeenkomstig Richtlijn 2003/87/EG. Ook zullen bepaalde

industriële ondernemingen bij het invullen van hun elektronisch Milieujaarverslag (e-MJV) aan het bevoegd gezag de omvang van de uitstoot van bepaalde broeikasgassen moeten opgeven.

- 46 [www.emissieautoriteit.nl/onderwerpen/rapportages-en-cijfers-eu-ets](http://www.emissieautoriteit.nl/onderwerpen/rapportages-en-cijfers-eu-ets).
- 47 Art. 5.15 Bal en art. 3.84 Bbl.
- 48 ESRS E2 par. 11 sub b.
- 49 ESRS E2 par. 1-6.
- 50 ESRS E2 par. 7.
- 51 ESRS 2 par. 61.
- 52 Art. 19a lid 2 Jaarrekeningenrichtlijn en ESRS E2 par. 2.
- 53 ESRS E2 par. 3. Zie verder par. E2-3 voor de verplichtingen over preventie, beheersing en vermindering.
- 54 ESRS E2 par. 27.
- 55 Over ozonlaagbrekende stoffen, stikstofoxiden en zwaveloxiden wordt, hoewel gerelateerd aan klimaatverandering, wel onder ESRS E2 gerapporteerd (ESRS E1 par. 8).
- 56 ESRS E2.28. Tevens moet de onderneming rapporteren de hoeveelheden microplastics die ontstaan of worden gebruikt door de onderneming.
- 57 ESRS E2 TV 21.
- 58 De geconsolideerde hoeveelheid hoeft alleen de emissies van verontreinigde stoffen te omvatten van installaties die de drempelwaarde voor uitstoot uit bijlage II van de PRTR Verordening overschrijden, ESRS E2 par. 29.
- 59 ESRS E2 par. 29.
- 60 ESRS E2 TV 22.
- 61 ESRS 1 par. 54-57, zie ook voetnoot 18.
- 62 ESRS 1 par. 11.
- 63 Dit geldt in algemene zin en naast informatie op grond van de PRTR Verordening bijvoorbeeld ook voor de RIE, zie ESRS E2 TV 24.
- 64 ESRS E2 par. 30.
- 65 Met inbegrip van het soort data dat daarvoor nodig is en de informatiebronnen.
- 66 Tot 31 december 2023 kon de Nederlandse implementatiewetgeving worden gevonden in titel 12.3 van de Wm, het Uitvoeringsbesluit EG-verordening PRTR en PRTR-protocol en de Uitvoeringsregeling EG-verordening PRTR en PRTR-protocol. Onder de Omgevingswet is de implementatiewetgeving van de PRTR Verordening te vinden in par. 5.3.1 Bal en titel 10.8.6 Omgevingsbesluit (procedurele regels over het beschikbaar stellen). Een aantal artikelen uit par. 5.3.1 Bal treedt pas in werking op 1 januari 2025. Het betreft de artikelen die zien op het indienen van het PRTR-verslag. In 2024 zijn de regels uit de Wm over het indienen van het PRTR-verslag nog van toepassing (zie art. 8.3.4 Invoeringsbesluit Omgevingswet en *Stb.* 2020, 400, p. 1933-1934).
- 67 Art. 5.10 Bal (voorheen art. 12.20a Wm).
- 68 Waarmee: (i) volledige, consistente en geloofwaardige gegevens worden verkregen, (ii) met gepaste frequentie informatie kan worden verzameld die nodig is om te bepalen welke emissie en welke overbrengingen van verontreinigende stoffen onder de rapportageplicht vallen, (iii) informatie kan worden verkregen over de totaliteit van de emissie en overbrengingen van verontreinigende stoffen van alle opzettelijke, accidentele, routinematige en niet-routinematige activiteiten en (iv) de beste beschikbare informatie kan worden verkregen (art. 5.12 Bal).
- 69 Art. 5.9 Bal (vanaf 1 januari 2025, voorheen gold dezelfde datum o.g.v. art. 12.20 Wm).
- 70 Zie [www.emissieregistratie.nl](http://www.emissieregistratie.nl). De gegevens die op grond van de PRTR Verordening in het PRTR-verslag moeten worden opgenomen worden ook met het Europees Milieuagentschap gedeeld en gepubliceerd op [www.industry.eea.europa.eu](http://www.industry.eea.europa.eu).

Op deze website is het *Industrial Emissions Portal* te vinden; dit portal heette voorheen het *European Pollutant Release and Transfer Register* (E-PRTR).

71 Art. 10.46 Omgevingsbesluit (voorheen art. 12.20 Wm).

72 Art. 5.11 Bal (voorheen art. 12.24 Wm).

73 Zie *Stb.* 2018, 293, p. 1381-1382.

74 Art. 10 lid 1 aanhef en onder c in samenhang met art. 10 Woo lid 4.

75 Zie *Stb.* 2018, 293, p. 1382.

76 Art. 5.30 Bal (voorheen art. 2.5 Activiteitenbesluit milieubeheer (Activiteitenbesluit)).

77 Art. 5.27 Bal (voorheen art. 2.3a Activiteitenbesluit).

78 Art. 5.38 Bal (voorheen art. 2.8 Activiteitenbesluit).

79 Zie bijv. art. 4.39 en 4.39a Bal.

80 Het kunnen emissiegrenswaarden betreffen die zien op emissies naar lucht, water én bodem, zie art. 8.26 Bkl.

81 Ook voor vergunningvoorschriften geldt dat daarin alleen emissiegrenswaarden worden opgenomen als voor de door de vergunning gereguleerde mba('s) geen regels gelden uit het Bal die emissiegrenswaarden (inclusief bijbehorende meet/rapportageverplichting) of als op grond van toepasselijke BBT-conclusies van het Bal afwijkende emissiegrenswaarden van toepassing zijn. De vergunning heeft dus een aanvullende werking ten opzichte van het Bal en de BBT (beste beschikbare technieken).

82 Art. 8.33 Bkl.

83 ESRS E2 par. 32. Voor dit artikel houden wij de afkortingen van de Engelse versie van ESRS E2 aan, omdat - zo zal blijken - de definitie zeer zorgwekkende stoffen in de Nederlandse versie van ESRS E2 andere stoffen omvat dan de definitie van zeer zorgwekkende stoffen in het Bal.

84 Gedelegeerde Verordening (EU) 2023/2772 van de Commissie van 31 juli 2023 ter aanvulling van de CSRD-richtlijn, tabel 2.

85 In ESRS E2 wordt hierbij niet naar regelgeving verwezen. Mogelijk wordt bedoeld op Richtlijn 2009/125/EG (Ecologisch Ontwerp).

86 Ibid.

87 ESRS E2 par. 33.

88 ESRS E2 TV 29.

89 ESRS E2 par. 34 en ESRS E2 TV 28.

90 ESRS E2 TV 30.

91 ESRS E2 par. 15 sub c.

92 Art. 5.22a Bal (voorheen art. 2.3b Activiteitenbesluit).

93 Richtlijn 2000/60/EG van het Europees Parlement en de Raad van 23 oktober 2000 tot vaststelling van een kader voor communautaire maatregelen betreffende het waterbeleid.

94 Art. 5.23 Bal (voorheen art. 2.4 lid 3 Activiteitenbesluit). De verplichting om ook emissie in het water te beperken c.q. minimaliseren en daarover elke vijf jaar te rapporteren, is in de Omgevingswet geïntroduceerd.

95 Art. 5.24 Bal (voorheen art. 2.4 lid 3 Activiteitenbesluit) en afd. 4.4a Omgevingsregeling.

96 Namelijk als emissies, waarbij de soort emissie niet is ingekaderd. Het kan daarmee gaan om emissies naar lucht, water en bodem of als (onderdeel van) een product.

97 Waarin wordt ingegaan op de identificatie, de beoordeling, het beheer en het oplossen van de (negatieve) impact van verontreiniging.

98 ESRS E2 par. 12/13.



- 99 'Een stof, trilling, warmte, geluid, licht of andere contaminant in lucht, water of bodem die de gezondheid van mens en/of milieu kan aantasten, schade kan toebrengen aan materiële bezittingen, dan wel de belevingswaarde van het milieu of ander rechtmatig milieugebruik kan aantasten of in de weg staan', Bijlage II Gedelegeerde Verordening (EU) 2023/2772.
- 100 'Een chemisch element en de verbindingen daarvan, met uitzondering van de volgende stoffen: i) radioactieve stoffen, ii) genetisch gemodificeerde micro-organismen', Bijlage II Gedelegeerde Verordening (EU) 2023/2772.
- 101 ESRS E2 TV 11.
- 102 Zie in het bijzonder ESRS E2 par. 15 aanhef.
- 103 ESRS E2 par. 15.
- 104 Op grond van ESRS E2 MDR-A – 'Maatregelen en middelen wat betreft materiële duurzaamheidsthema's' moet een onderneming, kort gezegd, inzichtelijk maken welke (materiële) acties zij uitvoert/plant uit te voeren om risico's en mogelijkheden voor het bedrijf te adresseren en om de (mogelijke) impact op mens en milieu te voorkomen, te mitigeren of te herstellen. Indien bepaald (materieel) beleid tot acties leidt, dan dient een onderneming de belangrijkste acties incl. planning en verwachte uitkomst, de scope en de tijdlijn waarbinnen de actie waarschijnlijk is afgerond, weer te geven. Ook significante financiële effecten van deze acties dienen inzichtelijk te worden gemaakt. Op grond van ESRS E2 par. 19 moet een onderneming in de context van verontreiniging specifiek vermelden of de actie ziet op het voorkomen van verontreiniging (*Avoid*), het verminderen van verontreiniging (*Reduce*) of het herstellen van ecosystemen nadat verontreiniging heeft plaatsgevonden (*Restore*).
- 105 ESRS E2 par. 36 e.v.
- 106 ESRS E2 par. 6-17.
- 107 Met de CSRD worden ondernemingen in feite verplicht om hun VRP voor ZZS te publiceren.
- 108 ESRS E2 par. 20-21 en 23. De beschrijving van de doelen moet de informatie bevatten die is voorgeschreven in 'ESRS 2 MDR-T Doelen MDR-T - Effectiviteit van beleid en maatregelen monitoren aan de hand van doelen'. MDR-T bevat voornamelijk formele eisen, zoals dat bijv. de verhouding tussen beleid en doel moet worden aangegeven, de periode waarvoor het doel geldt en afstemming met (inter)nationaal en Europees beleid.
- 109 ESRS E2 par. 25.
- 110 ESRS E2 TV 18.
- 111 ESRS E2 par. 36 en 38.
- 112 ESRS E2 par. 39.
- 113 ESRS E2 par. 40.
- 114 OPEX (Operational expenditures, ofwel operationele uitgaven) zijn de vaste/terugkerende kosten voor de onderneming die worden gemaakt om deze operationeel te houden, zoals personeelskosten, huur en kantoorbenodigdheden.
- 115 'Een via een formeel proces bij de onderneming of bevoegde autoriteiten geregistreerde juridische actie of klacht, of een geval van niet-naleving dat door de onderneming is geïdentificeerd via vastgestelde procedures. Bij vastgestelde procedures om gevallen van niet-naleving te identificeren, kan het gaan om audits van het beheersysteem, formele monitoringprogramma's of klachtenmechanismen', zie Bijlage II Gedelegeerde Verordening (EU) 2023/2772. Hieronder vallen bijvoorbeeld onderbrekingen van de productie die tot verontreiniging hebben geleid, zie ESRS E2 TV 32.
- 116 'Een hoeveelheid van een stof die is geaccumuleerd in het milieu - in het water of in de bodem -, hetzij als gevolg van reguliere activiteiten of van incidenten of van verwijderingen door ondernemingen, ongeacht of die accumulatie optreedt op de bedrijfslocatie waar een onderneming produceert of daarbuiten', zie Bijlage II Gedelegeerde Verordening (EU) 2023/2772. De ESRS maakt niet duidelijk wat onder 'majeure incidenten of deposities' moet worden

verstaan en ook voor het overige lijken er niet direct aanknopingspunten. Bijvoorbeeld de Seveso-richtlijn heeft het over 'zware ongevallen'.

- 117 Aangezien in het CSRD-verslag wordt teruggekeken en, indien materieel, moet worden aangegeven welk bedrag aan OPEX en CAPEX naar majeure incidenten en deposities is gegaan, worden bedrijven er indirect toe aangezet om hierop beleid te formuleren.
- 118 Onduidelijk is waarom hier niet opnieuw de aanduiding 'majeure' is gegeven.
- 119 ESRS E2 par. 41.
- 120 ESRS E2 par. 7, ESRS E3 par. 4, ESRS E4 par. 5 en ESRS E5 par. 7.
- 121 Zie ESRS E3 TV 16, ESRS E4 TV 11 en ESRS E5 TV 8.
- 122 ESRS E3 par. 1 sub a.
- 123 ESRS E3 par. 2 sub b.
- 124 ESRS E3 par. 2 sub c.
- 125 ESRS E3 par. 4.
- 126 ESRS E3 TV 11.
- 127 ESRS E4 par. 1/2.
- 128 ESRS E4 par. 4.
- 129 ESRS E4 TV 4.
- 130 ESRS E4 par. 16.
- 131 ESRS E5 par. 1.
- 132 ESRS E5 par. 6.
- 133 ESRS E5 TV 2.
- 134 ESRS E5 par. 4-6.
- 135 ESRS E5 par. 37.
- 136 Art. 13.5 Ow.