



Ergebnisbericht der
42. Sitzung des Gemeinsamen Fachausschusses
35. Sitzung des Fachausschusses
Finanzberichterstattung
34. Sitzung des Fachausschusses
Nachhaltigkeitsberichterstattung

vom 12. bis 13. Dezember 2024

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der Sitzungen behandelt:

42. Sitzung GFA

- DRS XX Immaterielle Ressourcen
- ESRS Set 1 als Grundlage für die NFE

35. Sitzung FA FB

- IASB ED/2024/7
- IASB ED/2024/8
- Steuerliche Nebenleistungen nach IFRS 18
- Mindeststeuergesetz

34. Sitzung FA NB

- Transition Plans (TP IG)
- Drittstaaten-ESRS

GFA: DRS XX Immaterielle Ressourcen

nationale Gesetzgebung in Bezug auf die neue Berichtspflicht über immaterielle Res-

sourcen. Die Erörterungen führten zu folgenden Ergebnissen:

1. Mit ausstehender CSRD-Umsetzung gilt die gegenwärtig gültige Rechtslage und über die wichtigsten immateriellen Ressourcen muss nicht verpflichtend berichtet werden.
2. Mit u.a. fehlender Berichterstattung über die wichtigsten immateriellen Ressourcen entspricht der (Konzern-)Lagebericht eines deutschen (Mutter-)Unternehmens nicht der aktuellen Fassung der Bilanzrichtlinie. Das kann sich negativ auf die Inanspruchnahme auf Konzernbefreiungsregelungen für EU-Tochterunternehmen auswirken. Maßgeblich für eine abschließende Beurteilung, ob ein nicht CSRD-konformer Lagebericht nach HGB von der Pflicht zur Aufstellung eines Zwischenkonzernlageberichts durch ein EU-Tochterunternehmen befreit, ist der konkrete Wortlaut der nationalen Gesetzgebung im betreffenden EU-Mitgliedsstaat zur Umsetzung der Konzernbefreiungsregelung gemäß Artikel 24 der Bilanzrichtlinie.
3. Eine freiwillige CSRD-konforme Berichterstattung – u.a. durch eine freiwillige Berichterstattung über immaterielle Ressourcen – führt

zu einem konsolidierten Lagebericht im Einklang mit der aktuellen Fassung der Bilanzrichtlinie. Einer Inanspruchnahme der Konzernbefreiungsregelungen durch EU-Tochterunternehmen, dessen nationale Gesetzgebung auf einen Einklang mit der aktuellen Fassung der Bilanzrichtlinie referenzieren, sollte im Fall einer freiwilligen CSRD-konformen Berichterstattung durch ein deutsches Mutterunternehmen nichts entgegenstehen.

4. Bedingung für die Gültigkeit der unter 3. getroffenen Aussage ist, dass die freiwilligen Angaben zur Erfüllung der CSRD auch den Prüfungsanforderungen der CSRD entsprechen.

5. Weitere problematische Fallkonstellationen sind möglich, z.B. wirkt der Konzernabschluss eines Mutterunternehmens in einen EU-Mitgliedstaat mit CSRD-Umsetzung befreiend auf den Zwischenabschluss des Tochterunternehmens ohne CSRD-Umsetzung, wenn die nationalen Konzernbefreiungsregelungen des Tochterunternehmens aufgrund eines statischen Verweises auf die alte Fassung der Bilanzrichtlinie (ohne CSRD-Anforderungen) verweisen.

Die Diskussionsergebnisse sollen als Briefing-Papier zeitnah veröffentlicht werden.

Anschließend bestätigte der GFA seine im Oktober 2024 getroffene Entscheidung zur Veröffentlichung eines aktualisierten Briefing-Papiers „DRS zur Berichterstattung über immaterielle Ressourcen“. Es soll über den fortentwickelten Stand der Erörterungen zur Konkretisierung der Berichtspflicht über die wichtigsten immateriellen Ressourcen informieren. Eine Zusammenfassung mit den Inhalten der vorherigen Erörterung zu den Konzernbefreiungsregelungen ist möglich.

Abschließend stellte der DRSC-Mitarbeiterstab den aktuellen Entwurf eines DRS XX „Immaterielle Ressourcen“ vor. Der GFA bestätigte einzelne Detailänderungen. Die Erörterung des Entwurfs soll in der kommenden GFA-Sitzung fortgesetzt werden.

GFA: ESRS Set 1 als Grundlage für die NFE

Der DRSC-Mitarbeiterstab legte dem GFA eine Analyse über den Abgleich der inhaltlichen und formalen Berichtsanforderungen der ESRS (Set 1) und der Vorgaben für die nichtfinanzielle Berichterstattung gem. HGB aktueller Fassung und deren Konkretisierungen in DRS 20 in der aktuellen Fassung vor. Die DRSC-Geschäftsstelle plant die Ergebnisse der Diskussionen in einem Briefing Paper festzuhalten. Vor diesem Hintergrund erfolgte die Befassung des GFA.

Der GFA stellte fest, dass die ESRS als anerkanntes europäisches Rahmenwerk i.S.d. § 289d HGB anzusehen sind und eine nichtfinanzielle Erklärung (NFE) unter Nutzung der ESRS erstellt werden kann. Ferner wurde festgestellt, dass – unabhängig von der Nutzung eines Rahmenwerks – alle Anforderungen des Gesetzes an die nichtfinanzielle Erklärung (NFE) sowie die entsprechenden Konkretisierungen des DRS 20 erfüllt sein müssen, da die Vorgaben zur NFE in Ermangelung des Umsetzungsgesetzes weiterhin gelten. Dies würde bedeuten, dass die Mindestvorgaben des Gesetzes auch dann für eine ESRS-konforme NFE zu beachten sind, wenn die ESRS keine diesbezüglichen Vorgaben machen bzw. wenn die ESRS Wahlrechte einräumen. Daneben stellte der GFA fest, dass auch die ESRS bestimmte Vorgaben enthalten und damit im Gesetz gewährte Wahlrechte einschränken können, wenn die NFE ESRS-konform (unter vollständiger Beachtung der ESRS Set 1) erstellt wird.

Im Einzelnen positionierte sich der GFA zu den verschiedenen Detailspekten des Abgleichs wie folgt:

ESRS als Rahmenwerk für die Aufstellung einer NFE

Die aktuellen gesetzlichen Vorgaben erfordern nicht die vollständige Beachtung eines eventuell genutzten Rahmenwerks, sondern gestatten auch eine partielle Nutzung. Insofern folgt aus einer nur teilweisen Anwendung der ESRS nicht automatisch, dass die gesetzlichen Vorgaben für eine NFE verletzt sind.

Ungeachtet dieser Frage entbindet die Nutzung eines Rahmenwerks allerdings nicht davon, die Anforderungen des DRS 20 über den Inhalt der nichtfinanziellen Konzernklärung zu beachten, stellte der GFA fest und verwies dabei u.a. auf die Tz. 257 bis 305 des Standards.

Der GFA stellte ferner fest, dass viele Unternehmen der sog. ersten Kohorte (Unternehmen, die im aktuellen Anwendungsbereich der nichtfinanziellen Erklärung stehen und damit für das Geschäftsjahr 2024 unter die CSRD/ESRS fallen) – auch ohne rechtliche Verpflichtung – einen in vollständiger Übereinstimmung mit den ESRS stehenden Nachhaltigkeitsbericht bzw. Konzernnachhaltigkeitsbericht aufstellen werden, u.a. um Tochterunternehmen in EU-Mitgliedstaaten, in denen die CSRD umgesetzt ist, von der Pflicht zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts befreien zu können (soweit möglich). In diesem Fall sei vollständige Übereinstimmung des Konzernnachhaltigkeitsberichts mit den inhaltlichen und formalen Vorgaben (z.B. zur Aufnahme in den Lagebericht gem. ESRS 1.110-112) eine notwendige Bedingung. Dies schließe außerdem die Berichterstattung über die wichtigsten immateriellen Ressourcen ein, da die Befreiungswirkung bzgl. des Nachhaltigkeitsberichts auf die Konformität des gesamten Lageberichts mit den Vorgaben der Bilanz-Richtlinie abstellt (Art 19a Abs. 9, Art. 29a Abs. 8).

Berichtsalternativen

Die ESRS fordern die formale Darstellung der Informationen in einem eigenständigen Abschnitt im Lagebericht. Die Vorgaben des HGB und des DRS 20 für die NFE sehen diese Darstellung als eine von mehreren Optionen vor. Die Befolgung der formalen ESRS-Darstellungsvorgabe ist somit konsistent zu den Bestimmungen des HGB über die NFE.

Eine NFE, die darüber hinaus auch ESRS-konform ist, wäre als eigenständiger Abschnitt in den Lagebericht aufzunehmen. Eine integrative Berichterstattung ist unter den Bestimmungen des ESRS 1 Abschnitt 9.1 möglich. Hingegen wäre eine NFE, die außerhalb des Lageberichts abgegeben wird (gesonderter nichtfinanzieller Bericht), nicht ESRS-konform.

Aufnahme von Informationen mittels Verweises

Der GFA problematisierte die Anwendbarkeit der Regelung in ESRS 1, Abschnitt 9.1 Incorporation by reference im Kontext der Bestimmungen zur NFE. Neben den diskutierten Berichtsalternativen für die NFE regelt DRS 20 unter den Grundsätzen „Vollständigkeit“ und „Klarheit und Übersichtlichkeit“, dass die Aufnahme von Informationen mittels (ersetzen-der) Verweises auf den Konzernanhang und auf die Webseite nur eingeschränkt möglich ist. Der GFA stellte hierzu fest, dass solche Verweise auf die Webseite nur bzgl. der Konzernklärung zur Unternehmensführung und des Vergütungsberichts, Verweise auf den Konzernanhang nur bzgl. der übernahmerelevanten Angaben zulässig sind.

Hingegen lässt ESRS 1 auch Verweise auf das einheitliche Registrierungsformular gem. Art. 9 der EU-Prospektverordnung (Verordnung (EU) 2017/1129) und die insbesondere von großen kapitalmarktorientierten Kreditinstituten zu veröffentlichenden Säule-III-Berichte gem. Art. 449a CRR (Verordnung (EU) Nr. 575/2013) zu. Aus Sicht des GFA stehen diese zusätzlichen Verweismöglichkeiten bei der Aufstellung einer NFE jedoch nicht zur Verfügung.

Die Aufnahme von Informationen mittels Verweises auf andere Teile des Lageberichts wird in DRS 20 bzgl. der NFE unter Maßgabe der Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung nicht mit weiteren expliziten Bedingungen eingeschränkt. Die Anwendung der ESRS könne jedoch diesbezüglich einschränkend wirken, da ESRS 1 eine Reihe von Bedingungen enthält, urteilte der GFA. Z.B. muss die betreffende Information ein gesondertes Informationselement darstellen und eindeutig als ESRS-Angabe bzw. -Datenpunkt erkennbar sein (siehe ESRS 1.120).

Interaktion der Grundsätze des DRS 20 und einer ESRS-konformen NFE

Diskutiert wurde in diesem Zusammenhang zunächst, ob eine ESRS-konforme NFE die in DRS 20 niedergelegten Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) in jedem Fall erfüllt. Der GFA bestätigte seine Zweifel an dieser These und stellte fest, dass

die GoL gem. DRS 20 für die nichtfinanzielle Konzernklärung gelten und hinsichtlich eines eventuell genutzten Rahmenwerks für die Erstellung der NFE nicht differenzieren. Zudem wurde auf die Besonderheit der Situation hingewiesen: Mit der Änderung der Bilanzrichtlinie durch die CSRD und die Einführung der verbindlichen und detailliert standardisierten Nachhaltigkeitsberichterstattung ist die Ablösung der nichtfinanziellen Erklärung durch den Nachhaltigkeitsbericht sowie die Einführung geänderter Konzepte (u.a. Wesentlichkeit, detailliert geregelte Pflichtangaben) und deutlich ausgeweiteter Berichtspflichten intendiert. Hingegen entspricht die nun diskutierte Konstellation einer NFE unter Beachtung der ESRS weder der Idee noch dem Gehalt der EU-Regulierung. Sie erwächst lediglich aus dem besonderen Umstand, dass die Umsetzungsgesetzgebung in Deutschland und anderen EU-Mitgliedstaaten zum jetzigen Zeitpunkt nicht abgeschlossen ist.

Um den mit dieser Ausnahmesituation einhergehenden Widerspruch zumindest dem Grunde nach zu adressieren, ist aus Sicht des GFA eine entsprechende Klarstellung für alle Unternehmen erforderlich, die für das Geschäftsjahr 2024 eine nichtfinanzielle Erklärung / Konzernklärung in Übereinstimmung mit den ESRS Set 1 aufstellen: Stehen die GoL oder sonstige Regeln des DRS 20 betreffend den Inhalt der nichtfinanziellen Konzernklärung im Konflikt zu den Vorgaben der ESRS, sollten die Vorgaben der ESRS vorrangig beachtet werden. Da die Formulierung eines solchen overriding principle eine Änderung des DRS 20 erfordern könnte, welche voraussichtlich nur für ein Jahr gilt, sollte diese Ausnahmeregel nach Auffassung des GFA in einem entsprechenden Format (z.B. Anwendungshinweis zu DRS 20) gefasst werden. Der GFA nahm zur Kenntnis, dass bei der Erarbeitung eines Anwendungshinweises bestimmte prozessuale Vorgaben für die Standardsetzung beachten werden müssen (z.B. vorherige Konsultation eines Entwurfs). Dennoch sollte eine möglichst schnelle Verabschiedung angestrebt werden.

Konzept des Wesentlichkeitsprinzips (Doppelte Wesentlichkeit)

Der GFA stellte fest, dass das Konzept der doppelten Wesentlichkeit weiter gefasst ist als das in Gesetz und DRS 20 angelegte Wesentlichkeitsverständnis für den grundsätzlichen Inhalt einer NFE. Hieraus folgte der GFA, dass mit dem Konzept der doppelten Wesentlichkeit das Wesentlichkeitsverständnis des DRS 20 für die NFE erweitert, aber nicht verletzt wird.

Angaben zum Geschäftsmodell (§ 289c Abs. 1 HGB)

Der GFA stellte fest, dass die Berichterstattung über das Geschäftsmodell in der Praxis überwiegend bereits im allgemeinen Teil des Lageberichts erfolgt. Wird die NFE als gesonderter Abschnitt in den Lagebericht aufgenommen, kann auf die entsprechenden Angaben im allgemeinen Teil verwiesen werden. (Dies geschieht bislang auch, wenn die NFE als gesonderter nichtfinanzieller Bericht gefasst wird, allerdings ist diese Darstellungsform/Berichtsalternative gem. ESRS nicht zulässig.)

Bezugnahme auf die fünf Aspekte (Umweltbelange, Arbeitnehmerbelange, Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung von Korruption und Bestechung, § 289c Abs. 2 HGB)

Der GFA stellte fest, dass sämtliche Aspekte, die in der NFE adressiert werden müssen, in den ESRS grundsätzlich adressiert werden. Die in Gesetz und DRS 20 beispielhaft genannten Sachverhalte (in einer NFE als Teilebene der Aspekte zu verstehen) werden in den ESRS ebenfalls genannt, wenn auch mit anderen Begriffen versehen. Allerdings ist es aus Sicht des GFA unklar, ob die aufgrund ESRS S3 gemachten Angaben ggf. Aussagen zum Dialog auf kommunaler oder regionaler Ebene (§ 289c Abs. 2 Nr. 3 HGB) umfassen. Dies sei durch Ersteller im Einzelfall zu prüfen.

Ferner sei darauf hinzuweisen, dass die im HGB explizit genannten Aspekte für die NFE einen Mindestkatalog darstellen; d.h. es könnten aus Sicht des Unternehmens weitere Aspekte berichtspflichtig sein. Ggf. sollte im Einzelfall geprüft werden, ob solche weiteren Aspekte auch berichtspflichtige Themen etc. gem. ESRS darstellen (z.B. Datensicherheit).

Angaben zu den Aspekten (§ 289c Abs. 3 HGB)

Unter Nutzung der Vorgaben in DRS 20 als Bezugspunkt stellte der GFA fest, dass die Angaben, die in der NFE zu den Aspekten zu machen sind, durch die ESRS zu den dort genannten Themen/Unterthemen etc. ebenso adressiert werden. Einschränkend wurde darauf hingewiesen, dass die ESRS keine explizite Angabe darüber fordern, wenn ein Konzept zu keinen Ergebnissen geführt hat. Daher wäre durch Ersteller im Einzelfall zu prüfen, ob solch ein Umstand vorliegt, und ob die Aufnahme der entsprechenden Angabe ggf. erforderlich ist.

Die Angabe nichtfinanzieller Leistungsindikatoren wird in den ESRS detailliert geregelt (Metrics). Die Angabe der „bedeutsamsten“ Leistungsindikatoren in der NFE gem. § 289c Abs. 3 Nr. 5 HGB wird in den ESRS durch die Anforderung zur Darstellung unternehmensspezifischer Angaben (diese unterliegen einer Übergangserleichterung gem. ESRS 1) adressiert. Die Darstellung der Leistungsindikatoren im Rahmen einer NFE muss selbstständig (DRS 20: „leicht identifizierbar und leicht auffindbar“) und kann mittels Verweises auf andere Teile des Lageberichts erfolgen.

Fehlanzeigespflicht bei fehlendem Konzept

Der GFA stellte fest, dass sowohl in einer NFE als auch in einem ESRS-Nachhaltigkeitsbericht Fehlanzeigepflichten bestehen, diese aber unterschiedlich geregelt sind. Zum einen ist der Bezug nicht identisch: In einer NFE erstreckt sich die Fehlanzeigepflicht auf die Ebene des gesetzlich genannten Aspekts (z.B. Umweltbelange) nicht aber auf die darunter liegende Ebene des Sachverhalts (so zumindest in DRS 20 bezeichnet). Biodiversität kann beispielsweise als ein Teilaspekt der Umweltbelange angesehen werden. Hingegen erstreckt sich die Fehlanzeigepflicht gem. ESRS auf Thema oder Unter-(Unter-)Themen, je unternehmensindividueller Strukturierung der Konzepte.

Auch ist auffällig, dass Aspekte (NFE) und Themen (ESRS) nicht deckungsgleich verstanden werden und nur teilweise zuordenbar sind. Umweltbelange (NFE) können als Pendant der Umweltthemen (ESRS) angesehen

werden, ESRS-Sozialthemen (Arbeitskräfte des Unternehmens, Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette, Betroffene Gemeinschaften, Verbraucher und Endnutzer) lassen sich den Sozialbelangen und den Arbeitnehmerbelangen zuordnen. Hingegen ist z.B. die Zuordnung des Aspekts „Achtung der Menschenrechte“ unklar, da „human rights“ in den ESRS einmal als Unterthema des Themas „Betroffene Gemeinschaften“ und an anderer Stelle sämtlichen ESRS-Sozialthemen zugeordnet wird.

Der GFA stellte fest, dass die Fehlanzeigepflicht unter verschiedenen Bedingungen besteht: In der NFE ist eine Fehlanzeige zu machen, wenn zu einem Aspekt – unabhängig von seiner Wesentlichkeit – kein Konzept vorliegt. Dies ist in den ESRS nicht grundsätzlich vorgegeben und stellt eine über die ESRS hinausgehende Angabepflicht dar. Der GFA stellte weiterhin fest, dass die ESRS die Angabe über ein fehlendes Konzept in erster Linie dann fordern, wenn zu einem wesentlichen Thema (oder Unterthema) kein Konzept vorliegt. Darüber hinaus müssen gem. ESRS 2.56 i.V.m. Anlage B des ESRS 2 bestimmte unwesentliche Datenpunkte (die sich aus anderen EU-Rechtsvorschriften ergeben, sog. „EU-Datenpunkte“) als „unwesentlich“ gekennzeichnet werden, darunter Konzepte im Zusammenhang mit Wasser- und Meeresressourcen (ESRS E3-1), Konzepte im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen (ESRS E4-2) oder Konzepte für die Verhütung von Arbeitsunfällen (ESRS S1.23). Insofern relativierte der GFA die in der Sitzungsunterlage vertretene Ansicht des Mitarbeiterstabs in Bezug auf die Fehlanzeigepflicht.

Übergangsbestimmungen der ESRS zu unternehmensspezifischen Angaben und Wertschöpfungskette

Bezüglich der Pflicht zur Angabe unternehmensspezifischer Informationen stellte der GFA fest, dass ESRS 1, Abschnitt 10.1 für die ersten drei Jahre der ESRS-Anwendung den Rückgriff auf Angaben gestattet, die in vergangenen Perioden (vor ESRS-Anwendung) gemacht wurden. Auch die Orientierung an internationalen Standards mit Sektor-Spezifikationen ist möglich. Unternehmens-

spezifische Angaben in der NFE können sich auf Aspekte erstrecken, die im Gesetz nicht genannt sind, z.B. Datensicherheit. Wenn in der Vergangenheit solche Angaben in der NFE gemacht wurden, kann gem. ESRS 1, Abschnitt 10.1 auf diese zurückgegriffen werden, soweit diese nicht bereits explizit in den ESRS adressiert sind.

Bezüglich der Pflicht zum Einbezug von Informationen über die Wertschöpfungskette wurde festgestellt, dass die ESRS (ESRS 1, Abschnitt 10.2) bzgl. Policies, Targets, Actions – ebenfalls für die ersten drei Jahre – den Rückgriff auf Informationen gestatten, die dem Unternehmen vorliegen bzw. öffentlich verfügbar sind. Es ist keine zusätzliche Datenerhebung erforderlich. Kennzahlen zur Wertschöpfungskette können weggelassen werden, soweit diese keine EU-Datenpunkte sind.

Mit Blick auf die Vorgaben in DRS 20 stellte der GFA fest, dass die Risikoangaben zu Geschäftsbeziehungen und die Angaben zu Due Diligence Prozessen auch die Lieferkette/Subunternehmer umfassen. Der GFA urteilte, dass im Einzelfall zu prüfen ist, ob mit dem nach ESRS zulässigen Rückgriff auf vorliegende oder öffentliche Informationen Angaben über Risiken und Due Diligence Prozesse einhergehen, die auch die Lieferkette und Subunternehmen abdecken.

Übergangsbestimmungen der ESRS zu Einzelangaben für alle Unternehmen

Hierzu stellte der GFA fest, dass sich die Übergangsbestimmungen überwiegend auf Angaben beziehen, die für die NFE nicht bzw. nicht explizit gefordert sind. Einschränkend wurde darauf hingewiesen, dass die Quantifizierung der Risiken (ESRS E-Standards: Angabe der anticipated financial effects) gem. DRS 20 nur dann erforderlich ist, wenn „dies auch zur internen Steuerung erfolgt und die quantitativen Angaben für den verständigen Adressaten wesentlich sind“. Die Berichtspflicht bzgl. Risiken, Chancen, Auswirkungen ist bei Nutzung der ESRS-Übergangserleichterung nicht aufgehoben, allerdings sei durch Ersteller zu prüfen, ob die Quantifizierung der Risiken intern erfolgt und gem. DRS 20 eine entsprechende Berichterstattung in der NFE vorzunehmen ist.

Bezgl. anderer spezifischer, in den ESRS explizit genannter Kennzahlen, die allerdings der ESRS-Übergangserleichterung unterliegen, ist ebenfalls durch Ersteller zu prüfen, ob diese zu den „bedeutsamsten“ Leistungsindikatoren gehören. Ist dies der Fall, wären die Kennzahlen in der NFE anzugeben, auch wenn diese im ersten Jahr/in den ersten Jahren der ESRS-Anwendung von der expliziten Angabepflicht gem. ESRS ausgenommen sind.

Zusätzliche Übergangsbestimmungen der ESRS für Unternehmen mit weniger als 750 Mitarbeitern

Der GFA stellte fest, dass die ESRS umfangreiche Erleichterungen für das erste Jahr bzw. die ersten Jahre der Anwendung vorsehen. Durch die Rückausnahme in ESRS 2.17 („nevertheless disclose“) sind jedoch bestimmte Angaben dennoch zu machen. Somit kann die Berichterstattung über die betreffenden Inhalte (THG-Emissionen, Biodiversität, Arbeitskräfte des Unternehmens und der Wertschöpfungskette, betroffene Gemeinschaften, Endverbraucher/Kunden) nicht grundsätzlich unterbleiben. Im Ergebnis urteilte der GFA, dass die Übergangsbestimmungen der ESRS den Unternehmen mit weniger als 750 Mitarbeitern ein deutlich höheres Maß an Ermessensspielraum dahingehend lassen, welche Datenpunkte bzw. Kennzahlen anzugeben sind.

Bezüglich der themenspezifischen Berichterstattung über Risiken stellte der GFA fest, dass diese in der Rückausnahme des ESRS 2.17 nicht explizit adressiert wird. Da jedoch die Berichterstattung über Risiken bereits in ESRS 2 behandelt wird, welcher nicht der spezifischen Übergangserleichterung unterliegt, ist hier die gleiche Schlussfolgerung zu ziehen, wie in Bezug auf die Übergangsbestimmungen der ESRS zu Einzelangaben für alle Unternehmen: Die Berichtspflicht bzgl. Risiken, Chancen, Auswirkungen ist bei Nutzung der ESRS-Übergangserleichterung nicht aufgehoben, allerdings wäre durch Ersteller zu prüfen, ob die Quantifizierung der Risiken intern erfolgt und gem. DRS 20 eine entsprechende Berichterstattung in der NFE vorzunehmen ist. Ersteller, welche die Übergangsbestimmung (750 Mitarbeiter) nutzen, sollten im Einzelfall prüfen, ob über die mit den ESRS-Themen verbundenen Risiken in einer

Weise berichtet wird, die dem Anforderungsniveau der NFE entspricht.

Stetigkeit und Vorjahresangaben

In Bezug auf die Stetigkeit der Berichterstattung vertrat der GFA die Ansicht, dass die Aufstellung einer NFE unter erstmaliger Beachtung der ESRS als Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes angesehen werden kann und daher zu begründen ist.

Ferner wurde festgestellt, dass ESRS 1 das Weglassen von Vergleichsangaben für die erste Berichtsperiode gestattet, in der die ESRS angewendet werden. Die gesetzlichen Vorgaben für die NFE erzwingen nicht die Angabe von Vergleichsinformationen für die Vorperiode. DRS 20.26 enthält bestimmte Vorgaben für den Fall, dass Vorjahreszahlen angegeben werden, woraus allerdings nicht die Pflicht zur Angabe von Vorjahresvergleichsinformationen erwächst.

Sonstige Anmerkungen des GFA

Der GFA stellte fest, dass die in der CSRD gewährte Selbstbefreiung eines Mutterunternehmens von der Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts für eine NFE im HGB nicht analog besteht. Daher müsse ein Mutterunternehmen unter der aktuellen Rechtslage weiterhin auch nichtfinanzielle Informationen gem. §§ 289b bis 289e HGB angeben. Sollte dies innerhalb einer ESRS-konformen nichtfinanziellen Konzernklärung erfolgen, sei ESRS 1.114 zu beachten (Kennzeichnung der Angaben). Dies gelte zudem auch für andere Angaben, die gem. §§ 289b bis 289e HGB gemacht werden, durch die ESRS aber nicht gefordert sind (z.B. Fehlanzeige bei bestimmten fehlenden Konzepten).

Der GFA stellte außerdem fest, dass sich in der Anwendungspraxis Überleitungstabellen etabliert haben. Sofern Rahmenwerke angewendet werden, erfolgt in solchen Tabellen die Gegenüberstellung der beachteten Vorgaben des Rahmenwerks und den Inhaltsvorgaben für die NFE. Der GFA betonte, dass eine solche Überleitung nicht erforderlich ist, gleichwohl aber hilfreich sein kann. Es wurde auch auf ESRS 2.56 verwiesen, der eine Liste der Abgabepflichten fordert, die bei der Aufstellung des Nachhaltigkeitsberichts auf der

Grundlage der Ergebnisse der Wesentlichkeitsanalyse befolgt wurden, einschließlich der Seitenzahlen und/oder der Absätze, die die entsprechenden Angaben enthalten.

Der GFA diskutierte ferner die Frage des Basisjahres zur Festlegung der Phase-in-Regelungen bzw. ob mit einer vorzeitigen freiwilligen ESRS-Anwendung bereits das Jahr der Erstanwendung „verbraucht“ wird. Der GFA kam zu der Ansicht, dass dies zu bejahen ist, wenn eine Rechtswirkung (zum Vorteil des Unternehmens) durch die Anwendung gegeben ist, wie z.B. Wahrnehmung der Befreiungsregel für europäische Tochterunternehmen. Hingegen sollte das Jahr der vorzeitigen freiwilligen ESRS-Anwendung nicht als Jahr der Erstanwendung zählen, wenn dadurch keine (vorteilhafte) Rechtswirkung erzielt wurde.

FA FB: IASB ED/2024/7

Der FA FB setzte seine Erörterung des am 19. September 2024 veröffentlichten IASB Exposure Draft ED/2024/7 *Equity Method of Accounting – IAS 28 Investments in Associates and Joint Ventures (revised 202x)* fort. Ziel ist die Erarbeitung einer DRSC-Stellungnahme an den IASB im Rahmen der Kommentierungsfrist bis zum 20. Januar 2025.

Die Vorschläge im ED wurden in der Reihenfolge der vom IASB gestellten Fragen erörtert (Fragen 1-5 wurden in der 34. Sitzung des FA FB besprochen) und vorläufig wie folgt eingeschätzt.

Frage 6 – Bilanzierung der Anteile an Tochterunternehmen im Einzelabschluss

Der Entscheidung des IASB, dass die vorgeschlagenen Antworten auf die Anwendungsfragen auch für ein Mutterunternehmen gelten sollen, das sich für die Anwendung der Equity-Methode zur Bilanzierung seiner Beteiligungen an Tochterunternehmen in seinem Einzelabschluss entscheidet, wurde zugestimmt. Im Sinne der Vereinfachung und Vereinheitlichung sei die Alternative der Entwicklung abweichender Regelungen für die at-Equity-Bilanzierung von Tochterunternehmen im Einzelabschluss, was faktisch zwei Versionen der

Equity-Methode schaffen würde, nicht vorzuziehen. Dies wurde auch aus Praktikersicht bestätigt. Zudem läge in Deutschland (auch mangels der Anwendung von IAS 27), im Gegensatz zu manch anderen Jurisdiktionen, keine Notwendigkeit für abweichende Regelungen zur Equity Methode in Einzelabschlüssen vor. Mögliche Detailfragen hinsichtlich der Anwendung der Equity Methode in Einzelabschlüssen, sollten nicht in diesen Amendments zu IAS 28 sondern in einem separaten Projekt zu IAS 27 bearbeitet werden.

Frage 7 – Disclosures

Den auf die Regelungsvorschläge im ED zurückzuführenden vorgeschlagenen Änderungen an den Disclosures wurde grundsätzlich zugestimmt. Hinsichtlich der anzugebenden Gewinne und Verluste aus downstream-Transaktionen wurde angemerkt, dass dies inkonsistent zu Frage 4 erscheine, da die bislang notwendige Zwischenergebniseliminierung abgeschafft wird, in den Notes entsprechende Angaben jedoch weiterhin vorzunehmen seien. Zudem solle klargestellt werden, welche Transaktionen genau im Scope dieser Angabe sind, bspw. ob dies auch Leasingverhältnisse i.S.v. Mietzahlungen vom Investee (aU/JV) an das berichtende Unternehmen betraf.

In Bezug auf die zusätzlich vorgesehene Angabe einer Überleitungsrechnung der Jahresanfangsbuchwerte auf die Jahresendbuchwerte der Investments in assoziierten Unternehmen und Joint Ventures wurde angemerkt, dass dies einen großen Aufwand bedeuten würde, wenn eine Überleitung tatsächlich für alle at-Equity bilanzierten Beteiligungen notwendig wäre. In der Stellungnahme solle zum Ausdruck gebracht werden, dass es eine deutliche Erleichterung darstellen würde, wenn die Überleitung nur für die bedeutendsten at-Equity-Beteiligungen vorzunehmen wäre.

Frage 8 – Änderungen an IFRS 19

Den für IFRS 19 vorgesehenen Angaben bei Bilanzierung einer Beteiligung nach der Equity Methode wurde grundsätzlich zugestimmt. Es wurde insbesondere begrüßt, dass unter IFRS 19 keine Überleitungsrechnung der Jahresanfangsbuchwerte auf die Jahresendbuchwerte

der Investments in assoziierten Unternehmen und Joint Ventures vorgesehen sei.

Frage 9 – Übergangsvorschriften

Der vorgesehenen grundsätzlich prospektiven Anwendung der Vorschläge wurde zugestimmt. Angemerkt wurde jedoch auch, dass durch die Streichung des Kriteriums „*significant or prolonged*“ (s. Frage 5 zu Impairment Triggern) Abschreibungsbedarf entstehen kann, welcher im Übergangszeitpunkt erfolgswirksam zu erfassen wäre, obwohl der Effekt auf Wertänderungen in den vorhergehenden Perioden zurückzuführen wäre. Zusätzlich wurde angemerkt, dass die Formulierung von Para. C8 überprüft werden sollte, da dieser so verstanden werden könnte, dass er nur einschlägig wäre, wenn bereits ein Impairmenttest durchgeführt wurde (*If ... and estimated the recoverable amount ...*). Para. C8 sei jedoch in jedem Falle anzuwenden, wenn Buchwertanpassungen i.S.d. Paras. C4-C7 vorgenommen wurden.

Frage 10 – erwartete Auswirkungen der Vorschläge

Zu den erwarteten Auswirkungen der Vorschläge auf die Qualität der Finanzberichterstattung wurde eingeräumt, dass bessere und verständlichere IAS 28-Vorschriften, die *diversity in practice* reduzieren und die Vergleichbarkeit erhöhen sollten. Gleichzeitig verbleibt jedoch Unsicherheit und Uneinheitlichkeit durch die weiterhin ungelöste Frage der Interpretation der Equity Methode als Bewertungs- oder Konsolidierungsmethode. Insbesondere durch die Beantwortung dieser Frage hätte man die Qualität der Finanzberichterstattung deutlich erhöhen können, was der IASB leider verpasst habe. Zudem käme es nicht auf die Menge der bestehenden Regelungen, sondern deren Konsistenz an.

Hinsichtlich der erwarteten Implementierungs- und Anwendungskosten wurde angemerkt, dass die deutlichste Kostenreduktion durch die Abschaffung der Equity Methode hätte erreicht werden können. Den Unternehmen entstünden Kosten u.a. durch die Implementierung der neuen Regelungen und die Notwendigkeit zur Anpassung ihrer Accounting Policies. Auf Seiten der Anwendungskosten wurden insb. die mit *Purchase Price Alloca-*

tions bei Erwerben und mit den Änderungen an den Impairment Triggern verbundene signifikante Kosten kritisiert. Durch die Streichung des Kriteriums „*significant or prolonged*“ würden deutlich häufigere Impairmenttests erwartet, was eine deutliche Steigerung der damit verbundenen Kosten und des Aufwands bedeute.

Frage 11 – Sonstiges

Die Neuordnung der Textziffern des Standards wurde unterstützt. Sonstige Anmerkungen bestanden nicht.

Allgemein

In der Gesamtschau der vorgeschlagenen Änderungen wurde nochmals festgestellt, dass es durch den IASB bedauerlicherweise verpasst wurde, die Sinnhaftigkeit und den Nutzen der Equity Methode grundsätzlich zu hinterfragen. Nur eine konzeptionelle Klärung des Grundprinzips der Equity Methode, i.S.d. Interpretation als Konsolidierungs- oder Bewertungsmethode, ermögliche eine konsistente Beantwortung der bestehenden Anwendungsfragen. Die voneinander losgelöste und in Teilen inkonsistente Beantwortung der (durchaus praxisrelevanten) Einzelfragen wird als unzureichend angesehen und gehe in die falsche Richtung.

Insbesondere falls die Equity Methode als Bewertungsmethode zu interpretieren sei, sollte erörtert werden, ob die Equity Methode noch notwendig sei. Insbesondere die Bewertung analog finanzieller Vermögenswerte gem. IFRS 9 böte mittlerweile eine stringente Alternative und eine bessere Aussagekraft, zudem sei sie für die Ersteller einfacher umzusetzen. Nur beim Verständnis als Konsolidierungsmethode wäre dann eine Klärung verschiedenster Einzelfragen notwendig.

In diesem Kontext müsse auch erörtert werden, ob das Vorliegen eines maßgeblichen Einflusses einen besonderen Status sowie die differenzierte Bilanzierung dieser Beteiligungen rechtfertige bzw. bedinge. Alternativ könne bspw. auch das IFRS 9-Ergebnis aus assoziierten Unternehmen und Joint Ventures separat ausgewiesen werden, um deren besonderem Charakter Rechnung zu tragen.

Es wurde sich dafür ausgesprochen, dass der IASB in seiner nächsten Agendakonsultation die Constituents explizit fragen solle, ob die Equity Methode beibehalten und deren Grundprinzip geklärt werden solle. Sinnvollerweise sollte die Fortentwicklung des aktuellen Projekts von dem erhaltenen Feedback abhängig gemacht werden.

Die Stellungnahme des DRSC soll im Umlaufverfahren finalisiert werden.

FA FB: IASB ED/2024/8

Der FA FB wurde erstmals über den IASB-Entwurf ED/2024/8 *Provisions – targeted improvements to IAS 37* informiert.

Zunächst wurde der ED im Überblick dargestellt und auf die Kommentierungsfrist, die weitere Befassung im FA FB sowie das geplante DRSC-Outreach Event am 27. Januar 2025 hingewiesen.

Anschließend begann der FA FB mit der Erörterung des ersten Änderungsvorschlags zum Ansatzkriterium „*present obligation*“. Der FA FB stellt allgemein fest, dass die Klarstellungen und Änderungen abstrakt, äußerst detailliert und sehr hierarchisch strukturiert erscheinen. Es scheint fraglich, ob dies tatsächlich praktisch leicht umsetzbar ist. Sodann erörterte der FA FB die Auswirkungen dieser Klarstellung am konkreten Beispiel der Zusagen einer Reduktion von CO₂-Emissionen (siehe auch Beispiel in den IG).

Des Weiteren diskutierte der FA FB, ob diese Klarstellungen dazu führen, dass – und, wenn ja, unter welchen Umständen – der Ansatz einer Rückstellung früher erfolgt als derzeit. Dabei wurde hervorgehoben, dass die Klarstellungen den Zeitpunkt des Erstansatzes nicht ändern, sondern eben nur präzisieren, wie dies bereits anhand der bestehenden Regelungen erfolgen soll. Ausnahme hiervon ist aber der Sachverhalt in IFRIC 21, der nun mit abgeändertem Wortlaut in IAS 37 integriert wird und bei dem ein ggf. früherer Ansatz vom IASB explizit gewollt ist.

Die weiteren Vorschläge werden in den kommenden Sitzungen des FA FB erörtert.

FA FB: Steuerliche Nebenleistungen nach IFRS 18

Der FA FB wurde über eine Anfrage an die Geschäftsstelle zum Ausweis von ertragsteuerlichen Nebenleistungen in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) nach IFRS 18 informiert. Gegenstand der Anfrage war insb. der Ausweis von Zinsaufwendungen und -erträgen aus Ertragssteuerverbindlichkeiten und -forderungen. IFRS 18 wurde vom IASB im April 2024 veröffentlicht und enthält insbesondere neue Vorschriften für die Darstellung und den Ausweis in der GuV.

Das DRSC hatte – in Folge einer Agendaentscheidung des IFRS IC im Jahr 2017 – die DRSC Interpretation 4 (IFRS) Bilanzierung ertragsteuerlicher Nebenleistungen nach IFRS erarbeitet. Gegenstand der Interpretation ist die Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO, die sich auf tatsächliche Ertragsteuern i.S.d. IAS 12.5 beziehen (ertragsteuerliche Nebenleistungen). In der Interpretation wird die Anwendung von IAS 37 auf die steuerlichen Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO festgelegt. Die Bilanzierung nach IAS 12 scheidet aus, weil diese Nebenleistungen nicht auf Grundlage des zu versteuernden Gewinns berechnet werden und folglich die Definition von Ertragsteuern nach IAS 12.2 nicht erfüllen. Ferner werden die sich daraus ergebenden Konsequenzen für Ansatz, Bewertung und Ausweis steuerlicher Nebenleistungen aufgezeigt.

Der FA FB erörterte, ob die an das DRSC herangetragene Fragestellung klargestellt werden sollte und ob dies durch eine Ergänzung der Regelungen in der DRSC Interpretation 4 (IFRS) erfolgen sollte. Der FA FB beauftragte den DRSC-Mitarbeiterstab mit der Erstellung einer fachlichen Analyse zum Ausweis von ertragsteuerlichen Nebenleistungen nach IFRS 18. Die Entscheidung über eine Änderung der DRSC Interpretation 4 (IFRS) wird der FA FB im Anschluss an seine fachliche Einschätzung, ob sich der Ausweis von steuerlichen Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 AO aus den Vorschriften von IFRS 18 ableiten lässt, fällen.

FA FB: Mindeststeuergesetz

Dem FA FB wurde das durch die AG Steuern erarbeitete Papier „Behandlung von Umlagen/Erstattungen nach § 3 Abs. 6 MinStG im handelsrechtlichen Jahres-/Konzernabschluss“ zur Diskussion vorgelegt. Der FA FB stimmte dem Inhalt des Papiers zu, schlug jedoch einige Anpassungen vor. Das finale Positionspapier der AG soll gemeinsam mit dem Ergebnisbericht dieser Sitzung der Öffentlichkeit zur Verfügung gestellt werden.

Ferner beschloss der FA FB, die Themen „Behandlung von vertraglichen Umlagen im handelsrechtlichen Jahres-/Konzernabschluss“ und „Behandlung von Umlagen gem. § 3 Abs. 6 MinStG in einem IFRS-Konzernabschluss“ zunächst nicht auf seine Agenda zu nehmen.

FA NB: Transition Plans (TP IG)

Der FA NB wurde über die Arbeit von EFRAG an einer Implementation Guidance zu klimabezogenen Transitionsplänen (TP IG) informiert. Diese Implementation Guidance soll bei der Umsetzung der Berichtspflichten zu klimabezogenen Transitionsplänen (ESRS E1-1, ESRS 2) unterstützen und zugleich einschlägige Schnittstellen, wie z.B. *just transition* und Biodiversität adressieren. Ziel dieses TOP war es, vorläufige Meinungen des FA NB für eine Stellungnahme einzuholen.

Aufgrund zeitlicher Restriktionen wurde dieser TOP stark verkürzt behandelt und wird in der FA NB-Sitzung im Januar 2025 erneut auf die Tagesordnung gesetzt.

FA NB: Drittstaaten-ESRS

Der FA NB informierte sich über den aktuellen Stand der EFRAG-Arbeiten zu den ESRS für Drittstaatenunternehmen (sog. ESRS for non-EU groups, NESRS). Gem. den Vorgaben der CSRD ist für ab dem 1.1.2028 beginnende Geschäftsjahre eine Nachhaltigkeitsberichterstattung auch für bestimmte Drittstaatenunternehmen vorgesehen. Zur Erstellung dieser

Nachhaltigkeitsberichte sollen grds. die NESRS anzuwenden sein.

Die fachliche Befassung zu den NESRS durch die Sustainability Reporting Technical Expert Group (SR TEG) der EFRAG fand im November 2024 statt. Die Verabschiedung durch die SR TEG als Empfehlung an das Sustainability Reporting Board (SRB) erfolgte daraufhin am 21.11.2024. Eine Annahme durch das SRB war bereits für die Sitzung am 12.12.2024 vorgesehen. Die Konsultation soll noch im Januar 2025 starten.

Der DRSC-Mitarbeiterstab informierte den FA NB über die maßgeblichen Vorgaben der BilanzRL (Artt. 40a-40c) sowie dazugehörige Klarstellungen aus den „*Frequently asked questions on the implementation of the EU corporate sustainability reporting rules*“ der EU-Kommission vom 7.8.2024 (FAQs 42-44). Darüber hinaus wurde der FA NB über die konzeptionelle Ausgestaltung und vorläufigen Inhalte der NESRS informiert. Der FA NB diskutierte hier insb. die beiden vorgesehenen Optionen zum Umfang der Berichterstattung (*Perimeter of disclosures*). Dabei erfordert „Option 18A“ – konsistent zum ESRS Set 1 – grds. eine Berichterstattung über Auswirkungen aus allen Aktivitäten (sog. *Global approach*). Abweichend davon soll es Drittstaatenunternehmen gem. „Option 18B“ auch gestattet sein, die Berichterstattung zu allen Themenstandards außer NESRS E1 (Climate change) auf Auswirkungen i.V.m. EU-Umsätzen zu begrenzen (sog. *Mixed approach*). Die Diskussion soll bei der nächsten Sitzung des FA NB fortgesetzt werden

Impressum:

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC)
Joachimsthaler Str. 34
10719 Berlin
Tel 030-206412-0
Fax 030-206412-15
Mail: info@drsc.de

Haftung/Copyright:

Trotz sorgfältiger Prüfung durch die Redaktion kann vom Herausgeber keine Haftung für die Richtigkeit, der in diesem Text veröffentlichten Inhalte, übernommen werden. Kein Teil dieser Veröffentlichung darf ohne ausdrückliche Genehmigung des DRSC reproduziert werden.

© Copyright 2024 Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
Alle Rechte vorbehalten