



Briefing Paper: ESRS als Rahmenwerk für eine nichtfinanzielle Erklärung (Stand: 18.12.2024)

Gegenstand und Hintergrund

Dieses Briefing Paper dient der Information über die aktuelle Positionierung des Gemeinsamen Fachausschusses des DRSC zu der Kernfrage:

Erfüllt eine nichtfinanzielle Erklärung (NFE) in vollständiger Übereinstimmung mit Set 1 der ESRS die inhaltlichen und formalen Berichtsanforderungen an die NFE?

Die Richtlinie (EU) 2022/2464 zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) trat am 5. Januar 2023 in Kraft und war bis Anfang Juli 2024 in das nationale Recht der EU-Mitgliedstaaten umzusetzen. Die CSRD sieht eine gestaffelte Einführung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vor. Unternehmen von öffentlichem Interesse mit mehr als 500 Mitarbeitern sollen erstmals für das Geschäftsjahr 2024 verpflichtet werden, einen Nachhaltigkeitsbericht in den Lagebericht aufzunehmen (sog. *erste Kohorte*; dies sind grundsätzlich alle Unternehmen, die bislang eine nichtfinanzielle Erklärung abzugeben haben). Ab dem Geschäftsjahr 2025 wird der Anwendungsbereich schrittweise erweitert, zunächst um Unternehmen, die gem. Art. 3 der Bilanzrichtlinie (2013/34/EU) als groß gelten. Kapitalmarktorientierte KMU sind ab 2026 grundsätzlich berichtspflichtig.

Die Umsetzung der Richtlinie ist in etlichen Mitgliedstaaten (darunter Deutschland) zum jetzigen Zeitpunkt (Redaktionsschluss dieses Briefing Papers) nicht erfolgt. Spätestens seit dem Ende der bisherigen Regierungskoalition Anfang November 2024 gilt es als unwahrscheinlich, dass die Umsetzung der CSRD in deutsches Recht bis zum 31.12.2024 erfolgt. Aktuelle Diskussionen betreffen unter anderem die Frage, welche Folgen daran anknüpfen: Kann eine richtlinienkonforme Berichtspflicht (Nachhaltigkeitsbericht in Übereinstimmung mit den ESRS) für das Geschäftsjahr 2024 gesetzlich gefordert werden, wenn das Gesetzgebungsverfahren erst im Jahr 2025 abgeschlossen ist? Soweit ersichtlich, wird zurzeit vorrangig die Ansicht vertreten ([z.B. vom IDW](#)), dass dies materiell nicht möglich ist und aus diesem Grund die aktuell geltende Rechtslage für die Berichterstattung über das Geschäftsjahr 2024 einschlägig sei. Damit würden die gesetzlichen Vorgaben für die nichtfinanzielle Erklärung / Konzernklärung (i.F. NFE) zunächst auch für das am 31.12.2024 endende Geschäftsjahr gelten.

In Erwartung einer Umsetzung der CSRD in deutsches Recht bis zum Sommer 2024 haben sich die Unternehmen der *ersten Kohorte* umfassend auf die erstmalige Berichterstattung gem. der CSRD und der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) vorbereitet. Da die entsprechenden Implementierungsprojekte – wie auch die Vorbereitungen für den gesamten Berichterstattungsprozess (Jahres-/Konzernabschluss, Lagebericht/Konzernlagebericht etc.) sowie die Vorbereitungen der Gremien (z.B. Aufsichtsrat) – nunmehr weitgehend abgeschlossen sind und eine Rückkehr zur bisherigen Form der Berichterstattung (nichtfinanzielle Erklärung) oftmals faktisch nicht mehr möglich ist (z.B. aufgrund auf ESRS-angepasster Definitionen von KPIs, geänderter Datenerhebungsprozesse), wird vor diesem Hintergrund diskutiert, ob und inwieweit eine ESRS-Berichterstattung den Anforderungen an eine NFE genügt. Die formale Möglichkeit hierzu ist gesetzlich legitimiert, denn § 289d HGB gestattet die Nutzung europäischer Rahmenwerke für die Erstellung einer NFE, worunter grundsätzlich auch die im Dezember 2023 als Delegierter Rechtsakt der Europäischen Kommission veröffentlichten ESRS (Delegierte Verordnung (EU) 2023/2772) fallen.

Da die CSRD aktuell (Stand November 2024) erst in ca. der Hälfte der EU-Mitgliedstaaten umgesetzt ist, kommt es zu Konstellationen, in denen ein Mutterunternehmen mit Sitz in einem Mitgliedstaat, der die CSRD (noch) nicht umgesetzt hat (z.B. Deutschland), ein Tochterunternehmen besitzt, welches in einem Mitgliedstaat ansässig ist, der die Umsetzung bereits abgeschlossen hat (z.B. Frankreich). Neben formalen Aspekten (z.B. ob und unter welchen formalen Voraussetzungen) ein freiwillig aufgestellter Nachhaltigkeitsbericht gem. ESRS überhaupt befreiende Wirkung entfalten kann), gewinnt die Frage einer vollständigen Beachtung des Set 1 der ESRS zusätzlich an Bedeutung. Das Mutterunternehmen (z.B. mit Sitz in Deutschland) muss (neben den angesprochenen formalen Aspekten) einerseits die inhaltlichen Anforderungen an die nichtfinanzielle Konzernklärung und andererseits die inhaltlichen Anforderungen erfüllen, an welche die Befreiung des Tochterunternehmens (z.B. mit Sitz in Frankreich) anknüpft.

Positionierung des Gemeinsamen Fachausschusses des DRSC

Der Gemeinsame Fachausschuss (GFA) hat sich am 12. Dezember 2024 mit der o.g. Kernfrage befasst und die Vorgaben der ESRS zur Nachhaltigkeitsberichterstattung im Kontext der aktuellen handelsgesetzlichen Bestimmungen zur nichtfinanziellen Erklärung/Konzernerklärung (§§ 289b bis 289e, 315b und 315c HGB) diskutiert. Dabei hat der GFA im Detail auf die Vorgaben des DRS 20 *Konzernlagebericht* zurückgegriffen, da DRS 20 die im HGB kodifizierten Bestimmungen zum Konzernlagebericht und zur nichtfinanziellen Konzernklärung detailliert konkretisiert und durch die Empfehlung, seine Inhalte auch für den Lagebericht und die nichtfinanzielle Erklärung zu berücksichtigen, Ausstrahlungswirkung auf die entsprechende Berichterstattung aus Perspektive des „Einzel“-Unternehmens hat.

Der GFA hat sich zu den nachstehenden formalen und inhaltlichen Themen bzw. Fragestellungen wie folgt positioniert. (Der Anhang zu diesem Briefing Paper enthält den Ergebnisbericht über die Sitzung des GFA am 12. Dezember 2024 zu diesem Thema. Grundlage für die GFA-Diskussion war die Sitzungsunterlage 42_03a, welche [hier heruntergeladen werden kann](#).)

Thema	GFA-Position
ESRS als Rahmenwerk	<ul style="list-style-type: none"> • NFE kann unter vollständiger oder partieller Nutzung der ESRS erstellt werden, solange die gesetzlichen Mindestvorgaben (konkretisiert durch DRS 20) für die NFE beachtet werden (siehe nachfolgende Hinweise in dieser Tabelle). • Für die befreiende Wirkung einer nichtfinanziellen Konzernklärung (NFKE) zugunsten von Tochterunternehmen in EU-Staaten, in denen die CSRD umgesetzt ist, ist eine vollständige Übereinstimmung der (geprüften) NFKE mit den ESRS eine notwendige Voraussetzung
Berichtsalternativen (gesonderter Bericht, gesonderter Abschnitt, Integration)	<ul style="list-style-type: none"> • ESRS-Anforderungen schränken NFE-Wahlrechte ein • Nicht alle Berichtsalternativen für die NFE stehen zur Verfügung: Eine ESRS-konforme NFE muss ein eigenständiger Abschnitt im Lagebericht sein (Format „gesonderter Bericht außerhalb des Lageberichts“ ist nicht zulässig; integrative Darstellung im Lagebericht ist unter den Bedingungen des ESRS 1 Abschnitt 9.1 begrenzt möglich)
Aufnahme von Informationen mittels Verweises	<ul style="list-style-type: none"> • NFE- und ESRS-Anforderungen schränken sich gegenseitig ein und sollten durch Ersteller abgeglichen werden. • Bestimmte Verweiswahlrechte gem. ESRS 1 können für die NFE <u>nicht</u> genutzt werden (Einheitliches

Thema	GFA-Position
	<p>Registrierungsformular gem. Art. 9 der EU-Prospektverordnung, Säule-III-Berichte gem. Art. 449a.)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hinweis: Für Aufnahme von Informationen mittels Verweises auf den Lagebericht (außerhalb des Nachhaltigkeitsberichts) sind zusätzlich die Bedingungen des ESRS 1 Abschnitt 9.1 relevant.
<p>Interaktion der Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) des DRS 20 und einer ESRS-konformen NFE</p>	<ul style="list-style-type: none"> • GoL gelten gem. DRS 20-Regelungsmechanik auch für die NFE • Zweifel, ob eine ESRS-konforme NFE die GoL in jedem Fall erfüllen kann • Zeitlich begrenzte Ausnahmeregel: Die Bestimmungen der ESRS für den Inhalt einer ESRS-konformen NFE stehen im Zweifelsfall über den GoL des DRS 20. Eine Klarstellung durch das DRSC (z.B. Anwendungshinweis zu DRS 20) für diese temporäre Ausnahmeregel ist in Vorbereitung.
<p>Wesentlichkeitsprinzip (Doppelte Wesentlichkeit)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ESRS-Anforderung deckt NFE-Anforderung grundsätzlich ab • Mit dem Konzept der doppelten Wesentlichkeit (ESRS) wird das Wesentlichkeitsverständnis des DRS 20 für die NFE erweitert, aber nicht verletzt.
<p>Angaben zum Geschäftsmodell</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ESRS-Anforderung deckt NFE-Anforderung grundsätzlich ab • Über das Geschäftsmodell wird bereits im Rahmen des allgemeinen Teils des Lageberichts berichtet. Verweise auf den allgemeinen Teil sind sowohl gem. DRS 20 als auch ESRS zulässig.
<p>Bezugnahme auf die fünf Aspekte der NFE</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ESRS-Anforderung deckt NFE-Anforderung grundsätzlich ab • Die fünf im Gesetz genannten Aspekte (NFE) werden in den ESRS adressiert • Hinweis 1: Angaben zum Dialog auf kommunaler oder regionaler Ebene (§ 289c Abs. 2 Nr. 3 HGB) sind in den ESRS nicht explizit genannt. • Hinweis 2: Weitere Aspekte (Datensicherheit) können auch unter ESRS als unternehmensspezifische Themen berichtspflichtig sein.
<p>Angaben zu den fünf Aspekten (§ 289c Abs. 3 HGB)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ESRS-Anforderung deckt NFE-Anforderung grundsätzlich ab • Hinweis: ESRS fordern <u>keine</u> explizite Angabe, wenn ein Konzept nicht zu einem Ergebnis gefordert. DRS 20 fordert eine solche Angabe für die NFE.
<p>Angaben zu den Aspekten (§ 289c Abs. 3 HGB): Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ESRS-Anforderung deckt NFE-Anforderung grundsätzlich ab • HGB/DRS 20 fordern die Angabe der bedeutsamsten (nicht)finanziellen Leistungsindikatoren im allgemeinen Teil des Lageberichts • Verweise auf andere Teile des Lageberichts sind möglich.
<p>Aspekte (NFE) und Themen (ESRS)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Die Begriffe „Aspekte“ und „Themen“ sind nicht vollständig deckungsgleich und zuordenbar. • Hinweis: Es bietet sich die Erstellung einer (internen) Dokumentation für die Überleitung an.

Thema	GFA-Position
Fehlzeigespflicht bei fehlendem Konzept (§ 289c Abs. 4 HGB)	<ul style="list-style-type: none"> • NFE-Anforderung geht über ESRS-Anforderung hinaus. • ESRS-Anforderung: (1) Fehlzeigespflicht bei wesentlichen Themen/Unter-Themen etc., zu denen kein Konzept besteht, (2) Kennzeichnung „unwesentlich“ bei unwesentlichen Datenpunkten aus anderen EU-Rechtsvorschriften • NFE-Anforderung: Fehlzeigespflicht (auf Aspekt-Ebene) wenn zu einem Aspekt kein Konzept besteht, unabhängig von der Wesentlichkeit des Aspekts (Fehlzeige auch dann, wenn ein Aspekt unwesentlich ist).
Übergangsbestimmungen (ESRS): Unternehmensspezifische Angaben und Wertschöpfungskette	<ul style="list-style-type: none"> • ESRS-Anforderung deckt NFE-Anforderung grundsätzlich ab • Hinweis: Prüfen, ob der nach ESRS zulässige Rückgriff auf vorliegende oder öffentliche Informationen Angaben über Risiken und Due Diligence Prozesse ermöglicht, die auch die Lieferkette und Subunternehmen abdecken.
Übergangsbestimmungen (ESRS): Einzelangaben, alle Unternehmen	<ul style="list-style-type: none"> • ESRS-Anforderung deckt NFE-Anforderung grundsätzlich ab • Übergangsbestimmungen beziehen sich überwiegend auf Angaben, die für die NFE nicht bzw. nicht explizit gefordert sind. • Hinweis: Prüfen, ob Quantifizierung der Risiken ggf. in NFE geboten ist (wenn dies auch zur internen Steuerung erfolgt und quantitative Angaben für Adressaten wesentlich sind); dies wäre dann entsprechend bei den Angaben über erwartete finanzielle Effekte (ESRS 2.SBM-3, ESRS E-Standards) zu beachten.
Übergangsbestimmungen (ESRS): Unternehmen mit weniger als 750 Mitarbeitern	<ul style="list-style-type: none"> • ESRS-Anforderung deckt NFE-Anforderung grundsätzlich ab
Stetigkeit der Angaben	<ul style="list-style-type: none"> • Erstmalige Nutzung der ESRS als Rahmenwerk stellt eine Durchbrechung der Stetigkeit dar und ist daher zu begründen. Dies kann z.B. unter Bezugnahme auf die Bedeutung der ESRS als durch die Europäische Kommission angenommener Berichtsstandard erfolgen.

Weitere Hinweise

Sogenannte Selbstbefreiung des Mutterunternehmens gem. CSRD

Gem. geltender Rechtslage in Deutschland muss ein Mutterunternehmen sowohl eine nichtfinanzielle Erklärung als auch eine nichtfinanzielle Konzernklärung abgeben, die jedoch zusammengefasst werden dürfen. Die CSRD sieht für Mutterunternehmen keine Pflicht zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts für sich selbst vor, wenn das Mutterunternehmen einen Konzernnachhaltigkeitsbericht aufstellt.

Bei Erstellung einer NFE ist daher sicherzustellen, dass zumindest die gem. §§ 289b bis 289e HGB erforderlichen Informationen für das Mutterunternehmen gemäß der gesetzlich möglichen Berichtsalternativen öffentlich zugänglich sind bzw. in einer ESRS-konformen nichtfinanziellen Konzernklärung als Teil des Konzernlageberichts enthalten sind. Diese Informationen sind gem. ESRS 1.114 entsprechend zu kennzeichnen. Dies gilt gleichermaßen für Angaben, die gem. ESRS nicht, aber gem. §§ 289b bis 289e HGB bzw. DRS 20 gemacht werden (z.B. Fehlanzeigen bei fehlendem Konzept zu einem Aspekt).

Gegenüberstellung von Angabepflichten bzgl. der NFE und der ESRS

Werden zur Erstellung einer NFE Rahmenwerke angewendet, hat sich in der Praxis die Aufnahme einer Übersicht in den Lagebericht etabliert, mit der die beachteten Vorgaben des Rahmenwerks den Inhaltsvorgaben für die NFE zugeordnet werden. Die Aufnahme einer solchen Übersicht ist im Fall einer ESRS-konformen NFE hilfreich, aber nicht erforderlich, da ESRS 2.56 bereits eine Liste jener Angabepflichten 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.

Ansprechpartner

Georg Lanfermann
Präsident
lanfermann@drsc.de

Dr. Thomas Schmotz
Technical Director
schmotz@drsc.de

ANHANG: Ergebnisbericht zu TOP 3 der GFA-Sitzung am 12.12.2024

Der DRSC-Mitarbeiterstab legte dem Gemeinsamen Fachausschuss (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 außerdem 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 schließt 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 (ersetzender) 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 folgerte 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 selbständig (DRS 20: „leicht identifizierbar und leicht auffindbar“) und kann mittels Verweises auf andere Teile des Lageberichts erfolgen.

Fehlzeigespflicht bei fehlendem Konzept

Der GFA stellte fest, dass sowohl in einer NFE als auch in einem ESRS-Nachhaltigkeitsbericht Fehlzeigepflichten bestehen, diese aber unterschiedlich geregelt sind. Zum einen ist der Bezug nicht identisch: In einer NFE erstreckt sich die Fehlzeigepflicht 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 Fehlzeigepflicht 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 Fehlzeigepflicht unter verschiedenen Bedingungen besteht: In der NFE ist eine Fehlzeige 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 Fehlzeigepflicht.

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. Unternehmensspezifische 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.