

© DRSC e.V.	Joachimsthaler Str. 34	10719 Berlin	Tel.: (030) 20 64 12 - 0	Fax: (030) 20 64 12 - 15
	Internet: www.drsc.de			E-Mail: info@drsc.de
<p>Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des FA wieder. Die Standpunkte des FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.</p>				

Gemeinsamer FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	43. Sitzung Gem. FA / 21.01.2025 / 08:30 – 10:00 Uhr
TOP:	07 – Anwendungshinweis zu DRS 20
Thema:	Nichtfinanzielle Konzernerkklärung 2024: GoL und ESRS-Bestimmungen
Unterlage:	43_07_GFA-AH-DRS20_CN

1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

- 1 Für diesen Tagesordnungspunkt (TOP) der Sitzung liegen folgende Unterlagen vor:

Nummer	Titel	Gegenstand
43_07	43_07_GFA-AH-DRS20_CN	Cover Note
43_07a	43_07a_GFA-AH-DRS20_Entwurf	Entwurf des Mitarbeiterstabs zum Anwendungshinweis Nicht öffentlich

Stand der Informationen: 10.01.2025

2 Ziele der Sitzung

- 2 Dem Gemeinsamen Fachausschuss (GFA) wird der vom DRSC-Mitarbeiterstab erstellte Entwurf eines Anwendungshinweises zu DRS 20 mit dem Ziel der Diskussion und ggf. Verabschiedung zur Konsultation vorgelegt.

3 Aktueller Stand

Nicht erfolgte CSRD-Umsetzung: Gültigkeit der Rechtslage zum 31.12.2024

- 3 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 Umsetzung ist in einigen Mitgliedstaaten (darunter Deutschland) bis zum 31.12.2024 nicht erfolgt. Die durch die CSRD überarbeitete Bilanzrichtlinie (Richtlinie 2013/34/EU) sieht für bestimmte Unternehmen die Nachhaltigkeitsberichterstattung unter Beachtung der ESRS (Delegierte Verordnung (EU) 2023/2772 der Kommission vom 31. Juli 2023) bereits für das Geschäftsjahr 2024 vor.

- 4 Für die Berichterstattung über das Geschäftsjahr 2024 ist von einem Fortbestand der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtslage auszugehen. Diese Ansicht werde – [so das IDW in einer Verlautbarung vom 15.11.2024](#) – von einem Rechtsgutachten gestützt. Demnach ist für das Geschäftsjahr 2024 in formaler Betrachtung weiterhin eine nichtfinanzielle Erklärung bzw. Konzernklärung abzugeben.
- 5 Zahlreiche Unternehmen der ersten Kohorte werden aus verschiedenen Gründen ihre nichtfinanzielle Erklärung bzw. Konzernklärung unter der gesetzlich zulässigen Beachtung der ESRS als europäisches Rahmenwerk aufstellen. Dabei wird verbreitet eine vollständige Übereinstimmung mit den (bzw. vollständige Beachtung der) ESRS angestrebt, um somit Befreiungsoptionen für Tochterunternehmen zu ermöglichen, die ihren Sitz in jenen Mitgliedstaaten haben, in denen die CSRD bereits umgesetzt ist.

Auswirkung auf die Berichterstattung über das Geschäftsjahr 2024

- 6 Das DRSC hat am 18. Dezember 2024 ein [Briefing Paper](#) mit dem Titel „ESRS als Rahmenwerk für eine nichtfinanzielle Erklärung“ veröffentlicht. In diesem wird die Position des GFA zu der Frage wiedergegeben, inwiefern die Regelungen zur nichtfinanziellen Berichterstattung (§§ 289b bis 289e, 315b und 315c HGB; DRS 20 Konzernlagebericht) mit den Berichtsvorgaben der ESRS kompatibel sind. Die Positionierung des GFA erfolgte in der vorangegangenen Sitzung ([42. GFA-Sitzung am 12.12.2024](#)).

Potenzielle Inkonsistenz zwischen GoL und ESRS

- 7 Im Zuge der Analyse hat der GFA nochmals auf den Konflikt zwischen den in DRS 20 beschriebenen Grundsätzen ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL; DRS 20, Tz. 12 bis 35: Vollständigkeit, Verlässlichkeit und Ausgewogenheit, Klarheit und Übersichtlichkeit, Vermittlung der Sicht der Konzernleitung, Wesentlichkeit, Informationsabstufung) und den ESRS-Vorgaben hingewiesen. Hintergrund: In seiner Sitzung am 14.03.2024 ([36. GFA-Sitzung](#)) hatte der GFA festgestellt, *„dass die ESRS eine Reihe von Anforderungen beinhalten, die sich nicht vollständig aus den in DRS 20 formulierten Grundsätzen ableiten lassen. Diesbezüglich wäre in DRS 20 für die Nachhaltigkeitsberichterstattung eine differenzierte Detaillierung dieser Grundsätze notwendig.“*
- 8 Zudem hatte der GFA untersucht, ob das in Art. 19 der Bilanzrichtlinie genannte Prinzip des *True-and-fair-view* für den Wirtschaftsbericht eine Art Generalnorm für den gesamten Lagebericht darstellt. Dies würde zumindest ein starkes Indiz dafür liefern, dass sich die GoL – welche gesetzlich nicht kodifiziert sind, sondern sich (ausgehend von expliziten gesetzlichen Regelungen) durch Forschung und Praxis entwickelt haben – ebenso auf den gesamten Lagebericht erstrecken.
- 9 Eine eindeutig bejahende Antwort geht aus den Vorgaben in der Bilanzrichtlinie und im Gesetz nicht hervor. Zusammenfassend wurde festgestellt, dass auf Grundlage aller vorliegenden

Erkenntnisse aktuell nicht davon ausgegangen werden kann, dass ein ESRS-konformer Nachhaltigkeitsbericht die GoL zweifelsfrei und in jedem Fall erfüllt.

Beschlusslage des GFA

- 10 Angesichts der Dringlichkeit einer Standardänderung beschloss der GFA, für die unmittelbar notwendigen (und anstehenden) Standardänderungen aufgrund des (nun nicht mehr in Kraft getretenen) CSRD-Umsetzungsgesetzes, die Geltung der GoL nicht auf den Nachhaltigkeitsbericht gem. ESRS auszuweiten. Stattdessen soll in DRS 20 klargestellt werden, dass (1) die GoL für den allgemeinen Teil des Konzernlageberichts gelten und (2) die Nachhaltigkeitsberichterstattung eigenen Vorgaben unterliegt.
- 11 Gleichzeitig beschloss der GFA eine Überarbeitung des DRS 20 in zwei Schritten, sofern notwendig. Dabei soll der zweite Schritt dem Grunde und dem Inhalt nach davon abhängig sein, inwieweit eine erneute Aufnahme der o.g. Diskussion über den Geltungsbereich der GoL notwendig ist. Hierzu wäre aus Sicht des GFA allerdings eine Klarstellung durch den Gesetzgeber zur Bedeutung des *True-and-fair-view* in Art. 19 Bilanzrichtlinie erforderlich. *Dieses Vorgehen zöge zwar zwei Änderungen des DRS 20 innerhalb kurzer Zeit nach sich; aufgrund der gebotenen Dringlichkeit der Überarbeitung [...] und der noch unzureichenden Sicherheit über die Reichweite der Grundsätze sei dies der beste Weg*, urteilte der GFA ([36. GFA-Sitzung](#)).
- 12 Zum jetzigen Zeitpunkt liegt eine solche Klarstellung nicht vor. Auch werden bzgl. der o.g. Frage aktuell unterschiedliche Positionen eingenommen: So wird z.B. die Ansicht vertreten, dass die im Nachhaltigkeitsbericht enthaltenen Informationen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild gemäß den ESRS vermitteln sollen (EU-COM: [Commission Notice, 13. November 2024](#), FaQ 70). Andere Ansichten rekurren auf das Fehlen einer entsprechenden Generalnorm der wahrheitsgetreuen Darstellung (z.B. im Gegensatz zu den IFRS) und sehen in der ESRS-konformen Berichterstattung vorrangig einen „*checklist approach*“, was bereits im Zuge der EFRAG-Konsultation im Sommer 2022 durch die ESMA (siehe [Stellungnahme vom 8. August 2022, S. 3](#)) und andere Konstituenten festgestellt worden war.

4 Notwendigkeit einer Klarstellung durch das DRSC

Bereits diskutierter Inhalt

- 13 Aus der nunmehr eingetretenen, außergewöhnlichen (und nicht vorgesehenen) Situation einer Rechtslage, die innerhalb der Jurisdiktion „Europäische Union“ uneinheitlich ist, resultiert eine Vermischung von alten Regelungen und neuen Regelungen (welche die alte Rechtslage ablösen sollten): Einige Unternehmen stellen eine nichtfinanzielle Konzernklärung auf. Für eine nichtfinanzielle Konzernklärung gelten gem. DRS 20 die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung. Diese nichtfinanzielle Konzernklärung soll jedoch unter vollständiger Beachtung der

ESRS aufgestellt werden, für welche gem. GFA-Position die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung nicht bzw. nicht vollumfänglich gelten können.

- 14 Vor diesem Hintergrund möchte der GFA eine Klarstellung herausgeben, welche die folgenden Aussagen enthält:
- Wird die nichtfinanzielle Konzernklärung unter vollständiger Beachtung der ESRS aufgestellt, haben die Regelungen der ESRS, einschließlich der in ESRS 1 niedergelegten Eigenschaften von Informationen für einen Nachhaltigkeitsbericht, im Zweifel Vorrang vor den Grundsätzen ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (DRS 20, Tz. 12 bis 35).
 - Diese Ausnahmeregel erstreckt sich ausschließlich auf den in den Konzernlagebericht aufzunehmenden Konzernnachhaltigkeitsbericht gem. ESRS Set 1.
 - Sie gilt für die Berichterstattung über Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen und vor dem Datum enden, für welches das deutsche CSRD-Umsetzungsgesetz die erstmalige Anwendung der durch dieses Gesetz eingeführten Berichtspflichten festlegt. M.a.W.: Der Geltungsbereich der Ausnahmeregel gilt voraussichtlich ausschließlich für das Geschäftsjahr, welches am 31.12.2024 endet.
- 15 Diese Positionierung ist dem Grunde nach bereits erfolgt und im o.g. Briefing Paper festgehalten. Dennoch möchte der GFA dieser Klarstellung durch das Format eines Anwendungshinweises ein höheres Gewicht verleihen, welcher die Bedingungen und Begründung für die Ausnahmeregel im Detail wiedergibt.

Weitere Fragestellung und Empfehlung des Mitarbeiterstabs

- 16 Zusätzlich wurde eine **weitere Fragestellung** an das DRSC herangetragen. Dies geschah während der (bzw. auch im Nachgang zur) [öffentlichen Veranstaltung](#) zur Vorstellung des o.g. Briefing Papers („ESRS als Rahmenwerk für eine NFE“) am 8. Januar 2025:
- Gilt eine solche Ausnahmeregel auch dann, wenn die nichtfinanzielle Konzernklärung nicht in vollständiger Übereinstimmung mit den (bzw. unter vollständiger Beachtung der) ESRS aufgestellt wird?
- 17 Die Ausnahmeregel wurde bislang ausschließlich im Zusammenhang mit einer vollständigen Beachtung der ESRS diskutiert, da in diesem Fall Konflikte mit den GoL als wahrscheinlich anzunehmen sind. Die Öffnung der Ausnahmeregel für den Fall einer partiellen Beachtung der ESRS birgt hingegen das Risiko ungewollter Konsequenzen; z.B. der Möglichkeit einer willkürlichen Umgehung der GoL.
- 18 Aus diesem Grund erscheint es aus Sicht des Mitarbeiterstabs sachgerecht, den Anwendungsbereich der Ausnahmeregel auf die o.g. Aussagen eng zu begrenzen.

Frage 1 an den GFA: Stimmt der GFA dieser Empfehlung zu?

5 Anwendungshinweise als Element des DRSC-Mandats

Ausgangslage

- 19 Unter der aktuell gegebenen Rechtslage (Beibehaltung der nichtfinanziellen Konzernklärung) erwog der GFA zunächst eine Änderung des DRS 20. Es ist aber davon auszugehen, dass die Ausnahmeregel nur einen sehr kurzen Anwendungszeitraum hat, denn voraussichtlich kann die die CSRD-Umsetzung in Deutschland im Jahr 2025 abgeschlossen werden. Allerdings besteht hierüber, wie auch über den dann gültigen Erstanwendungszeitpunkt noch keine vollständige Klarheit.
- 20 Aus diesem Grund erschien dem GFA eine kurzfristige und zeitlich begrenzt gültige Änderung des DRS 20 nicht angemessen und er erwog, diese Ausnahmeregelung im Wege eines DRSC-Anwendungshinweises zu schaffen. Der Mitarbeiterstab wurde gebeten, diese Möglichkeit zu prüfen und den Text eines Anwendungshinweises zu entwerfen.

Formale Aspekte: Gesetz, Standardisierungsvertrag, Satzung

- 21 Die Aufgaben des DRSC sind in § 324q Abs. 1 HGB niedergelegt:
1. Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung,
 2. Beratung des Bundesministeriums der Justiz bei Gesetzgebungsvorhaben zu Rechnungslegungsvorschriften,
 3. Vertretung der Bundesrepublik Deutschland in internationalen Standardisierungsgremien, und
 4. Erarbeitung von Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315e Absatz 1.

Der [Standardisierungsvertrag vom 2. Dezember 2011](#) zwischen dem BMJ und dem DRSC verweist auf den entsprechenden Paragraphen (noch auf § 324 HGB), und auch der in [der Satzung des DRSC e.V. vom 1. Juli 2022](#) enthaltene § 2 Zweck (des Vereins) enthält diese Aufgaben.

- 22 In den [Grundsätzen und Leitlinien für die Arbeit des DRSC vom 2. Juli 2018](#) werden „Anwendungshinweise zu Rechnungslegungsstandards“ explizit als eines der Instrumente genannt, die das Ziel verfolgen, *„weitere Rechnungsleger und die interessierte Öffentlichkeit zu erreichen und die Basis für die Legitimation und Akzeptanz der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung weiter zu verbreitern.“*
- 23 Das DRSC hat seit dem Jahr 2012 vier Anwendungshinweise herausgegeben; dabei handelt es sich um die folgenden:
- DRSC AH 1 (IFRS) Einzelfragen zur Bilanzierung von Altersteilzeitverhältnissen, 11.12.2012;

- DRSC AH 2 (IFRS) Bilanzierung von Ausgaben zur Registrierung nach der EU-Chemikalienverordnung nach REACH, 02.11.2009;
- DRSC AH 3 (IFRS) Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen unter besonderer Berücksichtigung gesamtwirtschaftlicher und unternehmensindividueller Krisensituationen, 16.12.2009; sowie
- DRSC AH 4 (IFRS) In Eigenkapitalinstrumenten erfüllte anteilsbasierten Mitarbeitervergütungen mit Nettoerfüllungsvereinbarungen: Bilanzierung von Kompensationszahlungen, 13.09.2017.

Die Anwendungshinweise des DRSC erstrecken sich bislang ausschließlich auf Fragen zur Bilanzierung gem. IFRS und sind dementsprechend konzeptioniert.

- 24 Anwendungshinweise werden, wie DRS und Interpretationen, in der Loseblattsammlung „*Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee Accounting Standards (Hrsg.) Deutsche Rechnungslegungs Standards (DRS) • Loseblatt*“ durch den Verlag Schäffer Poeschel vertrieben. Außerdem können diese Verlautbarungen über Genios bezogen werden.

Analyse und Empfehlung des DRSC-Mitarbeiterstabs

- 25 Aus Sicht des Mitarbeiterstabs ist das Instrument des Anwendungshinweises formal (d.h. durch Gesetz, Standardisierungsvertrag oder Satzung) nicht per se auf IFRS-Fragen beschränkt. In Konsistenz zu den o.g. Grundsätzen und Leitlinien erscheint es zudem naheliegend, Anwendungshinweise auch bezüglich anderer Regelungen (wie z.B. der DRS) als Hilfestellung für die Anwendungspraxis zu entwickeln, wenn notwendig. Diese wären dann als DRSC AH XX (DRS) zu kennzeichnen.

Frage 2 an den GFA: Stimmt der GFA dieser Analyse zu?

6 Due Process und möglicher Zeitplan

- 26 Für die sog. eigenen Standardsetzungsaktivitäten (Entwicklung/Änderung von DRS, Interpretationen, Anwendungshinweise) enthalten der Standardisierungsvertrag und die Satzung des DRSC die folgenden prozessualen Vorgaben:
- (1) Es ist ein vom Fachausschuss verabschiedeter Entwurf zu veröffentlichen, der mindestens sechs Wochen bzw. 45 Tage zur Konsultation gestellt wird.
 - (2) Die eingegangenen Stellungnahmen sind ebenfalls (auf der Webseite des DRSC) zu veröffentlichen, soweit dies vom jeweiligen Verfasser nicht abgelehnt wird.
 - (3) Die eingegangenen Stellungnahmen sind durch den Fachausschuss in öffentlicher Sitzung zu erörtern.
 - (4) Die Beschlussfassung muss mit einer Mehrheit von mindestens zwei Dritteln der Mitglieder des Fachausschusses erfolgen.

(5) Die Durchführung einer öffentlichen (ggf. virtuellen) Diskussionsveranstaltung liegt im Ermessen des Fachausschusses.

27 Unter Berücksichtigung dieser Prozess-Schritte ist (unter optimistischer Betrachtung) der folgende Zeitplan denkbar.

Verabschiedung Konsultationsentwurf durch GFA	21.01.
Start der Konsultation	Bis Ende Januar
Optional: Öffentliche Diskussion	Bis Mitte Februar
Ende der Konsultation	Bis Mitte März
Erörterung Stellungnahmen durch GFA	17.03.
Verabschiedung Anwendungshinweis	17.03. oder wenig später

28 Die hohe Teilnehmerzahl bei Informationsveranstaltung des DRSC am 8. Januar 2025 zum Briefing Paper „ESRS als Rahmenwerk für eine NFE“ und die dort von Teilnehmenden aufgeworfenen Fragen haben das hohe Interesse der Anwendungspraxis an einer Klarstellung durch das DRSC gezeigt. Aus diesem Grund erscheint eine öffentliche Diskussion auch zum Entwurf des Anwendungshinweises angebracht.

7 Entwurf des Mitarbeiterstabs – Unterlage 43_07a

29 Die Unterlage **43_07a** ist der Entwurf des Mitarbeiterstabs für den Konsultationsentwurf. Dieser enthält das auf der Grundlage der bestehenden Anwendungshinweise (IFRS) änderungsmarkierte Deckblatt, welches für einen Anwendungshinweis (DRS) entsprechend angepasst wurde. Die nachfolgenden Inhalte des Entwurfs folgen der Struktur der bisherigen Anwendungshinweise (IFRS).

30 Tz. 2 des Entwurfs enthält eine dynamisch festgelegte Geltungsdauer des Anwendungshinweises. Diese Formulierung gewährleistet eine flexiblere Geltungsdauer, als eine statisch formulierte Geltungsdauer und würde somit auch den Fall abdecken, dass das Umsetzungsgesetz einen unterjährigen und/oder nach dem 31.12.2025 liegenden Erstanwendungszeitpunkt vorsieht.

Frage 4 an den GFA: Ist der GFA mit einer dynamisch formulierten Geltungsdauer einverstanden?

Frage 5 an den GFA: Gibt es weitere Anmerkungen zum Entwurf?

Frage 6 an den GFA: Soll der Entwurf nach der Sitzung (vorbehaltlich evtl. beschlossener Änderungen) zur Konsultation verabschiedet werden oder bedarf es einer erneuten Befassung durch den GFA?