

## ~~E~~-DRSC-Anwendungshinweis DRS (~~E~~-DRSC AH 5)

### ~~Entwurf~~DRSC Anwendungshinweis zu DRS 20

## Nichtfinanzielle Konzernklärung unter Beachtung der ESRS

~~Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme bis zum 26. Februar 2025 aufgerufen.~~

~~Die Stellungnahmen sind zu richten an:~~

~~DRSC e.V.  
Joachimsthaler Str. 34  
10719 Berlin~~

~~E-Mail: [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de)~~

~~Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern dies nicht ausdrücklich abgelehnt wird.~~

---

## ~~Aufruf zur Stellungnahme~~

~~Der Gemeinsame Fachausschuss des DRSC bittet alle interessierten Personen und Organisationen um Stellungnahme bis zum 26. Februar 2025.~~

~~Stellungnahmen sind insbesondere zu den folgenden Fragen erbeten:~~

### ~~Frage 1~~

~~Der Entwurf adressiert die Frage, wie die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (DRS 20, Tz. 12 bis 35) mit den Berichtsanforderungen der ESRS des Set 1 interagieren.~~

~~Es wird die folgende Regelung vorgeschlagen:~~

~~Für den Fall, dass ein Mutterunternehmen eine nichtfinanzielle Konzernklärung unter partieller Beachtung der ESRS aufstellt, darf es den Mindestvorgaben der ESRS des Set 1 Vorrang vor den Grundsätzen ordnungsmäßiger Lageberichterstattung gem. DRS 20 einräumen, soweit dies die nichtfinanzielle Konzernklärung betrifft. Für den Fall, dass ein Mutterunternehmen eine nichtfinanzielle Konzernklärung unter vollständiger Beachtung der ESRS aufstellt, muss es den Mindestvorgaben der ESRS des Set 1 (einschließlich den in ESRS 1 aufgeführten qualitativen Merkmalen von Informationen) Vorrang vor den Grundsätzen ordnungsmäßiger Lageberichterstattung gem. DRS 20 (DRS 20, Tz. 12 bis 35) einräumen, soweit dies die nichtfinanzielle Konzernklärung betrifft, die einen unter vollständiger Beachtung des ESRS Set 1 aufgestellten Konzernnachhaltigkeitsbericht enthält.~~

~~*Befürworten Sie diese Regelung? Bitte begründen Sie Ihre Antwort.*~~

### ~~Frage 2~~

~~Der Entwurf adressiert ferner die Frage, welches Geschäftsjahr als das erste Jahr jenes Zeitraums anzusehen ist, für den die Übergangserleichterungen der ESRS gelten.~~

~~Die ESRS gewähren Übergangserleichterungen für bestimmte Angabepflichten. Z.B. sieht ESRS 1 „in den ersten drei Jahren der Nachhaltigkeitsberichterstattung“ Erleichterungen bezüglich der Angabepflichten über die Wertschöpfungskette vor (ESRS 1.132ff.). Neben weiteren Erleichterungen mit unterschiedlichen Geltungszeiträumen ist ein Unternehmen „im ersten Jahr der Erstellung der Nachhaltigkeitsklärung im Rahmen der ESRS“ nicht zur Angabe von Vorjahresvergleichsinformationen verpflichtet (ESRS 1.136).~~

~~Stellt ein Mutterunternehmen mit Sitz in Deutschland beispielsweise für das Geschäftsjahr 2024 eine nichtfinanzielle Konzernklärung auf und werden dabei die ESRS beachtet, geschieht dies ohne eine unmittelbare gesetzliche Verpflichtung.~~

~~In Konsistenz zur Erläuterung #1090 der EFRAG wird die folgende Regelung vorgeschlagen:~~

~~Eine freiwillige vorzeitige (d.h. nicht durch ein Gesetz unmittelbar geforderte) Beachtung der ESRS führt nicht dazu, dass sich der verbleibende Geltungszeitraum gewählter Übergangserleichterungen durch die Berichterstattung über das erste Geschäftsjahr verkürzt. Einschränkend wird vorgeschlagen, dass dies nur dann gilt, wenn die gesetzlich nicht geforderte Beachtung der ESRS keine weiteren Rechtswirkungen auslöst. Eine Rechtswirkung wird z.B. ausgelöst, wenn durch die Beachtung der ESRS durch ein Mutterunternehmen ein Tochterunternehmen mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat von der ESRS-konformen Nachhaltigkeitsberichterstattung befreit wird, welches aufgrund nationaler Gesetze zur ESRS-konformen Nachhaltigkeitsberichterstattung für das betreffende Geschäftsjahr grundsätzlich verpflichtet ist.~~

~~*Befürworten Sie diese Regelung? Bitte begründen Sie Ihre Antwort.*~~

## Vorbemerkung

### *Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee*

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten, die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten und Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315q Abs. 1 HGB zu erarbeiten.

### *Hinweis zur Anwendung der Verlautbarung*

„DRSC Anwendungshinweise (DRS)“ leisten Unterstützung bei Fragestellungen der nationalen Rechnungslegung (insb. zu Deutschen Rechnungslegungs Standards) in deskriptiver und klarstellender Form.

Anwendungshinweise werden unter sorgfältiger Diskussion aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der geltenden Rechtslage und zugehöriger Gesetzesmaterialien erarbeitet. Bei Anwendungshinweisen zu den IFRS werden dabei auch die IFRS, das Framework des IASB, ggf. auch die Agendapapiere und die Erörterungen im IFRS Interpretations Committee berücksichtigt. Die Verabschiedung eines Anwendungshinweises (DRS) erfolgt nach Berücksichtigung der eingegangenen Stellungnahmen und, soweit erforderlich, nach Durchführung von öffentlichen Anhörungen.

Die vom DRSC beschlossenen Anwendungshinweise gelten (soweit keine explizite Geltungsdauer vorgesehen ist), solange keine anders lautende Regelung durch den Gesetzgeber oder durch das IFRS Interpretations Committee oder den IASB beschlossen wurde und dienen als Hilfestellung für die Berichterstattung über die behandelten Sachverhalte in einem Abschluss oder Lagebericht, der nach den geltenden Vorschriften aufgestellt wird.

Unternehmen in Deutschland wird empfohlen, die Anwendungshinweise in die Abwägung des Einzelfalles einzubeziehen.

### *Copyright*

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Anwendungshinweis steht dem DRSC zu. Der Anwendungshinweis ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Wird ein Anwendungshinweis wiedergegeben, darf dieser inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem sind der vollständige Titel des Anwendungshinweises sowie die Quelle anzugeben. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des Anwendungshinweises des DRSC berufen.

### *Herausgeber*

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Joachimsthaler Straße 34, 10719 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

## Verzeichnis verwendeter Abkürzungen und Begriffe

Abs.	Absatz
bzw.	beziehungsweise
Bilanzrichtlinie	Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates
CSRD	Richtlinie 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (Corporate Sustainability Reporting Directive)
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard / Deutsche Rechnungslegungs Standards
ESRS	Delegierte Verordnung (EU) 2023/2772 der Kommission vom 31. Juli 2023 zur Ergänzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates durch Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (European Sustainability Reporting Standards)
ggf.	gegebenenfalls
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
Nr.	Nummer
Tz.	Textziffer(n)

## Nichtfinanzielle Konzernklärung unter Beachtung der ESRS

Maßgebliche Bestimmungen und gesetzliche Vorschriften, Rechtsstand: ~~einsetzen:~~  
~~Datum der endgültigen Verabschiedung des AH~~ 10. März 2025

- §§ 289b bis 289e, 315b und 315c HGB
- Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Bilanzrichtlinie)
- Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD)
- Delegierte Verordnung (EU) 2023/2772 der Kommission vom 31. Juli 2023 zur Ergänzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates durch Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (European Sustainability Reporting Standards, ESRS)
- DRS 20 Konzernlagebericht (zuletzt geändert durch den Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 13, welcher am 16. Juni 2023 durch das DRSC verabschiedet und am 27. Juli 2023 durch das Bundesministerium der Justiz am 27. Juli 2023 bekannt gemacht wurde, BAnz AT 27.07.2023 B3)

### Geltungsbereich und Geltungsdauer

1.

Dieser ~~Entwurf~~-Anwendungshinweis behandelt die Interaktion der Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung gem. DRS 20, Tz. 12 bis 35 mit den Bestimmungen der ESRS vor dem Hintergrund der Aufstellung einer nichtfinanziellen Konzernklärung gem. der für die Lageberichterstattung maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften. Grundlage hierfür sind die Bestimmungen der §§ 289b bis 289e, 315b, 315c HGB sowie weitere gesetzliche Bestimmungen, die auf diese Paragraphen verweisen, ferner die Vorgaben der ESRS sowie des DRS 20. Außerdem adressiert dieser ~~Entwurf~~-Anwendungshinweis die Frage, welches Geschäftsjahr als das erste Jahr jenes Zeitraums anzusehen ist, für den die Übergangserleichterungen der ESRS gelten. Eine entsprechende Beachtung des Anwendungshinweises für einen Lagebericht bzw. eine nichtfinanzielle Erklärung wird empfohlen.

2.

Dieser ~~Entwurf~~-Anwendungshinweis gilt für das Geschäftsjahr, welches nach dem 31.12.2023 und spätestens vor dem 1.1.2025 beginnt.

### Hintergrund und Problembeschreibung

3.

Die mit der CSRD erfolgte Änderung der Bilanzrichtlinie 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, wobei zunächst bilanzrechtlich große Unternehmen von öffentlichem Interesse mit mehr als 500 Mitarbeitern erstmals für das Geschäftsjahr 2024 verpflichtet werden sollen, einen Nachhaltigkeitsbericht in den Lagebericht bzw. Konzernlagebericht aufzunehmen.

4.

Der mit der CSRD eingeführte Nachhaltigkeitsbericht soll die bisherige nichtfinanzielle Erklärung ablösen. Für die Art und Weise, wie die nichtfinanzielle Erklärung öffentlich zugänglich zu machen ist, bestehen gesetzliche Wahlrechte. Sie kann in den Lagebericht als eigenständiger Abschnitt oder integriert aufgenommen oder außerhalb des Lageberichts mit diesem gemeinsam offengelegt werden. Alternativ darf die nichtfinanzielle Erklärung auch auf der Webseite des Unternehmens veröffentlicht werden. Diese Bestimmungen gelten entsprechend für die nichtfinanzielle Konzernklärung, den Konzernlagebericht und den Konzernnachhaltigkeitsbericht.

5.

Hingegen ist ein CSRD-konformer Nachhaltigkeitsbericht zwingend Bestandteil des Lageberichts. Für den Inhalt und die Darstellung des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts sind die ESRS zu beachten. Das Set 1 der ESRS wurde am 31. Juli 2023 durch die Europäische Kommission als Delegierte Verordnung angenommen. Das Set 1 der ESRS besteht aus zwei übergreifenden Standards (ESRS 1 Allgemeine Anforderungen, ESRS 2 Allgemeine Angaben) und zehn Themenstandards (ESRS E1 Klimawandel, ESRS E2 Umweltverschmutzung, ESRS E3 Wasser- und Meeresressourcen, ESRS E4 Biologische Vielfalt und Ökosysteme, ESRS E5 Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft, ESRS S1 Arbeitskräfte des Unternehmens, ESRS S2 Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette, ESRS S3 Betroffene Gemeinschaften, ESRS S4 Verbraucher und Endnutzer, ESRS G1 Unternehmensführung). Mit den ESRS werden die Angabepflichten für den Nachhaltigkeitsbericht detailliert konkretisiert, u.a. zu Konzepten, Maßnahmen, Zielen und Metriken. Zudem werden in ESRS 1 in Abschnitt 2 und Anhang B die für einen Nachhaltigkeitsbericht gem. ESRS anzulegenden qualitativen Merkmale von Informationen genannt und beschrieben.

6.

DRS 20 Konzernlagebericht regelt den Inhalt des Konzernlageberichts einschließlich Darstellung und Inhalt der nichtfinanziellen Konzernklärung. DRS 20 nennt und beschreibt in den Tz. 12 bis 35 Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung, die für den gesamten Konzernlagebericht einschließlich der nichtfinanziellen Konzernklärung relevant sind. Die entsprechende Anwendung des DRS 20 auf den Lagebericht wird empfohlen. In Erwartung der rechtzeitigen Umsetzung der geänderten Bilanzrichtlinie in das deutsche Recht hat das DRSC im Dezember 2022 mit den Arbeiten an einer entsprechenden Anpassung des DRS 20 an die zukünftige Rechtslage begonnen. Ein entsprechender Konsultationsentwurf zur Änderung des DRS 20 wurde mangels einer gesetzlichen Grundlage noch nicht veröffentlicht.

7.

Angesichts der regelbasierten und detaillierten Vorgaben der ESRS sowie des deutlich erweiterten Normengefüges zur Lageberichterstattung (die Nachhaltigkeitsinformationen spezifizierend) hatte der Gemeinsame Fachausschuss des DRSC festgestellt, dass die ESRS eine Reihe von Anforderungen beinhalten, die sich nicht vollständig aus den in DRS 20 formulierten Grundsätzen ordnungsmäßiger Lageberichterstattung ableiten lassen. Der Gemeinsame Fachausschuss hatte auch die in ESRS 1, speziell für einen ESRS-konformen Nachhaltigkeitsbericht beschriebenen, qualitativen Merkmale von Informationen analysiert. Ferner wurde festgestellt, dass die Regelungen der Bilanzrichtlinie keine klare Antwort auf die Frage geben, ob das in Art. 19 der Bilanzrichtlinie genannte Prinzip des True-and-fair-view für den Wirtschaftsbericht eine Generalnorm für den gesamten Lagebericht darstellt und mithin für einen Nachhaltigkeitsbericht unter vollständiger Beachtung der ESRS Geltung besitzt.

8.

Dies vorausgeschickt und in Ermangelung einer Positionierung durch insb. den europäischen Gesetzgeber erschien es dem Gemeinsamen Fachausschuss daher im Ergebnis zweifelhaft, dass die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung gem. DRS 20 auch für einen ESRS-konformen Nachhaltigkeitsbericht Geltung entfalten können.

9.

Für die Überarbeitung des DRS 20 infolge der CSRD-Umsetzung in Deutschland hat der Gemeinsame Fachausschuss beschlossen, dass sich der Geltungsbereich des DRS 20 als gesamter Standard auch

zukünftig auf den gesamten Konzernlagebericht, und somit auch auf den Konzernnachhaltigkeitsbericht, erstreckt. Bezüglich des Geltungsbereichs der Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung ist jedoch zu differenzieren. Diese sollen nur für den allgemeinen Teil des Konzernlageberichts gelten, nicht aber für den Konzernnachhaltigkeitsbericht.

10.

Die Änderungen der Bilanzrichtlinie durch die CSRD sind bis zum 31.12.2024 nicht in das deutsche Recht transformiert worden. Deshalb gelten die zu diesem Datum bestehenden gesetzlichen Regelungen für den Jahres- bzw. Konzernabschluss sowie den Lage- bzw. Konzernlagebericht, der für das am 31.12.2024 endende Geschäftsjahr aufzustellen ist, weiter. (Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2024, aber vor dem 31.12.2025 enden, können ebenfalls betroffen sein.) Dies trifft gleichermaßen auf die Konkretisierungen des DRS 20 zu, insb. hinsichtlich der nichtfinanziellen Konzernklärung und der für den gesamten Konzernlagebericht anzulegenden Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung, da sich die DRS grundsätzlich auf den aktuellen Rechtsstand beziehen.

11.

Da in einigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union die Umsetzung der CSRD bis zum 31.12.2024 erfolgt ist, ergibt sich innerhalb der EU-Jurisdiktion nunmehr die außergewöhnliche und nicht beabsichtigte Situation eines uneinheitlichen Rechtsstands.

12.

Die Unternehmen, welche durch die Bilanzrichtlinie erstmals für das Geschäftsjahr 2024 zur Nachhaltigkeitsberichterstattung unter Beachtung der ESRS verpflichtet werden sollen, haben sich in Erwartung der rechtzeitigen Umsetzung der geänderten Bilanzrichtlinie in das deutsche Recht umfassend auf die erstmalige Berichterstattung gem. der CSRD bzw. der ESRS vorbereitet. Eine Rückkehr zur vorherigen Art und Weise der nichtfinanziellen Berichterstattung unter den inhaltlichen Vorgaben des aktuellen Rechtsstands für das Geschäftsjahr 2024 ist in vielen Unternehmen wegen der weit fortgeschrittenen Projektstände kaum möglich.

13.

Das Gesetz (§ 289d HGB) gestattet, die nichtfinanzielle Erklärung bzw. Konzernklärung unter Beachtung eines anerkannten europäischen Rahmenwerks aufzustellen. Die ESRS sind als ein solches Rahmenwerk anzusehen, da sie als Delegierte Verordnung der Europäischen Kommission über den konkreten Inhalt und die konkrete Darstellung des Nachhaltigkeitsberichts in allen Mitgliedstaaten der EU unmittelbar gelten.

14.

Viele der in Tz. 12 genannten Unternehmen haben sich auf der Grundlage der geltenden Rechtslage in Deutschland dazu entschlossen, formal eine nichtfinanzielle Erklärung bzw. Konzernklärung abzugeben, diese aber unter Beachtung der CSRD-Vorgaben und ihrer Konkretisierungen durch die ESRS aufzustellen. Vielfach wird angestrebt, sowohl der in Deutschland geltenden Rechtslage als auch den Bestimmungen der CSRD und ESRS vollständig zu entsprechen. In anderen Fällen soll die nichtfinanzielle Konzernklärung unter partieller Beachtung der ESRS aufgestellt werden.

15.

Die vorstehend beschriebene Situation bedingt ein zirkuläres – wenn auch temporäres – Problem, welches sich durch die folgenden Elemente beschreiben lässt:

- (1) Für eine nichtfinanzielle Konzernklärung sind die in DRS 20 (Tz. 12 bis 35) niedergelegten Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung relevant.
- (2) Vom Geltungsbereich dieser Grundsätze ist die nichtfinanzielle Konzernklärung erfasst, nicht jedoch der künftig zwingend in den Konzernlagebericht aufzunehmende Nachhaltigkeitsbericht.
- (3) Für das Geschäftsjahr 2024 soll eine nichtfinanzielle Konzernklärung abgegeben werden, die unter Beachtung der ESRS aufgestellt ist. (Für eine nichtfinanzielle Konzernklärung sind

jedoch die in DRS 20 niedergelegten Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung relevant.)

16.

Dieses zirkuläre Problem kann mit einer temporären Ausnahmeregel adressiert werden. Konsistent zur Auffassung des Gemeinsamen Fachausschusses muss eine nichtfinanzielle Konzernklärung, die unter vollständiger Beachtung der ESRS aufgestellt wird, vom Geltungsbereich der bislang in DRS 20 niedergelegten Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung abgekoppelt werden. Ferner soll eine nichtfinanzielle Konzernklärung, die unter partieller Beachtung der ESRS aufgestellt wird, von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Lageberichterstattung abweichen dürfen.

17.

Der Gemeinsame Fachausschuss erwog eine kurzfristige Änderung des DRS 20; angesichts des temporären Charakters dieser besonderen Situation und der zeitlich eng begrenzten Geltungsdauer einer solchen Regelung entschied sich der Gemeinsame Fachausschuss jedoch gegen eine entsprechende Standardänderung und beschloss, eine Sonderregelung im Wege eines Anwendungshinweises herbeizuführen, der die folgende Fragestellung behandelt: Welchen Stellenwert haben die in DRS 20 niedergelegten Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung für eine nichtfinanzielle Konzernklärung, die unter Beachtung der ESRS aufgestellt wird?

18.

Es ist gegenwärtig anzunehmen, dass das zukünftige CSRD-Umsetzungsgesetz im Jahr 2025 verabschiedet wird und für bestimmte Unternehmen die Erstanwendung für Geschäftsjahre vorschreibt, die nach dem 31.12.2024 beginnen. Der zeitliche Geltungsbereich der in diesem Anwendungshinweis adressierten Sonderregelung soll deshalb auf ein Geschäftsjahr beschränkt sein und dabei auch jene Unternehmen erfassen, deren Geschäftsjahr vom Kalenderjahr abweicht. Deshalb erstreckt sich der zeitliche Geltungsbereich auf das Geschäftsjahr, welches am 1.1.2024 oder spätestens am 31.12.2024 beginnt.

19.

Der Gemeinsame Fachausschuss diskutierte zudem die Frage, inwiefern eine ohne gesetzliche Verpflichtung erfolgende Beachtung der ESRS mit den Übergangsbestimmungen der ESRS interagiert. Die ESRS sehen für die ersten Geschäftsjahre, für die ein Nachhaltigkeitsbericht bzw. Konzernnachhaltigkeitsbericht unter Beachtung der ESRS aufgestellt wird, bestimmte Übergangserleichterungen vor. Diese sind zum Teil auf das Geschäftsjahr der erstmaligen Anwendung beschränkt; andere Erleichterungen gelten für mehrere Geschäftsjahre. ~~Der Gemeinsame Fachausschuss erkannte, dass sich eine frühere freiwillige Beachtung der ESRS, d.h. die Beachtung der ESRS für ein Geschäftsjahr, für welches das Mutterunternehmen keiner entsprechenden Pflicht unterliegt, nicht auf die Gesamtzahl der Geschäftsjahre auswirkt, für welche die o.g. Erleichterungen genutzt werden können, soweit die Beachtung der ESRS keine weitergehenden Rechtsfolgen auslöst. Weitergehende Rechtsfolgen werden z.B. dann ausgelöst, wenn durch eine freiwillige Anwendung der ESRS durch ein Mutterunternehmen im betreffenden Geschäftsjahr bestimmte Tochterunternehmen von ihrer eigenen ESRS Berichtspflicht befreit werden.~~

20.

Der Gemeinsame Fachausschuss erkannte auch diesbezüglich eine außergewöhnliche Rechtslage: Gemäß der EU-Gesetzgebung sollen bestimmte Unternehmen in allen EU-Mitgliedstaaten zur Nachhaltigkeitsberichterstattung unter Beachtung der ESRS verpflichtet werden, wobei diese Verpflichtung erstmals für das Geschäftsjahr gilt, welches am 1. Januar 2024 oder danach beginnt. Aufgrund des fehlenden entsprechenden Umsetzungsgesetzes besteht diese Verpflichtung in Deutschland (und einigen anderen EU-Mitgliedstaaten) jedoch nicht für das genannte Geschäftsjahr. Der Gemeinsame Fachausschuss stellt zudem fest, dass die EFRAG (als gem. EU-Recht mandatierte Beratungsinstitution der Europäischen Kommission für die Erarbeitung der ESRS) unverbindliche Erläuterungen zu den ESRS entwickelt und veröffentlicht. Diese Erläuterungen („EFRAG ESRS Q&A Platform Compilation of explanations“) zum Stand November 2024 enthalten mit der Frage ID 1090

auch Erläuterungen für den Fall einer freiwilligen früheren Erstanwendung und der daraus resultierenden Länge des Zeitraums, für den die ESRS Übergangserleichterungen vorsehen. Der Gemeinsame Fachausschuss beschloss, in Bezug auf die o.g. Fragestellung (Tz. 19) auf diese Erläuterung der EFRAG hinzuweisen.

Welchen Stellenwert haben die in DRS 20 niedergelegten Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung für eine nichtfinanzielle Konzernklärung, die unter Beachtung der ESRS aufgestellt wird?

~~20~~21.

Eine nichtfinanzielle Konzernklärung kann unter Beachtung der ESRS aufgestellt werden, da die ESRS als europäisches Rahmenwerk gem. § 289d HGB anzusehen sind.

~~21~~22.

Die Beachtung der ESRS umfasst die inhaltlichen Bestimmungen der ESRS, einschließlich der in ESRS 1 aufgeführten qualitativen Merkmale von Informationen, auch ggf. die Aufnahme der Nachhaltigkeitsangaben in den Konzernlagebericht.

~~22~~23.

Bereits eine partielle Beachtung der in den ESRS niedergelegten ~~Mindestvorgaben~~ Vorgaben kann dazu führen, dass die vollumfängliche Erfüllung der in DRS 20 niedergelegten Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (DRS 20, Tz. 12 bis 35) für die nichtfinanzielle Konzernklärung unklar bzw. zweifelhaft ist. In diesem Fall darf das berichtende Mutterunternehmen den ~~Mindestvorgaben~~ Vorgaben der ESRS Set 1, einschließlich der in ESRS 1 aufgeführten qualitativen Merkmale von Informationen, Vorrang vor den Grundsätzen ordnungsmäßiger Lageberichterstattung gem. DRS 20 einräumen, soweit dies die nichtfinanzielle Konzernklärung betrifft.

~~23~~24.

Eine vollständige Beachtung der ESRS bedeutet, dass sämtliche ~~Mindestvorgaben~~ Vorgaben der ESRS Set 1 zu beachten sind. In diesem Fall muss das berichtende Mutterunternehmen den ~~Mindestvorgaben~~ Vorgaben des ESRS Set 1, einschließlich den in ESRS 1 aufgeführten qualitativen Merkmalen von Informationen, Vorrang vor den Grundsätzen ordnungsmäßiger Lageberichterstattung gem. DRS 20 (DRS 20, Tz. 12 bis 35) einräumen, soweit dies die nichtfinanzielle Konzernklärung betrifft, die einen unter vollständiger Beachtung des ESRS Set 1 aufgestellten Konzernnachhaltigkeitsbericht enthält. Die durch die ESRS geforderten Angaben sind grundsätzlich in einem eigenständigen Abschnitt zu fassen; ~~die~~ Die Aufnahme von Informationen in diesen Abschnitt mittels Verweises auf andere Abschnitte des Konzernlageberichts oder auf Informationen außerhalb des Konzernlageberichts ist unter den Bedingungen des ESRS 1 (Abschnitt 9.1) sowie unter Berücksichtigung bestehender gesetzlicher Bestimmungen bzw. Wahlrechte (z.B. bzgl. der übernahmerelevanten Angaben gem. § 315a HGB, der Konzernklärung zur Unternehmensführung gem. § 315d HGB und des Vergütungsberichts gem. § 315d i.V.m. § 289f Abs. 2 Nr. 1a HGB) möglich.

Wann gilt ein Geschäftsjahr als das Jahr der ersten Anwendung der ESRS?

~~24~~25.

~~Wenn ein Mutterunternehmen eine nichtfinanzielle Konzernklärung für ein Geschäftsjahr aufstellt und dabei erstmals — aber — Zur Frage, ob eine nichtfinanzielle Konzernklärung, die ohne unmittelbare gesetzliche Verpflichtung — die unter vollständiger Beachtung der ESRS aufgestellt wird, verweist der Gemeinsame Fachausschuss auf die Frage ID 1090 der „EFRAG ESRS Q&A Platform Compilation of explanations“ (Stand November 2024) beachtet, gilt dies als vorzeitige und freiwillige Anwendung. Das Geschäftsjahr, für das die ESRS in diesem Sinne vorzeitig und freiwillig angewendet werden, ist nicht als das erste Jahr jenes Zeitraums anzusehen, auf den die in den ESRS gewährten Übergangserleichterungen beschränkt sind.~~

25.

~~Die Regelung in Tz. 24 gilt nur insoweit, wie die Beachtung der ESRS keine weiteren Rechtsfolgen auslöst. Wird durch die gesetzlich nicht geforderte Beachtung der ESRS durch das Mutterunternehmen die Befreiung eines in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Tochterunternehmens von seiner originären gesetzlichen Verpflichtung zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts oder Konzernnachhaltigkeitsberichts gem. ESRS ermöglicht, ist dies eine solche ausgelöste Rechtswirkung.~~