



## iGAAP fokussiert Nachhaltigkeitsberichterstattung

DRSC veröffentlicht Entwurf eines  
Anwendungshinweises zu DRS 20

Am 28. Januar 2025 hat das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) den [Entwurf eines Anwendungshinweises zu DRS 20 \(E-DRSC AH 5\)](#) zur Konsultation veröffentlicht.

Entwickelt wurde der Anwendungshinweis aufgrund der fehlenden nationalen Umsetzung der durch die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) geänderten Bilanzrichtlinie (2013/34/EU). Bestimmte Unternehmen in Deutschland müssen folglich weiterhin eine nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung (NF(K)E) aufstellen und nutzen dabei (freiwillig) die ESRS als Rahmenwerk. Der Anwendungshinweis soll die Interaktion der Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) mit den Anforderungen der ESRS klären.

Vorgeschlagen wird dabei, dass bei der Erstellung einer NF(K)E die ESRS-Vorgaben Vorrang vor den DRS 20-Grundsätzen haben können, insbesondere bei vollständiger Beachtung der ESRS. Der Entwurf behandelt auch die Anwendung von Übergangs erleichterungen und welches Geschäftsjahr in diesem Zusammenhang als erstes Jahr der ESRS-Anwendung gilt.

Die Kommentierungsfrist für den Entwurf endet am 26. Februar 2025.

## Hintergrund

Die am 5. Januar 2023 in Kraft getretene Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) sieht inhaltlich eine Neuausrichtung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in der Europäischen Union (EU) vor (siehe hierzu unseren [iGAAP fokussiert-Newsletter](#)). Gemäß den Vorgaben der CSRD hätte die Umsetzung in nationales Recht in den Mitgliedsstaaten der EU bis zum 6. Juli 2024 abgeschlossen sein müssen. In einigen Mitgliedsstaaten ist die Umsetzung zum Zeitpunkt der Veröffentlichung dieser Publikation allerdings noch nicht erfolgt. Den Auftakt im Gesetzgebungsverfahren in Deutschland bildete der am 22. März 2024 vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) vorgelegte Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der CSRD. Am 24. Juli 2024 wurde der Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (Regierungsentwurf, RegE) veröffentlicht (siehe hierzu unseren [iGAAP fokussiert-Newsletter](#)).

Nach dem Bruch der Ampelkoalition und angekündigten Neuwahlen wurde das Gesetzgebungsverfahren bislang jedoch nicht abgeschlossen und die CSRD somit in Deutschland nicht umgesetzt. Da die entsprechenden Implementierungsprojekte bei Unternehmen der ersten Welle (große Unternehmen von öffentlichem Interesse mit mehr als 500 Mitarbeitern) weitgehend abgeschlossen sein dürften und die Veröffentlichungszeitpunkte bevorstehen, stellt sich die Frage, ob eine nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung (NF(K)E), welche aufgrund der Nichtumsetzung der CSRD weiterhin zu erstellen wäre, in Übereinstimmung mit den European Sustainability Reporting Standards (ESRS) den gesetzlichen Anforderungen von §§ 289b bis 289e, 315b und 315c HGB in der Fassung nach dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (CSR-RUG) genügt.

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DSRC) hat am 18. Dezember 2024 ein [Briefing Paper](#) veröffentlicht. Inhaltlich nimmt der Gemeinsame Fachausschuss (GFA) des DRSC dabei die Position ein, dass die NF(K)E unter vollständiger oder partieller Nutzung der ESRS erstellt werden kann, solange die gesetzlichen Mindestvorgaben für die NF(K)E gemäß geltender Rechtslage beachtet werden (siehe hierzu unseren [iGAAP fokussiert-Newsletter](#)).

Konkretisiert werden diese Mindestvorgaben für die NFKE durch DRS 20. **Konzernlagebericht.** Dieser enthält Regelungen zum Inhalt des Konzernlageberichts sowie zur Darstellung und zum Inhalt der NFKE. Sowohl für den gesamten Konzernlagebericht als auch für die NFKE sind dabei die in Tz. 12 bis 35 geregelten Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) relevant. Im Zuge des nationalen Gesetzgebungsverfahrens in Deutschland hat das DRSC bereits mit Arbeiten an einer entsprechenden Anpassung des DRS 20 an die zukünftige Rechtslage begonnen, aufgrund der Nichtumsetzung der CSRD und der damit fehlenden gesetzlichen Grundlage allerdings noch nicht veröffentlicht.

Folglich sind DRS 20 und die darin enthaltenen GoL in der aktuell geltenden Fassung anzuwenden. Daher wurde im Rahmen des oben genannten Briefing Papers eine Analyse der Interaktion der Grundsätze des DRS 20 und einer ESRS konformen NF(K)E vorgenommen. Dabei stellte der GFA fest, dass es im Ergebnis zweifelhaft ist, ob eine ESRS-konforme NF(K)E die in DRS 20 festgelegten GoL in jedem Fall erfüllt.

Das DRSC hat am 28. Januar 2025 daraufhin den [Entwurf eines Anwendungshinweises zu DRS 20 \(E-DRSC AH 5\)](#) veröffentlicht. Dieser soll den Widerspruch, der aus dieser Ausnahmesituation entsteht, adressieren und die Interaktion der GoL mit den Anforderungen der ESRS klären.

**Nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattungspflicht für das GJ 2024 weiterhin gültig**

## Entwurf eines Anwendungshinweises zu DRS 20

### Geltungsbereich und Geltungsdauer

Der vorgeschlagene Anwendungshinweis zu DRS 20 befasst sich mit der Wechselwirkung zwischen den in DRS 20 geregelten GoL und den Vorgaben der ESRS im Kontext der Erstellung einer NFKE nach den relevanten gesetzlichen Vorschriften für die Lageberichterstattung. Die Grundlage hierfür bilden die Bestimmungen der §§ 289b bis 289e, 315b, 315c HGB sowie weitere gesetzliche Regelungen, die auf diese Paragraphen verweisen, zusätzlich zu den Vorgaben der ESRS und des DRS 20.

Zudem behandelt der Entwurf des Anwendungshinweises die Frage, welches Geschäftsjahr als das erste Jahr des Zeitraums anzusehen ist, für den die Übergangserleichterungen der ESRS gelten.

Analog zur Anwendung des DRS 20 wird empfohlen, den Anwendungshinweis auch für den Lagebericht oder die nichtfinanzielle Erklärung (NFE) – auf Ebene des Einzelunternehmens – zu berücksichtigen.

Der zeitliche Geltungsbereich soll sich dem Anwendungshinweis entsprechend auf das Geschäftsjahr, welches am 1. Januar 2024 oder spätestens am 31. Dezember 2024 beginnt, erstrecken.

#### Hinweis

Das DRSC nimmt gegenwärtig an, dass das künftige nationale CSDR-Umsetzungsgesetz im Jahr 2025 verabschiedet wird und für bestimmte Unternehmen die Erstanwendung für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2024 beginnen, vorschreibt. Daher wird vorgeschlagen, den zeitlichen Geltungsbereich der in diesem Anwendungshinweis adressierten Sonderregelung auf lediglich ein Geschäftsjahr zu beschränken.

Zeitlicher Geltungsbereich auf ein Geschäftsjahr begrenzt

### Interaktion der GoL mit den ESRS

Wie im [Briefing Paper: ESRS als Rahmenwerk für eine nichtfinanzielle Erklärung](#) des DRSC vom 18. Dezember 2024 ausgeführt, sind die ESRS als anerkanntes europäisches Rahmenwerk i.S.d. § 289d HGB anzusehen und eine NF(K)E kann unter Nutzung der ESRS erstellt werden. Ferner wurde festgestellt, dass – unabhängig von der Nutzung eines Rahmenwerks – in Folge der weiteren Geltungswirkung der Vorgaben zur NF(K)E alle Anforderungen des Gesetzes an die NFKE sowie die entsprechenden Konkretisierungen des DRS 20 erfüllt sein müssen.

Vorrang der ESRS-Vorgaben vor den GoL

Bereits eine partielle Beachtung der in den ESRS enthaltenen Mindestvorgaben kann allerdings dazu führen, dass die vollumfängliche Erfüllung der in DRS 20 geregelten GoL für die NFKE unklar bzw. zweifelhaft ist. Daher enthält der vorgeschlagene Anwendungshinweis eine Klarstellung, dass in diesem Fall das berichtende Mutterunternehmen den Mindestvorgaben von Set 1 der ESRS, einschließlich der in Appendix B von ESRS 1 **Allgemeine Anforderungen** aufgeführten qualitativen Merkmale von Informationen, Vorrang vor den GoL gem. DRS 20 einräumen **darf**, soweit dies die NFKE betrifft.

Auch für eine vollständige Beachtung der ESRS, was die verpflichtende Erfüllung sämtlicher Mindestvorgaben von Set 1 der ESRS umfasst, erfolgt innerhalb des vorgeschlagenen Anwendungshinweises eine Klarstellung. Um eine vollständige Beachtung der ESRS zu ermöglichen, **muss** das berichtende Mutterunternehmen den Mindestvorgaben von Set 1 der ESRS, einschließlich den in ESRS 1 **Allgemeine Anforderungen** aufgeführten qualitativen Merkmalen von Informationen, Vorrang vor den GoL gemäß DRS 20 einräumen, soweit dies die NFKE betrifft, die einen unter

vollständiger Beachtung von Set 1 der ESRS aufgestellten Konzernnachhaltigkeitsbericht enthält.

#### **Hinweis**

Die von den ESRS geforderten Angaben sind gemäß der in den ESRS enthaltenen Darstellungsvorgaben grundsätzlich in einem eigenständigen Abschnitt im (Konzern-)Lagebericht zu fassen. In diesem Zusammenhang können zur Aufnahme von Informationen in diesen Abschnitt auch entsprechende Verweise auf andere Abschnitte des (Konzern-)Lageberichts unter den Bedingungen des ESRS 1 **Allgemeine Anforderungen**, Abschnitt 9.1 genutzt werden.

## **Geschäftsjahr der erstmaligen Anwendung der ESRS**

Im Hinblick auf die Nutzung von Übergangserleichterungen für die erstmalige Anwendung der ESRS (sog. Phase-in-Regelungen) wird die Frage behandelt, welches Geschäftsjahr als Jahr der erstmaligen Anwendung der ESRS gilt. Wenn ein Mutterunternehmen für ein Geschäftsjahr eine NFKE erstellt und dabei erstmals freiwillig und ohne gesetzliche Verpflichtung die ESRS als Rahmenwerk berücksichtigt, wird dies als vorzeitige und freiwillige Anwendung angesehen. Das Geschäftsjahr, in dem die ESRS auf diese Weise angewendet werden, gilt nicht als das erste Jahr des Zeitraums, auf den die in den ESRS vorgesehenen Übergangserleichterungen beschränkt sind.

**Geschäftsjahr der erstmaligen Anwendung der ESRS abhängig von Rechtsfolgen**

#### **Hinweis**

Im Entwurf des Anwendungshinweis wird in diesem Zusammenhang allerdings darauf hingewiesen, dass die obige Sichtweise nur dann gelte, solange die Beachtung der ESRS keine Rechtsfolgen bewirkt. Wenn die freiwillige Beachtung der ESRS durch das Mutterunternehmen dazu führt, dass ein Tochterunternehmen in einem anderen EU-Mitgliedstaat von seiner gesetzlichen Verpflichtung zur Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts gemäß ESRS befreit wird, würde dies eine solche Rechtsfolge darstellen. Entfaltet die (freiwillige) Berichterstattung eines deutschen Mutterunternehmen folglich eine Befreiungswirkung für ein Tochterunternehmen in einem anderen EU-Mitgliedsstaat, gelte dem vorgeschlagenen Anwendungshinweis entsprechend das Geschäftsjahr dieser Berichterstattung als erstmalige Anwendung der ESRS.

## **Ausblick**

Der GFA des DRSC bittet alle interessierten Personen und Organisationen um Stellungnahme bis zum 26. Februar 2025. Im Rahmen der Konsultation wird um Rückmeldungen zu folgenden Fragekomplexen gebeten:

1. Interaktion der GoL für eine NF(K)E, die unter Beachtung der ESRS aufgestellt wird, mit den Berichtsanforderungen des Set 1 der ESRS;
2. Bestimmung des Geschäftsjahrs der erstmaligen Anwendung der ESRS im Zusammenhang mit der Nutzung von Übergangserleichterungen.

Die Veröffentlichung des endgültigen Anwendungshinweises könnte noch im ersten Quartal 2025 erfolgen.

### Beobachtung

Die künftigen legislativen Entwicklungen zur Umsetzung der CSRD in Deutschland und mithin die künftigen nachhaltigkeitsbezogenen Berichtspflichten nach Ablauf der Geltungsdauer des Anwendungshinweises sind zu beobachten. Damit verbunden sind auch die gegenwärtig in Vorbereitung befindlichen Initiativen auf europäischer Ebene. Bereits im November 2024 wurde im Rahmen der [Erklärung von Budapest zum Neuen Deal für die europäische Wettbewerbsfähigkeit](#) u.a. angekündigt, Vorschläge zur Verringerung der bestehenden und künftigen Berichtspflichten vorzulegen. Aufbauend auf dem am 29. Januar 2025 veröffentlichten Strategiepapier [A Competitiveness Compass for the EU](#) wird Ende Februar 2025 die Veröffentlichung von Entwürfen zur sog. „Omnibus-Initiative“ erwartet, mittels derer u.a. Vereinfachungen und Reduktionen von Berichtspflichten für nachhaltigkeitsbezogene Transparenz- und Sorgfaltspflichten erwirkt werden sollen. Dies könnte u.a. die Regelungen der CSRD, der ESRS, der EU-Taxonomie, der Offenlegungsverordnung (Sustainable Finance Disclosure Regulation, SFDR) und der Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD) betreffen.

## Ihre Ansprechpartner

### **Jens Berger**

Tel: +49 (0)69 75695 6581  
jenberger@deloitte.de

### **Dr. Daniel Worret**

Tel: +49 (0)69 75695 6614  
dworret@deloitte.de

### **Dr. Florian Kiy**

Tel: +49 (0)69 75695 6765  
flkiy@deloitte.de

### **Kai Hecht**

Tel: + 49 (0) 89 29036 5608  
kahecht@deloitte.de

# **Deloitte.**

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Kunden. Weitere Informationen finden Sie unter [www.deloitte.com/de/ueberuns](http://www.deloitte.com/de/ueberuns).

Deloitte bietet branchenführende Leistungen in den Bereichen Audit und Assurance, Steuerberatung, Consulting, Financial Advisory und Risk Advisory für nahezu 90% der Fortune Global 500®-Unternehmen und Tausende von privaten Unternehmen an. Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unsere Mitarbeitenden liefern messbare und langfristig wirkende Ergebnisse, die dazu beitragen, das öffentliche Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken, die unsere Kunden bei Wandel und Wachstum unterstützen und den Weg zu einer stärkeren Wirtschaft, einer gerechteren Gesellschaft und einer nachhaltigen Welt weisen. Deloitte baut auf eine über 175-jährige Geschichte auf und ist in mehr als 150 Ländern tätig. Erfahren Sie mehr darüber, wie die rund 457.000 Mitarbeitenden von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: [www.deloitte.com/de](http://www.deloitte.com/de).

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten Sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeitenden oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.