

# Stellungnahme

zur ESRS-Modulverlautbarung IDW RS FAB 100

Lobbyregister-Nr. R001459  
EU-Transparenzregister-Nr. 52646912360-95

Kontakt:  
Alexander Herfurth  
Telefon: +49 30 20225 - 5421  
E-Mail: [alexander.herfurth@dsgv.de](mailto:alexander.herfurth@dsgv.de)

Berlin, 25.06.2024

Federführer:  
Deutscher Sparkassen- und Giroverband e. V.  
Charlottenstraße 47 | 10117 Berlin  
Telefon: +49 30 20225-0  
Telefax: +49 30 20225-250  
[www.die-deutsche-kreditwirtschaft.de](http://www.die-deutsche-kreditwirtschaft.de)

Wir nehmen im Folgenden zum Entwurf der IDW-ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100) mit Stand vom 20. Februar 2024 Stellung. Gegenstand der Stellungnahme ist das Modul M 2.1 (Berichterstattung) zur „Einbeziehung von für den Konzernabschluss unwesentlichen Tochterunternehmen in die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung“. Außerdem gehen wir, soweit erforderlich, auf den WPg-Aufsatz „Unwesentliche Tochterunternehmen? – Ein weiterer Perspektivwechsel im Zuge der Nachhaltigkeitsberichterstattung“ aus Heft 3/2024 (ab Seite 140) ein.

Entgegen der Darlegungen im Modul M 2.1 sehen die Bilanz-Richtlinie (Bilanz-RL) und das Handelsgesetzbuch (HGB) vor, dass für die Nachhaltigkeitsberichterstattung der Konsolidierungskreis der Finanzberichterstattung gilt. Es gibt nur diesen einen Konsolidierungskreis in den Rechnungslegungsvorschriften, der legal definiert ist. Ein Mutterunternehmen hat die Aufstellungspflicht eines Konzernabschlusses zu prüfen. Hierfür ist der Konsolidierungskreis zu bestimmen. Die einzubeziehenden Unternehmen sind unter Beachtung der Einbeziehungsausnahmen abschließend zu ermitteln. Nur wenn im Ergebnis der Überprüfung die Aufstellungspflicht festgestellt wird, werden ein Konzernabschluss und ein Konzernlagebericht erstellt.

Mit der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) wird eine inhaltliche Erweiterungspflicht des existierenden (Konzern-)Lageberichts (mit dem bereits festgelegten Kreis der einzubeziehenden Unternehmen) um einen Nachhaltigkeitsbericht als separaten Abschnitt neu eingeführt. Die CSRD-Vorgaben können allein für sich genommen nicht zu der Entstehung einer Konzernrechnungslegungspflicht führen. Die Abgrenzung des Regelungszwecks der Konsolidierungsvorschriften und der Vorgaben für die ergänzenden Nachhaltigkeitsinformationen ist unseres Erachtens nicht durchgängig in der IDW-ESRS-Modulverlautbarung berücksichtigt. Wir halten es für dringend notwendig, die IDW-ESRS-Modulverlautbarung dahingehend und insbesondere unter Beachtung der folgenden Punkte zu ändern.

Die Rechts-/Grundlagen sind im IDW RS FAB 100 in einigen Punkten unvollständig gewürdigt, wodurch möglicherweise unrichtige Schlüsse gezogen werden. Sowohl das Modul M 2.1 als auch der WPg-Aufsatz im Heft 3/2024

1. verweisen auf einen Konsolidierungskreis bzw. Konzernlagebericht lediglich nach Art. 21 Bilanz-RL, ohne die weiteren Vorschriften und Ausnahmen zur Konsolidierung nach Art. 22 und Art. 23 Bilanz-RL zu beachten,
2. definieren die Gruppe nach Art. 2 Nr. 11 Bilanz-RL, obwohl Art. 29a Abs. 1 Bilanz-RL explizit auf die konsolidierte „große Gruppe“ nach Art. 3 Abs. 7 Bilanz-RL verweist, und
3. erwähnen eine Basis for Conclusion zum Entwurf des ESRS 2.BC11, die nicht im delegierten Rechtsakt zum Erlass der ESRS enthalten ist und auch nicht Teil der ESRS werden sollte.

Hierauf gehen wir nachfolgend im Detail ein:

1. Rechtsgrundlage für die Bestimmung des Konsolidierungskreises ist die Bilanz-RL (Art. 21, Art. 22 und Art. 23 Bilanz-RL) und die Umsetzung in den nationalen Rechnungslegungsvorschriften (§§ 290-296, 315a HGB). Diese Vorschriften gelten grundsätzlich unverändert durch die CSRD<sup>1</sup>. Der allgemeine Grundsatz der Wesentlichkeit, hier für den Konsolidierungskreis in der Konkretisierung als Tochterunternehmen von untergeordneter Bedeutung, ergibt sich aus § 296 Abs. 2 HGB bzw. Art. 23 Abs. 10 Bilanz-RL. Nach Art. 23 Abs. 10 Bilanz-RL ist ein Mutterunternehmen von der Pflicht zur Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses befreit, wenn alle seine Tochterunternehmen sowohl einzeln als auch insgesamt von untergeordneter Bedeutung sind. Dies gilt auch für den Konzernlagebericht.

Damit ist der Konsolidierungskreis eindeutig für die Lageberichterstattung definiert und die CSRD hat hieran nichts geändert. In dem durch die CSRD geänderten Art. 29a Abs. 1 Bilanz-RL zur konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung wird sogar eindeutig auf die konsolidierte „große Gruppe“ verwiesen.

2. Nach Art. 29a Abs. 1 Bilanz-RL ergänzen „große Gruppen“, „welche in eine Konsolidierung einzubeziehen sind“ nach Art 3 Abs. 7 Bilanz-RL den (existierenden) „konsolidierten Lagebericht“ um einen Nachhaltigkeitsbericht. Die Pflicht zur Konsolidierung ergibt sich aus Art. 21 i. V. m. Art. 22 i. V. m. Art. 23 Bilanz-RL, welche durch die CSRD nicht verändert wurden. Damit wird nochmals klargestellt, dass die konsolidierte Gruppe im Sinne der Bilanz-RL gemeint ist und auch die Konsolidierungsausnahmen nach Art. 23 Bilanz-RL greifen.

Für Art. 3 Abs. 7 Bilanz-RL (national: § 293 HGB) ist es völlig unstrittig: Der potentielle Konsolidierungskreis ist nach §§ 294, 296 HGB zu bestimmen. Dabei kann von allen Wahlrechten des § 296 HGB Gebrauch gemacht werden (vgl. u. a. Beck Bil-Komm/Grottel/Kreher, 13. Aufl. 2022, HGB § 293 Rn. 13). Auch im Referentenentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes sind richtlinienkonform keine diesbezüglichen Änderungen vorgesehen.

3. Die ESRS-Modulverlautbarung geht teilweise von nicht finalen bzw. nicht verbindlichen Quellen aus. Eine Berichtspflicht unter Berücksichtigung jeglicher Tochterunternehmen ohne Beachtung der Konzernrechnungslegungsvorschriften wird im Wesentlichen aus einer Entwurfsfassung einer Basis for Conclusion zum Entwurf des ESRS 2 abgeleitet (WPg 3/2024, FN 8: „ESRS 2.BC11“; M2.1: „ESRS 2 (BC11)“). Diese Textpassage ist in der finalen Version der ESRS im Amtsblatt der Europäischen Union nicht enthalten. Die EFRAG hatte auch nie die Absicht, dass die Basis for Conclusion (BfC) ein Teil der ESRS werden.

Auch ESRS 1.62, ESRS 1.102 und ESRS 2.5.b (siehe Anlage) stellen eindeutig auf die konsolidierte Gruppe unter Beachtung von Art. 29a Abs. 1, Art. 3 Abs. 7, Art. 21, Art. 22, Art. 23 Bilanz-RL ab. Der Konsolidierungskreis ist also auch aus Sicht der ESRS identisch. Der Kreis der Unternehmen bzw. Stakeholder, über welche im Nachhaltigkeitsbericht zu berichten ist, kann dennoch v. a. hinsichtlich der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette weiter sein. Dies kann jedoch keine Auswirkung auf den legal eindeutig definierten Konsolidierungskreis<sup>2</sup> haben.

Dies ergibt sich auch aus der Beantwortung der EFRAG (ESRS Implementation Q&A Platform – Compilation of Explanations January – May 2024) zur Wesentlichkeitsanalyse bzw. zur Wertschöpfungskette („ESRS 1 chapter 5 Value chain“, Question ID 148), wengleich die EFRAG-FAQ keine rechtliche Bindung entfaltet. Obwohl die Herleitung aus den Hintergrundangaben/ genannten Quellen („background“) zur Beantwortung der Frage unklar bleibt, wird zutreffend auf die Wesentlichkeit nach „Article 23(9) and (10) of the Accounting Directive“ Bezug genommen und die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernlageberichts muss als Ausgangsvoraussetzung bestehen. Im Weiteren wird bezogen auf Berichtsinhalte die Ausweitung der Berichtsgrenzen („reporting boundaries“) im Rahmen der Wertschöpfung/Geschäftsbeziehungen seitens der EFRAG für möglich gehalten, aber nicht des Konsolidierungskreises. Das deckt sich folglich mit den Ausführungen in dieser Stellungnahme. Es ist jedoch anzumerken, dass selbst die Ausweitung der Berichtsgrenzen nicht aus den unter „background“ durch die EFRAG aufgeführten Quellen in den ESRS abgeleitet werden kann. Die doppelte Wesentlichkeitsperspektive ist lediglich für die

Identifikation der Inhalte des Nachhaltigkeitsberichts einschlägig (inhaltliche Erweiterung eines existierenden Lageberichts). Die ESRS und etwaige Auslegungen können ausschließlich diese Vorgaben zur Nachhaltigkeitsberichterstattung konkretisieren. Im Zweifel geht die Bilanz-RL vor.

**Fazit:** Für die Nachhaltigkeitsberichterstattung wird demnach kein „neuer“ oder anderer Konsolidierungskreis gesetzlich definiert. Der Konsolidierungskreis der Nachhaltigkeitsberichterstattung entspricht dem der Finanzberichterstattung. Der Konsolidierungskreis der Finanzberichterstattung ist allein maßgeblich. Wir halten es für dringend notwendig, das Modul 2.1 der IDW-ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100) entsprechend abzuändern.

Zudem regen wir an, die IDW-Auslegungshinweise zu den ESRS (Level-2-Regulierung) nicht in Form einer Stellungnahme zur Rechnungslegung (RS), sondern als Fragen und Antworten zu veröffentlichen<sup>3</sup>.

Anlage: Wesentliche Rechtsgrundlagen

---

<sup>1</sup> Die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts ergibt sich aus den unveränderten §§ 290-293, 315a HGB, ebenso wie der mögliche Verzicht auf die Einbeziehung unverändert gilt (§§ 290 Abs. 5, 296 Abs. 2 HGB). Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises erfolgt unverändert nach §§ 294, 296 HGB. Lediglich die etwaige Pflicht zur inhaltlichen Erweiterung des Konzernlageberichts um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht wird durch das CSRD-Umsetzungsgesetz neu eingeführt (§ 289b Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 315b Abs. 1, § 340a Abs. 1 letzter Satz, Abs. 5, § 340i Abs. 5 S. 2 HGB-E i. d. F. RefE).

<sup>2</sup> Einbeziehungswahlrechte können unternehmensindividuell ausgeübt werden.

<sup>3</sup> Analog der bisherigen Praxis im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsangaben nach Art. 8 Taxonomie-Verordnung bzw. nach der Offenlegungsverordnung.

## Anlage: Wesentliche Rechtsgrundlagen

Konsolidierter Text: Richtlinie 2013/34/EU, Bilanz-Richtlinie (EUR-Lex 09/01/2024)	
DE	EN
<p><b>Artikel 29a</b> Konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung</p> <p>(1) Mutterunternehmen einer <b>großen Gruppe nach Artikel 3 Absatz 7</b> nehmen in den <b>konsolidierten Lagebericht</b> Angaben auf, die für das Verständnis der Auswirkungen der Gruppe auf Nachhaltigkeitsaspekte sowie das Verständnis der Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage der Gruppe erforderlich sind.</p>	<p><b>Article 29a</b> Consolidated sustainability reporting</p> <p>1. Parent undertakings of a <b>large group as referred to in Article 3(7)</b> shall include in the <b>consolidated management report</b> information necessary to understand the group’s impacts on sustainability matters, and information necessary to understand how sustainability matters affect the group’s development, performance and position.</p>

Konsolidierter Text: Richtlinie 2013/34/EU, Bilanz-Richtlinie (EUR-Lex 09/01/2024)	
DE	EN
<p><b>Artikel 3</b> Kategorien von Unternehmen und Gruppen (...)</p> <p>(7) <b>Große Gruppen</b> sind Gruppen, die aus Mutter- und Tochterunternehmen bestehen, <b>welche in eine Konsolidierung einzubeziehen sind</b>, und die auf konsolidierter Basis am Bilanzstichtag des Mutterunternehmens die Grenzen von mindestens zwei der drei folgenden Größenmerkmale überschreiten: (...)</p>	<p><b>Article 3</b> Categories of undertakings and groups (...)</p> <p><b>7. Large groups</b> shall be groups consisting of parent and subsidiary undertakings <b>to be included in a consolidation and which</b>, on a consolidated basis, exceed the limits of at least two of the three following criteria on the balance sheet date of the parent undertaking: (...)</p>

Konsolidierter Text: Richtlinie 2013/34/EU, Bilanz-Richtlinie (EUR-Lex 09/01/2024)	
DE	EN
<p>KAPITEL 6 KONSOLIDIERTE ABSCHLÜSSE UND BERICHTE</p> <p><b>Artikel 21</b> Anwendungsbereich für die konsolidierten Abschlüsse und Berichte</p> <p>Ein Mutterunternehmen und alle seine Tochterunternehmen sind zu konsolidierende Unternehmen im Sinne dieses Kapitels, wenn das Mutterunternehmen ein Unternehmen ist, auf das die Koordinierungsmaßnahmen dieser Richtlinie kraft Artikel 1 Absatz 1 Anwendung finden.</p>	<p>CHAPTER 6 CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS AND REPORTS</p> <p><b>Article 21</b> Scope of the consolidated financial statements and reports</p> <p>For the purposes of this Chapter, a parent undertaking and all of its subsidiary undertakings shall be undertakings to be consolidated where the parent undertaking is an undertaking to which the coordination measures prescribed by this Directive apply by virtue of Article 1(1).</p>

Konsolidierter Text: Richtlinie 2013/34/EU, Bilanz-Richtlinie (EUR-Lex 09/01/2024)	
DE	EN
<p><b>Artikel 22</b> Pflicht zur Aufstellung konsolidierter Abschlüsse</p> <p>(1) Ein Mitgliedstaat schreibt einem seinem Recht unterliegenden Unternehmen vor, einen konsolidierten Abschluss und einen <b>konsolidierten Lagebericht</b> zu erstellen, wenn dieses Unternehmen (Mutterunternehmen):</p> <p>a) die Mehrheit der Stimmrechte der Aktionäre oder Gesellschafter eines anderen Unternehmens (Tochterunternehmens) hält; (...)</p>	<p><b>Article 22</b> The requirement to prepare consolidated financial statements</p> <p>1. A Member State shall require any undertaking governed by its national law to draw up consolidated financial statements and a <b>consolidated management report</b> if that undertaking (a parent undertaking):</p> <p>(a) has a majority of the shareholders' or members' voting rights in another undertaking (a subsidiary undertaking); (...)</p>

Konsolidierter Text: Richtlinie 2013/34/EU, Bilanz-Richtlinie (EUR-Lex 09/01/2024)	
DE	EN
<p><b>Artikel 23</b> Ausnahmen von der Konsolidierung (...)</p> <p>(10) Unbeschadet des Artikels 6 Absatz 1 Buchstabe b, des Artikels 21 und der Absätze 1 und 2 dieses Artikels wird jedes Mutterunternehmen, einschließlich eines Unternehmens von öffentlichem Interesse, <b>von der Pflicht nach Artikel 22 befreit</b>, wenn</p> <p>a) alle seine Tochterunternehmen sowohl einzeln als auch insgesamt von <b>untergeordneter Bedeutung</b> sind oder (...)</p>	<p><b>Article 23</b> Exemptions from consolidation (...)</p> <p>10. Without prejudice to point (b) of Article 6(1), Article 21 and paragraphs 1 and 2 of this Article, any parent undertaking, including a public-interest entity, <b>shall be exempted from the obligation imposed in Article 22</b> if:</p> <p>(a) it only has subsidiary undertakings which are <b>immaterial</b>, both individually and collectively; or (...)</p>

Del. VO (EU) 2023/2772 der KOM zur Ergänzung der Richtlinie 2013/34/EU (ESRS)	
DE	EN
<p><b>ESRS 1, 62.</b> Die Nachhaltigkeitserklärung gilt für <b>dasselbe Bericht erstattende Unternehmen wie die Abschlüsse</b>. Handelt es sich <i>beispielsweise</i> bei dem Bericht erstattenden Unternehmen um eine Muttergesellschaft, die zur Erstellung eines <b>konsolidierten</b> Abschlusses verpflichtet ist, gilt die Nachhaltigkeitserklärung für die Unternehmensgruppe. (...)</p>	<p><b>ESRS 1, 62.</b> The sustainability statement shall be <b>for the same reporting undertaking as the financial statements</b>. <i>For example</i>, if the reporting undertaking is a parent company required to prepare <b>consolidated</b> financial statements, the sustainability statement will be for the group. (...)</p>

Del. VO (EU) 2023/2772 der KOM zur Ergänzung der Richtlinie 2013/34/EU (ESRS)	
DE	EN
<p><b>ESRS 1, 102</b> Wenn das Unternehmen auf konsolidierter Ebene Bericht erstattet, nimmt es eine Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen <b>für die gesamte konsolidierte Gruppe vor</b>,</p>	<p><b>ESRS 1, 102</b> When the undertaking is reporting at a consolidated level, it shall perform its assessment of material impacts, risks and opportunities <b>for the entire consolidated group</b>, regardless of its group legal</p>

Del. VO (EU) 2023/2772 der KOM zur Ergänzung der Richtlinie 2013/34/EU (ESRS)	
DE	EN
unabhängig von der Rechtsstruktur der Gruppe. Es sorgt dafür, dass alle Tochterunternehmen in einer Weise berücksichtigt werden, dass wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen unvoreingenommen ermittelt werden können. Die Kriterien und Schwellenwerte dafür, dass Auswirkungen, Risiken oder Chancen als wesentlich bewertet werden, sind auf der Grundlage von Kapitel 3 dieses Standards festzulegen.	structure. It shall ensure that all subsidiaries are covered in a way that allows for the unbiased identification of material impacts, risks and opportunities. Criteria and thresholds for assessing an impact, risk or opportunity as material shall be determined based on chapter 3 of this Standard.

Del. VO (EU) 2023/2772 der KOM zur Ergänzung der Richtlinie 2013/34/EU (ESRS)	
DE	EN
<b>ESRS 2.5.</b> Das Unternehmen gibt Folgendes an: (...) (b) für konsolidierte Nachhaltigkeitserklärungen: (i.) eine Bestätigung, dass <b>der Konsolidierungskreis der gleiche wie für die Jahresabschlüsse ist</b> , oder gegebenenfalls eine Erklärung, dass das Bericht erstattende Unternehmen keinen Jahresabschluss erstellen muss oder dass das Bericht erstattende Unternehmen eine konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß Artikel 48i der Richtlinie 2013/34/EU erstellt, und (...)	<b>ESRS 2.5.</b> The undertaking shall disclose the following information: (...) (b) for consolidated sustainability statements: (i.) a confirmation that <b>the scope of consolidation is the same as for the financial statements</b> , or, where applicable, a declaration that the reporting undertaking is not required to draw-up financial statements or that the reporting undertaking is preparing consolidated sustainability reporting pursuant to Article 48i of Directive 2013/34/EU; and (...)