

## **Auswirkungen einer nicht bis zum 31.12.2024 erfolgenden Umsetzung der CSRD in deutsches Recht auf die Pflicht zur ESG-Berichterstattung für 2024 und 2025 und deren Prüfung**

Liebe Kolleginnen und Kollegen,

nach dem Ende der bisherigen Regierungskoalition in der letzten Woche sind der Fortgang und die Finalisierung ausstehender Gesetzgebungsverfahren dieser Legislatur ungewiss. Dies gilt auch für die Umsetzung der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). Das IDW hat sich frühzeitig mit den möglichen Folgen einer nicht zeitgerechten CSRD-Umsetzung befasst und dazu auch einen Auftrag zur Erstellung eines unabhängigen juristischen Gutachtens zur Beantwortung von Zweifelsfragen vergeben.

Sofern das Gesetzgebungsverfahren zum sog. CSRD-Umsetzungsgesetz (CSRD-UmsG) nicht bis zum 31.12.2024 abgeschlossen wird und das Gesetz damit nicht bis Jahresende 2024 in Kraft tritt, ist der gegenwärtige, durch das CSR-RUG aus 2017 geschaffene Rechtsrahmen zur nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattungspflicht für 2024 weiterhin gültig. In der Konsequenz wären große haftungsbeschränkte kapitalmarktorientierte Unternehmen sowie große Kreditinstitute und große Versicherungsunternehmen mit im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmern auch für das Geschäftsjahr 2024 noch zur nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung nach den geltenden §§ 289b bis 289e bzw. §§ 315b, 315c sowie § 340a Abs. 1a bzw. § 340i Abs. 5 sowie § 341a Abs. 1a bzw. § 341j Abs. 4 HGB verpflichtet. Diese Berichterstattung würde keiner externen (materiellen) Pflichtprüfung unterliegen; vielmehr müsste der Abschlussprüfer nur (formell) prüfen, ob die nichtfinanzielle Berichterstattung vorgelegt wurde (§ 317 Abs. 2 Satz 4 HGB). Davon unberührt bliebe die Pflicht des Aufsichtsrats des berichtspflichtigen Unternehmens, die Berichterstattung materiell zu prüfen (§ 171 Abs. 1 Satz 1 bzw. 4 AktG). Der Aufsichtsrat könnte wie bisher freiwillig eine externe inhaltliche „Überprüfung“ der Berichterstattung in Auftrag geben.

Um die Entstehung von Rechtsunsicherheiten weitgehend zu reduzieren, möchte das IDW im Einklang mit den Wertungen des juristischen Gutachtens den Berufsstand im Folgenden über zentrale mögliche Konsequenzen informieren. Soweit sich über die adressierten Grundsatzfragen hinausgehende materielle Problemstellungen ergeben, wird das IDW diese kurzfristig diskutieren und den Berufsstand über die Diskussionsergebnisse informieren.

### *Keine unmittelbare Geltung der CSRD im Fall ihrer Nichtumsetzung*

Als EU-Richtlinie ist die CSRD an die EU-Mitgliedstaaten gerichtet (Artikel 8); abgesehen von ihrem Artikel 4 (Änderung der EU-APrVO), der unmittelbar in jedem EU-Mitgliedstaat gilt, bedürfen die Regelungsvorgaben der CSRD der Umsetzung in nationale Gesetze, damit die in den persönlichen Anwendungsbereich der Richtlinie und unter das Recht des jeweiligen EU-Mitgliedstaats fallenden Rechtsträger („Unternehmen“) die Richtlinienbestimmungen beachten müssen. Eine nicht fristgerechte (d.h. nicht – spätestens – bis zum 31.12.2024)<sup>[1]</sup> Umsetzung der umsetzungsbedürftigen Teile der CSRD in deutsches Recht führt nicht dazu, dass die von ihr erfassten Unternehmen unmittelbar aus der Richtlinie selbst heraus verpflichtet werden. Für die betroffenen Unternehmen ist daher der derzeitige (gleichwohl richtlinienwidrige) Rechtsstand maßgeblich.

### *Keine rückwirkende Anwendung auf abgeschlossene Geschäftsjahre*

Eine rückwirkende Anwendung der CSRD-Vorgaben auf abgeschlossene Geschäftsjahre (echte Rückwirkung) ist nicht mit dem Rückwirkungsverbot (Artikel 20 GG) zu vereinbaren. Der Gesetzgeber kann mithin nicht am oder nach dem 01.01.2025 ein CSRD-UmsG verabschieden, welches die Pflicht zur Aufstellung eines (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts und dessen Prüfung rückwirkend für Geschäftsjahre vorsieht, die zum 31.12.2024 bzw. bis zum Tag des Erlasses des CSRD-UmsG abgeschlossen wurden.

Eine rückwirkende Anwendung der CSRD-Vorgaben auf laufende Geschäftsjahre (unechte Rückwirkung) dürfte demgegenüber verhältnismäßig und verfassungskonform sein. Dies bedeutet auch, dass eine Umsetzung der CSRD im Jahr 2025 die nach der Richtlinie (erstmalig) für das Geschäftsjahr 2025 berichtspflichtigen Unternehmen richtlinienkonform zur (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichten kann.

### *Nichtfinanzielle Berichterstattung für das Jahr 2024 unter Zugrundelegung der ESRS*

Ungeachtet des Umstands, dass der erste Satz der ESRS mittels einer delegierten EU-Verordnung in EU-Recht übernommen worden ist, besteht für das Geschäftsjahr 2024 (unter der Annahme, dass ein CSRD-UmsG nicht spätestens am 31.12.2024 in Kraft tritt) für deutsche Unternehmen, die de lege lata zur nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung verpflichtet sind, *keine Pflicht*, diese Berichterstattung unter Zugrundelegung dieser ESRS zu erstellen. Denn hierfür fehlen im deutschen Recht den §§ 289c Abs. 6, 315c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB i.d.F. des RegE eines CSRD-UmsG entsprechende nationale, bis zum Abschlussstichtag in Kraft getretene Vorgaben.

Davon zu trennen ist die Frage, ob die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung für 2024 gestützt auf § 289d Satz 1 bzw. § 315c Abs. 3 i.V.m. § 289d Satz 1 HGB unter

Zugrundelegung des ersten Satzes der ESRS erstellt werden *darf*. Gemäß den genannten Vorschriften kann die berichtspflichtige Gesellschaft für die Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung u.a. europäische Rahmenwerke nutzen. Aufgrund ihrer Übernahme in EU-Recht sind die ESRS als allgemein anerkannte Rahmenwerke anzusehen. Nach Auffassung des IDW darf die Ausfüllung der Berichtspflichten nach den §§ 289b f., 315b f. HGB für 2024 unter Zugrundelegung des ersten Satzes der ESRS erfolgen. Auch eine nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung für 2024 unter Zugrundelegung nur eines Teils des ersten Satzes der ESRS ist nach Auffassung des IDW zulässig. Selbst eine nur teilweise Anwendung eines bestimmten ESRS wird vom IDW als zulässig angesehen. Beides steht allerdings unter der Voraussetzung, dass die berichtspflichtige Gesellschaft die im Einzelnen zugrunde gelegten ESRS bzw. die Berichtsinhalte der nur teilweise zugrunde gelegten ESRS in ihrer nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung nach Maßgabe von § 289d Satz 2 bzw. § 315c Abs. 3 i.V.m. § 289d Satz 2 HGB eindeutig bezeichnet. Insgesamt sind die bestehenden handelsrechtlichen Berichtspflichten nach §§ 289c, 315c HGB zu erfüllen.

Unberührt von der Erfüllung der Pflicht zur nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung für 2024 unter Zugrundelegung des ersten Satzes der ESRS bleibt die Pflicht zur Berichterstattung nach Artikel 8 der EU-Taxonomie-Verordnung.

#### *Keine Anwendbarkeit des sog. Fee Cap auf Prüfungsleistungen*

Honorare, die für Prüfungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung für das Geschäftsjahr 2024 erzielt werden, sind nach dem geltenden, durch die CSRD geänderten Artikel 4 Abs. 2 Unterabs. 2 der EU-APrVO vom Fee Cap ausgenommen. Dies gilt nach Auffassung des IDW jedenfalls für Honorare für solche Prüfungen, die in Erwartung einer mit der CSRD-Umsetzung verbundenen gesetzlichen (materiellen) Pflichtprüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung für das Geschäftsjahr 2024 durchgeführt werden. Eine nicht erfolgte oder verspätete Umsetzung der CSRD ist insoweit nicht relevant.<sup>[2]</sup>

Das Regelungsziel des Fee Cap besteht darin, Situationen zu vermeiden, in denen das Interesse des Prüfers an der Erzielung von Honoraren aus Nichtprüfungsleistungen die Unabhängigkeit gefährdet. Dieses Ziel wird nicht dadurch beeinträchtigt, dass Prüfungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung, die sich auf eine nicht verpflichtende, aber im Vorgriff auf die Umsetzung der CSRD erfolgte Berichterstattung beziehen, vom Fee Cap ausgenommen werden. Ermöglicht werden damit lediglich Prüfungsleistungen, die bei einer rechtzeitigen Umsetzung der CSRD rechtlich zwingend hätten vorgenommen werden müssen.

Im Übrigen erfordert auch das Effizienzgebot („effet utile“) eine entsprechende Auslegung. Eine Ausnahme dieser Prüfungsleistungen vom Fee Cap nach Artikel 4 Abs. 2 Unterabs. 2 der EU-APrVO setzt Anreize, schon vor einer verspäteten Umsetzung der CSRD mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Prüfung zu beginnen. Eine andere Auslegung wäre nicht mit dem Gebot einer

wirksamkeitssichernden Interpretation von Artikel 4 Abs. 2 Unterabs. 2 der EU-APrVO zu vereinbaren.

Unter Beachtung der Vorschriften zur Unabhängigkeit zulässige Beratungs- und Unterstützungsleistungen im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung, die nicht als „Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung“ i.S. von Artikel 4 Abs. 2 Unterabs. 2 der EU-APrVO anzusehen sind, sind demgegenüber weiterhin nicht vom Fee Cap ausgenommen.

Das IDW geht davon aus, dass sich auch die APAS zu möglichen Auswirkungen einer verspäteten CSRD-Umsetzung auf die Einhaltung des Fee Cap äußern wird.

- [1] Nach den Vorgaben der CSRD hätte diese bereits bis zum 06.07.2024 in nationales Recht transformiert werden müssen. Für die hier dargestellten Rechtsfolgen ist dies indes nicht von Belang, da für den Eintritt der von der Richtlinie geforderten Rechtsfolgen nach deutschem Recht ein Inkrafttreten des Umsetzungsgesetzes bis zum 31.12.2024 notwendig wäre.
- [2] Gleiche Auffassung für Österreich: Bundesministerium für Justiz / Abschlussprüferaufsichtsbehörde / Finanzmarktaufsicht, Rechtliche Zuordnung der Honorare für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zur Berechnung der „Fee Cap“ vor legislativer Umsetzung der CSRD, Schreiben vom 10. Oktober 2024 (abrufbar unter: <https://www.apab.gv.at/news?id=64>).

Mit freundlichen Grüßen

Melanie Sack  
Sprecherin des Vorstands

---

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)  
Roßstraße 74, 40476 Düsseldorf  
T: +49 211 4561140  
[melanie.sack@idw.de](mailto:melanie.sack@idw.de)

[Website](#) \* [Newsletter](#) \* [LinkedIn](#) \* [Twitter](#)

Amtsgericht Düsseldorf, Vereinsregister VR 3850,  
DE Lobbyregister-Nr. R002191, EU Transparenzregister-Nr. 810688116593-26  
Weitere Angaben zum Impressum finden Sie unter [Impressum \(idw.de\)](#)  
Hinweise zu unserer Datenverarbeitung finden Sie unter [Datenschutz \(idw.de\)](#)