

MEMO

Datum 14.10.2024

Von RA Prof. Dr. Thomas Klindt
RAin Luca Hartmann

An TÜV-Verband e.V.

Betreff Rechtliche Stellungnahme zur CSRD

Noerr
Partnerschaftsgesellschaft mbB
Rechtsanwälte Steuerberater
Wirtschaftsprüfer

Brienner Str. 28
80333 München
Deutschland
T +49 89 286280
F +49 89 280110
noerr.com

A. Sachverhalt und Prüfungsauftrag

- (1) Der TÜV-Verband bittet um eine rechtliche Stellungnahme zum derzeitigen deutschen Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der europäischen Richtlinie 2022/2464/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen im Rahmen der Corporate Sustainability Reporting Directive 2022/2464/EU („**CSRD**“).

B. Rechtliche Würdigung

- (2) Der deutsche Gesetzentwurf zur Umsetzung der Richtlinie 2022/2464/EU führt zu einem Verstoß gegen europäisches Recht.
- (3) Bei richtiger Anwendung des EU-Rechts wird dagegen das gesetzgeberische Ermessen des deutschen Gesetzgebers allein dahin gelenkt, unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zuzulassen.

I. Position des Regierungsentwurfes

- (4) Die in Art. 1 Nr. 13 der Corporate Sustainability Reporting Directive 2022/2464/EU („**CSRD**“) vorgesehene Möglichkeit der Mitgliedstaaten, neben Wirtschaftsprüfern für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zuzulassen (Ergänzung des

Sitz der Noerr Partnerschaftsgesellschaft mbB ist München. Die Gesellschaft ist im Partnerschaftsregister des Amtsgerichts München unter der Nummer PR 512 eingetragen.

Eine Liste der eingetragenen Partner der Partnerschaftsgesellschaft mbB kann am Sitz der Gesellschaft oder beim Partnerschaftsregister des Amtsgerichts München eingesehen werden. Weitere Informationen finden Sie im Internet unter noerr.com. Informationen zum Datenschutz bei Noerr finden Sie unter noerr.com/datenschutz.

Art. 34 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU), wird im Regierungsentwurf nicht berücksichtigt (vgl. § 324e Abs. 1 und 2 Handelsgesetzbuch-Entwurf, „HGB-E“).

- (5) Dieser Entwurf verweist lediglich darauf, dass man im Rahmen einer späteren Gesetzesnovelle prüfen wird, ob man durch Normierung weiterer Anforderungen unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zulassen wird.¹

II. Verstoß des Regierungsentwurfes gegen Europarecht

- (6) Der Regierungsentwurf verstößt gegen Art. 15 und Art. 16 der Grundrechte Charta der EU („GrCh“). Zwar besteht redaktionell eine Wahlmöglichkeit der Mitgliedstaaten bei der Umsetzung von Art. 1 Nr. 13 CSRD:

„(4) Die Mitgliedstaaten können einem in ihrem Hoheitsgebiet niedergelassenen unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen gestatten, das Urteil nach Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe aa abzugeben, sofern dieser unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen Anforderungen unterliegt, die den in der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates festgelegten Anforderungen hinsichtlich der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Sinne von Artikel 2 Nummer 22 der genannten Richtlinie gleichwertig sind, [...]“

- (7) Allerdings erfolgt eine Lenkung jeden gesetzgeberischen Ermessens der nationalen Mitgliedstaaten durch Vorgaben des europäischen Primärrechts.² Denn durch die Einräumung von Umsetzungsspielräumen wird einem Mitgliedstaat die Möglichkeit zu Rechtseingriffen in den betroffenen Regelungsbereichen eröffnet, die europarechtlich entsprechend gerechtfertigt werden müssen.³
- (8) Vorliegend kommt es jedoch zu einem nicht gerechtfertigten Verstoß gegen europäisches Primärrecht in Form des Art. 15 und Art. 16 GrCh – der Berufs- und Unternehmerfreiheit –, der die nationale Umsetzung dahingehend lenkt, dass vielmehr unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zwingend einzubeziehen sind.

1. Verstoß gegen die Grundrechte Charta der Europäischen Union

- (9) Jede nationale Umsetzung der CSRD ist an den europäischen Grundrechten der GrCh zu messen. Das gilt auch für den deutschen Regierungsentwurf.
- (10) Die Unionsgrundrechte der GrCh binden neben den Organen, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union selbst auch die Mitgliedstaaten: Art. 51 Abs. 1 S. 1 Halbs. 2 GrCh begrenzt die mitgliedstaatliche Bindung zwar auf die Durchführung

¹ Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464, S. 145.

² Vgl. *Drescher*, HFS 15, 125 (132, 133).

³ Vgl. *Jarass*, NVwZ 2012, 457 (459) und *Drescher*, HFS 15, 125 (132, 133).

des Rechts der Union. Bekanntermaßen erfolgt durch den Europäischen Gerichtshof („EuGH“) eine weite Auslegung dieses Anwendungsvorbehalts. Dies führt dazu, dass der EuGH im Bereich von legislativen Umsetzungsspielräumen europäischer Richtlinien die Anwendung der Unionsgrundrechte vorsieht.⁴ Insgesamt nimmt der EuGH in Zweifelsfällen einen Vorrang der Unionsgrundrechte vor nationalen Grundrechten an.⁵ Das vermeidet Wertungswidersprüche.⁶ Zudem entspricht die deutsche Fassung des Art. 51 Abs. 1 S. 1 Halbs. 2 GrCh nicht den übrigen Sprachfassungen der Grundrechtecharta.⁷ Damit gilt auch für die Umsetzung von Art. 1 Nr. 13 CSRD die Schutzwirkung der Unionsgrundrechte der GrCh.

a) Schutzbereich des Art. 15 und Art. 16 GrCh

- (11) Unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen sind vom Schutzbereich der Berufs- sowie der Unternehmerischen Freiheit nach Art. 15 und Art. 16 GrCh erfasst.
- (12) Der sachliche Schutzbereich der Berufsfreiheit nach Art. 15 GrCh gewährt jeder Person das Recht, zu arbeiten und einen frei gewählten oder angenommenen Beruf auszuüben; der Berufsbegriff wird durch einen ökonomischen Bezug der Tätigkeit bzw. einer Erwerbsabsicht geprägt.⁸ Die unternehmerische Freiheit nach Art. 16 GrCh gewährt zudem die wirtschaftliche Betätigungsfreiheit in allen ihren Ausprägungen.⁹ In der Rechtsprechung des EuGH gibt es die Tendenz dazu, Art. 15 und Art. 16 GrCh derart voneinander abzugrenzen, dass Art. 15 GrCh die persönlichkeitsbezogene Wahlfreiheit, Art. 16 GrCh die Ausübungsfreiheit erfasst.¹⁰ Die freie

⁴ EuGH, Rs. C-540/03, Slg. 2006, 769, Rn. 104 f. (Europäisches Parlament/Rat der Europäischen Union); Rs. C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105, Rn. 29 (Åkerberg Fransson).

⁵ EuGH, Rs. C-540/03, Slg. 2006, 769, Rn. 104 f. (Europäisches Parlament/Rat der Europäischen Union); Rs. C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105, Rn. 29 (Åkerberg Fransson); Rs. C-498/03, ECLI:EU:C:2005:322, Rn. 52 (Kingscrest); Rs. C-45/01, Slg. 2003, I-12911, Rn. 69 (Dornier); Rs. C-141/00, Slg. 2002, I-6833, Rn. 54 ff. (Kügler); Rs. C-84/09, X, Slg. 2010, I-11645, Rn. 35; Rs. C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 36 (Mecsek-Gabona); Rs. C-384/04, Slg. 2006, I-4191, Rn. 29 (Federation of Technological Industries u.a.).

⁶ Andernfalls würde es zu einer unterschiedlichen Reichweite der Unionsgrundrechte im Sinne von Art. 6 Abs. 3 EUV – als allgemeine Rechtsgrundsätze – und den Unionsgrundrechten kommen, da erstere nicht von Art. 51 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 der Charta der Grundrechte erfasst werden, vgl. *Drescher*, HfSt 15, 125 (133) und *Jarass*, NVwZ 2012, 457 (459).

⁷ Dazu *Streinz/W. Michl* in: *Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 51 GrCh Rn. 6 und *Drescher*, HfSt 15, 125 (127).

⁸ *Ruffert*, in: *Calliess/Ruffert*, 6. Aufl. 2022, EU-GRCharta Art. 15 Rn. 5.

⁹ Vgl. EuGH, Rs. C-317/00, Slg. 2000, I-9541, Rn. 57 („Invest“ Import und Export und Invest Commerce/Kommission); Rs. C-1/11, ECLI:EU:C:2012:194, Rn. 43 (Interseroh Scrap and Metals Trading).

¹⁰ EuGH, Rs. C-134/15, ECLI:EU:C:2016:498, Rn. 26 (Lidl); dazu *Ruffert*, in: *Calliess/Ruffert*, 6. Aufl. 2022, EU-GRCharta Art. 16 Rn. 1.

ökonomische Betätigung juristischer Personen des Privatrechts wird zudem vermehrt unter die unternehmerische Freiheit in Art. 16 GrCh subsumiert.¹¹

- (13) Unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen gehen einer ökonomischen Tätigkeit nach, indem sie ihre gutachterlichen Leistungen gegen Entgelt anbieten. Soweit sie als juristische Personen des Privatrechts handeln, ist für sie der Schutzbereich des Art. 16 GrCH eröffnet, ansonsten der des Art. 15 GrCH. Damit gilt dieser europarechtliche Schutz beispielsweise auch für alle TÜV-Organisationen.

b) Eingriff

- (14) Mit dem Regierungsentwurf würde ein normativer Eingriff in den Schutzbereich der genannten Unionsgrundrechte erfolgen:

- (15) Die deutsche Umsetzungsgesetzgebung nach dem Regierungsentwurf limitiert gesetzlich die Befugnis, die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts vorzunehmen, allein auf Wirtschaftsprüfer (vgl. § 324e Abs. 1 und 2 HGB-E). Der hierdurch statuierte Vorbehalt enthält somit zugleich einen generellen Ausschluss von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen, und das entgegen der europarechtlich eingeräumten Möglichkeit nach Art. 1 Nr. 13 CSRD und Art. 34 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU. Es handelt sich somit um einen gesetzgeberischen Eingriff in die Berufs- sowie die Unternehmerische Freiheit nach Art. 15 und Art. 16 GrCh für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen, da diese in ihrer beruflichen bzw. unternehmerischen Tätigkeit unmittelbar beschränkt werden.

c) Rechtfertigung, insbesondere Verhältnismäßigkeit

- (16) Dieser Eingriff in die Berufs- und Unternehmerfreiheit nach Art. 15 und Art. 16 GrCh wäre nicht im Rechtssinne gerechtfertigt und insbesondere unverhältnismäßig.

- (17) Es gelten die Grenzen des Art. 52 Abs. 1 GrCh, wonach der gesetzliche vorgesehene Eingriff speziell dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entsprechen muss. Es bedarf daher eines legitimen Ziels im Sinne des Gemeinwohls; der Eingriff muss geeignet sein, erforderlich und angemessen.

aa) Unverhältnismäßige Benachteiligung gleich bzw. besser qualifizierter Prüfer

- (18) Der Eingriff ist bereits ungeeignet und damit unverhältnismäßig – das legitime Ziel der Gesetzgebung wird nicht gefördert.¹² Nach dem Regierungsentwurf sei der Ausschluss der unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen veranlasst, da

¹¹ *Jarass*, EU-Grundrechte-Charta, 4. Aufl. 2021, Art. 15 Rn. 9; *Ruffert*, in: *Calliess/Ruffert*, 6. Aufl. 2022, EU-GRCharta Art. 15 Rn. 8.

¹² *Jarass*, EU-Grundrechte-Charta, 4. Aufl. 2021, Art. 15 Rn. 15.

keine „Gleichwertigkeit“ vorläge.¹³ Speziell bedeute das, dass unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen aus Perspektive des Entwurfes keinen Anforderungen unterliegen würden, die mit den Anforderungen an Wirtschaftsprüfer „gleichwertig“ seien.¹⁴

- (19) Dies ist falsch. Die gesetzlichen Anforderungen an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen sind dezidiert als gleichwertig zu betrachten (dazu unter B.II.1.c)aa)(1)). Unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen besitzen sogar eine besondere Qualifikation für die Prüfung der Inhalte der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD; es ist kein juristischer Grund ersichtlich, warum lediglich Wirtschaftsprüfer in diesem Bereich agieren dürfen.
- (20) Im Übrigen liegt auch eine Unangemessenheit vor: die Nachteile, welche aus dem Ausschluss von einer Tätigkeit resultieren, die gerade zum genuinen Kompetenzfeld unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen zählen, stehen außer jedem Verhältnis zu den europäisch angestrebten Zielen.¹⁵

(1) Gleichwertigkeit

- (21) Die Anforderungen, welche dem Gleichwertigkeitskriterium entsprechen müssen, werden in Art. 34 Abs. 4 a) - h) Bilanzrichtlinie 2013/34/EU dargestellt:

„a) Ausbildung und Eignungsprüfung, um sicherzustellen, dass unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen das erforderliche Fachwissen auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Bestätigung erwerben;

b) kontinuierliche Fortbildung;

c) Qualitätssicherungssysteme;

d) Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis;

e) Bestellung und Abberufung;

f) Untersuchungen und Sanktionen;

¹³ Siehe Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464, S. 144 f. und Bundesministerium der Justiz, Gesetz zur Umsetzung der EU-Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (CSRD) Informationspapier Juli 2024, S. 2.

¹⁴ Bundesministerium der Justiz, Gesetz zur Umsetzung der EU-Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (CSRD) Informationspapier Juli 2024, S. 2.

¹⁵ Z.B. EuGH, Rs. C-283/11, ECLI:EU:C:2013:28, Rn. 50 (Sky Österreich).

g) die Organisation der Arbeit des unabhängigen Erbringers von Bestätigungsleistungen, insbesondere im Hinblick auf notwendige Mittel und Personal sowie die Führung von Mandantendateien und Akten, und

h) die Meldung von Unregelmäßigkeiten.“

- (22) Die pauschale Behauptung – wie sie im Regierungsentwurf und im Infopapier des Bundesministeriums für Justiz aufgestellt wird –¹⁶, eine Gleichwertigkeit von Wirtschaftsprüfern und unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen existiere nicht, geht fehl.
- (23) Zunächst wird vernachlässigt, dass es bei der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts nicht um eine Leistung geht, deren Qualifikationsprofil allein von Wirtschaftsprüfern erfüllt wird, sondern ebenso – oder vielmehr – von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen wie beispielsweise den TÜV-Organisationen. Daher betont schon die CSRD selbst, dass just nicht jene Anforderungen zu erfüllen sind, die für Wirtschaftsprüfer im Rahmen ihrer üblichen Prüfung gelten, sondern variierte, auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung angepasste Anforderungen:

*„Daher sollten alle unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen Anforderungen unterliegen, die in Bezug auf die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung den in der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates festgelegten Anforderungen gleichwertig sind, jedoch an die Merkmale unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen, die keine Abschlussprüfungen durchführen, **angepasst** sind.“¹⁷*

- (24) Der Regierungsentwurf entspricht nicht dem in der CSRD angelegten Harmonisierungsgedanken und führt zur Zersplitterung des Rechts. Denn diverse europäische Länder inkludieren unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen in Umsetzung von Art. 34 Abs. 4 Bilanzrichtlinie 2013/34/EU: Länder wie Belgien, Dänemark, Estland, Frankreich, Griechenland, Litauen, Österreich, Portugal, Rumänien, Slowakei, Spanien und Ungarn.¹⁸ Es wäre eine erstaunliche Behauptung, dass in jenen Ländern, nicht aber in Deutschland, der nationale Gesetzgeber unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen als gleichwertig (ein)schätzen kann.
- (25) Bedeutend ist sodann, dass die pauschale Ausgrenzung unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen die ganz zentrale Bedeutung der Akkreditierung der unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen übersieht. Diese nimmt der euro-

¹⁶ Siehe Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464, S. 144 f. und Bundesministerium der Justiz, Gesetz zur Umsetzung der EU-Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (CSRD) Informationspapier Juli 2024, S. 2.

¹⁷ Erwägungsgrund Nr. 61 der CSRD.

¹⁸ : [https://www.tuev-verband.de/?tx_epxelo_file\[id\]=1579829&cHash=db7edf8a637d80329793c77f6ea68f32](https://www.tuev-verband.de/?tx_epxelo_file[id]=1579829&cHash=db7edf8a637d80329793c77f6ea68f32) (11.10.2024)

päische Gesetzgeber als Maßstab für die Gleichwertigkeit: Nach Art. 2 Nr. 20 Bilanzrichtlinie 2013/34/EU (Art. 1 Nr. 2 CSRD) ist ein unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen eine Konformitätsbewertungsstelle, die gemäß der Verordnung 765/2008/EG des Europäischen Parlaments und des Rates für die in Art. 34 Abs. 1 UAbs. 2 lit. aa der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU genannte Konformitätsbewertung akkreditiert ist.

- (26) Unabhängige Prüfdienstleister – wie die TÜV-Organisationen – sind durch die nationale Akkreditierungsstelle, in Deutschland durch die Deutsche Akkreditierungsstelle (DAkkS), in Umsetzung der Art. 3 ff. der Verordnung 765/2008/EG akkreditiert. Die europarechtlich regulierte Akkreditierung stellt nicht nur die fachliche Kompetenz, Unabhängigkeit und Integrität von Konformitätsbewertungsstellen sicher, sondern bietet dem Gesetzgeber ein höchst flexibles System, um hohe Qualitätsanforderungen für die Prüfer von Nachhaltigkeitsberichten festzuschreiben und kontinuierlich weiterzuentwickeln. Bereits vorhandene Kompetenzen und bewährte Strukturen sowie hoheitliche Aufsichtsmechanismen können effizient und unbürokratisch für die von der CSRD betroffenen Unternehmen genutzt werden. Zudem steht mit der DAkkS ein etabliertes, funktionierendes und wirtschaftlich tragfähiges Aufsichtsregime zur Verfügung. Außerdem ist die Akkreditierung Basis für eine europäisch einheitliche Umsetzung und fördert die Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftsstandorts Deutschland.

(2) Anforderungen im Einzelnen – Berücksichtigung der Akkreditierung

- (27) Die Akkreditierung trägt ganz maßgeblich zur Herstellung der Gleichwertigkeit bei. Daher werden im Folgenden die Kriterien Art. 34 Abs. 4 a) - h) Bilanzrichtlinie 2013/34/EU unter diesem Aspekt beleuchtet.
- (28) Auf europäischer Ebene definiert die harmonisierte DIN EN ISO/IEC 17029:2020 die allgemeinen und spezifischen Anforderungen für Verifizierungs- und Validierungsstellen. Norm-Anforderungen sind Gegenstand der Akkreditierung und damit der hoheitlichen Kompetenzbeurteilung durch die nationale Akkreditierungsstelle, in Deutschland der Deutschen Akkreditierungsstelle (DAkkS), in Umsetzung der Art. 3 ff. der Verordnung 765/2008/EG.
- (29) **Zu a) Ausbildung und Eignungsprüfung:**
- (30) Für die Ausbildungs- und Eignungsprüfungsanforderungen können bereits vorhandene Normen wie z.B. der „DIN EN ISO 14065:2022 (Allgemeine Grundsätze und Anforderungen an Validierungs- und Verifizierungsstellen von Umweltinformationen)“ nutzbar gemacht werden. Ansonsten können entsprechend der Wirtschaftsprüferordnung – auch noch in der Normung – spezifische weitere Anforderungen ergänzend definiert werden, sodass beispielsweise eine Hochschulausbildung oder Praxiszeiten/Einlernphasen zur Voraussetzung gemacht werden können. Gleichermaßen besteht mit den Prüf- und Akkreditierungsvorgaben gemäß der Richtlinie 2003/87/EG in der Durchführungsverordnung 2018/2067/EU eine Blaupause für den Einsatz akkreditierter Prüfstellen für Berichterstattungspflichten bei Unternehmen.

Der Gesetzgeber soll bereits für die Wirtschaftsprüfer umfassend im Regierungsentwurf Anpassungen vornehmen; punktuelle Änderungen für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen, bei denen sich sodann weitgehend an bestehenden Vorgaben orientiert werden kann, sind somit zumutbar.

- (31) Hinzu kommt, dass bereits ein weitreichender Erfahrungsschatz bezüglich Nachhaltigkeitsberichterstattung bei unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen besteht:¹⁹ schon jetzt erfolgt beispielsweise durch Prüfer der TÜV-Organisationen die Prüfung diverser technischer Normen, die in den europäischen Berichtsstandard ("European Sustainability Reporting Standard") der CSRD eingeflossen sind.²⁰ Außerdem erfolgen (auf freiwilliger Basis) Prüfungen nach der Nachhaltigkeitsberichterstattungsrichtlinie 2014/95/EU.
- (32) **Zu b) kontinuierliche Fortbildung:**
- (33) DIN EN ISO/IEC 17029 (Abschnitt 7.3) enthält umfangreiche und allgemeingültige Anforderungen an die Verifizierungsstelle zum verpflichtenden Kompetenzmanagement des Personals, insbesondere zum Schulungsbedarf und zur Leistungsüberwachung. Außerdem besteht im Rahmen der Akkreditierung eine wiederkehrende Nachweispflicht der Qualifikation. Insoweit bestehen keine Unterschiede zur Fortbildungspflicht aus der Satzungsvorschrift für Wirtschaftsprüfer (BS WP/vBP).
- (34) **Zu c) Qualitätssicherungssysteme:**
- (35) Eine umfassende externe Qualitätssicherung – entsprechend der WPO, Satzungsvorschriften und IDW PS 140 – ist durch die nationale Akkreditierungsstelle, DAkkS, gewährleistet. Die Anforderungen an die Prüfung der Verifizierungsstelle sind in Art. 5 Verordnung 765/2008/EG dezidiert niedergelegt. Hinzu kommen im laufenden Prozess z.B. Wissensaudits, bei denen die Verifizierungsteams der Prüfstelle durch die DAkkS im Einsatz vor Ort auditiert werden. Die Akkreditierungsstelle verfügt über diverse Sanktionsmechanismen beispielsweise nach Art. 5 Abs. 4 Verordnung 765/2008/EG.
- (36) Die umfassenden Qualitätsanforderungen der Akkreditierungsstelle selbst finden sich in Art. 8-11 Verordnung 765/2008/EG. Hinsichtlich der Akkreditierungsstelle erfolgt eine besondere Qualitätssicherung durch Art. 14 Verordnung 765/2008/EG (European co-operation for Accreditation). Weiter existieren insoweit strenge Anforderungen in der Norm DIN EN ISO/IEC 17011: 2017.

¹⁹ Vgl. dazu auch Bundesrat, Empfehlungen der Ausschüsse, Drucksache 385/1/24, S. 12.

²⁰ https://finance.ec.europa.eu/news/commission-adopts-european-sustainability-reporting-standards-2023-07-31_en (11.10.2024).

(37) Zu d) Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis

(38) Berufsgrundsätze sind sowohl gesetzlich geregelt in der Verordnung 765/2008/EG als auch in Normen konkretisiert, wie z. B. DIN EN ISO/IEC 17011 und DIN EN ISO/IEC 17029, und werden zudem im Code of Conduct, z.B. der TÜV-Organisationen, niedergelegt.

(39) Anforderungen an die Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und das Berufsgeheimnis werden in den Normen DIN EN ISO/IEC 17029 und DIN EN ISO/IEC 17000 festgehalten. Zudem können Inhalte stets über punktuelle Anpassungen im Umsetzungsgesetz ergänzt werden – z.B. entsprechend Art. 43 Durchführungsverordnung 2018/2067/EU.

(40) Auch insoweit wird den Anforderungen an Wirtschaftsprüfer aus der WPO, HGB und dem StGB bzw. den Satzungen ganz analog entsprochen.

(41) Zu e) Bestellung und Abberufung:

(42) Jede Verifizierungsstelle muss mit dem Kunden (hier: dem berichtenden Unternehmen) eine rechtlich durchsetzbare Vereinbarung über die Verifizierungsleistung eingehen. Die dafür erforderlichen Details sind in der Norm DIN EN ISO/IEC 17029 festgelegt, wo insbesondere die Bestellung reguliert wird, und werden durch einschlägige Programmanforderungen ergänzt, was den Anforderungen an Wirtschaftsprüfer insbesondere aus dem HGB entspricht.

(43) Zu f) Untersuchungen und Sanktionen:

(44) Die DAkKS überwacht alle Verifizierungsstellen gemäß Art. 5 Abs. 4 Verordnung 765/2008/EG und kann entsprechend Art. 5 Abs. 4 Verordnung 765/2008/EG sanktionieren (Überwachungsaudits und Sonderaudits, Anordnung von Korrekturmaßnahmen, Einschränkung des Akkreditierungsumfangs, Aussetzung der Akkreditierung, Entzug der Akkreditierung, Veröffentlichung von Sanktionen und Information der Eskalation an nationale Behörden). Hinzu kommen gesetzliche und vertragliche Haftungstatbestände für die Verifizierungsstelle.

(45) Dies entspricht den Vorschriften insbesondere des HGB für Wirtschaftsprüfer.

(46) Zu g) die Organisation der Arbeit des unabhängigen Erbringers von Bestätigungsleistungen:

(47) In der harmonisierten Norm DIN EN ISO/IEC 17029 werden umfassende Vorgaben für das Managementsystem, Ressourcen, und zur Organisation der Stelle definiert. Hinzu kommen weitreichende Vorgaben zum Ablauf der Verifizierung. Die DAkKS überprüft die Organisation beispielsweise in den genannten Wissensaudits auf Prüfplanung.

(48) Dies entspricht den Vorschriften insbesondere des HGB für Wirtschaftsprüfer.

(49) Zu h) die Meldung von Unregelmäßigkeiten:

- (50) Die Norm DIN EN ISO 14064-3, auf der die noch in Entwicklung befindliche ISO 14019 (Verifizierung von Nachhaltigkeitsinformationen) vermutlich basieren wird, enthält Vorgaben zur Meldung von Unregelmäßigkeiten an das Management. Insofern kann sich ebenso an Art. 7 Abs. 5 Durchführungsverordnung 2018/2067/EU orientiert werden. Vorgaben zur Meldung an Behörden können ergänzt werden, sofern sie für notwendig erachtet werden.
- (51) Dies entspricht den Vorschriften insbesondere des HGB bzw. Anforderungen aus der Verordnung 537/2014/EU für Wirtschaftsprüfer.

(3) Zwischenergebnis

- (52) Im Ergebnis ist in Anbetracht der Akkreditierung nach der Verordnung 765/2008/EG von einer dezidierten Gleichwertigkeit auszugehen. Der Eingriff in Art. 15 und Art. 16 GrCh ist damit unverhältnismäßig und folglich nicht gerechtfertigt.

bb) Unverhältnismäßigkeit wegen Verstoß gegen Ziele der CSRD – Soziale Teilhabe und Schaffung von Wettbewerb

- (53) Der Eingriff ist zudem nicht verhältnismäßig, da die durch den Eingriff verursachten Nachteile außer Verhältnis zu den angestrebten Zielen stehen.²¹ Damit liegt eine Unangemessenheit vor.
- (54) Der Eingriff durch den Ausschluss unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen führt zu einer weiteren Konzentration des Prüfer-Wettbewerbs. **Es kommt zu einer horizontalen wie vertikalen Wettbewerbsverzerrung:**
- (55) Horizontal können lediglich Wirtschaftsprüfungsunternehmen die Nachhaltigkeitsberichterstattung bestätigen, unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen werden gesetzlich ausgegrenzt.
- (56) Vertikal können durch die hohen Anforderungen im realistischen Kern lediglich die großen Wirtschaftsprüfer (die „Big4“) die Leistungen anbieten. Kleine und mittelständische Wirtschaftsprüfungsunternehmen kommen dagegen zu kurz.
- (57) Ziel der CSRD ist, einer solchen zusätzlichen Konzentration entgegenzuwirken. Bemerkenswerterweise spricht die CSRD selbst nicht davon, dass man der „Gefahr“ einer Konzentration am Markt für Abschlussprüfungen entgegentreten will – sondern adressiert wird die „Gefahr einer weiteren Konzentration“.²² Das alarmiert.

²¹ Z.B. EuGH, Rs. C-283/11, ECLI:EU:C:2013:28, Rn. 50 (Sky Österreich).

²² So auch Bundesrat, Empfehlungen der Ausschüsse, Drucksache 385/1/24, S. 13.

(58) Insoweit ist auf den Erwägungsgrund Nr. 61 der CSRD hinzuweisen:

*„Die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch die Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften würde dazu beitragen, die Verknüpfung zwischen Finanz- und Nachhaltigkeitsinformationen und deren Kohärenz zu gewährleisten, was für die Nutzer von Nachhaltigkeitsinformationen von besonderer Bedeutung ist. Allerdings besteht die **Gefahr einer weiteren Konzentration am Markt für Abschlussprüfungen**, wodurch die Unabhängigkeit der Prüfer gefährdet würde und sich die Abschlussprüfungshonorare oder die Honorare in Bezug auf die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung erhöhen könnten.*

(59) Gegenmittel ist nach der CSRD die Zulassung von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen:

*„Angesichts der Schlüsselrolle, die Abschlussprüfer bei der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung und der Gewährleistung zuverlässiger Nachhaltigkeitsinformationen spielen, hat die Kommission angekündigt, dass sie tätig werden wird, damit sich die Qualität der Abschlussprüfung weiter verbessert und ein offenerer, **stärker diversifizierter Prüfungsmarkt** entsteht, was die Voraussetzung für die erfolgreiche Anwendung dieser Änderungsrichtlinie darstellt.“²³*

(60) Die Einbeziehung unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen ermöglicht die Entstehung von Wettbewerb und damit einer sozialgerechten Kostengestaltung der Prüfungsleistungen.²⁴ Weiter fördert dies die breite Akzeptanz für die Vorgaben der Nachhaltigkeitsberichterstattung in der Wirtschaft.²⁵ Hinzu kommt das Entgegenwirken weg von Kapazitätsengpässen.²⁶

(61) Die durch die deutsche Neuregelung beabsichtigte Lage manifestiert die Konzentration auf dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung. Besonders der deutsche Markt leidet unter der Konzentration des Wettbewerbes bei Abschlussprüfungen. In Anbetracht des Überwiegens der dargestellten Nachteile ist eine Unverhältnismäßigkeit anzunehmen und der Eingriff in die Berufs- und Unternehmerfreiheit nach Art. 15 und Art. 16 GrCh ist nicht gerechtfertigt.

²³ Nr. 61 der Erwägungsgründe der CSRD

²⁴ Vgl. auch Stellungnahme des Bundesrates, Drucksache 20/13256, S. 9.

²⁵ Stellungnahme des Bundesrates, Drucksache 20/13256, S. 8.

²⁶ Stellungnahme des Bundesrates, Drucksache 20/13256, S. 9; zu allem zuvor Bundesrat, Empfehlungen der Ausschüsse, Drucksache 385/1/24, S. 12 f.

d) Zwischenergebnis

(62) Der Verstoß gegen Art. 15 und Art. 16 GrCh lenkt das gesetzgeberische Ermessen des deutschen Gesetzgebers, unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zuzulassen.

2. Konsequenz und Gesetzgebungsvorschlag

(63) Der nationale Gesetzgeber muss aus europarechtlichen Gründen bei Erlass des Umsetzungsgesetzes Art. 34 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU miteinbeziehen.

(64) Nicht zu vernachlässigen ist, dass der deutsche Bundesrat eine dringliche Prüfung der Einbeziehung fordert.²⁷ Die Ausschüsse empfehlen, bereits in dem vorliegenden Gesetzgebungsverfahren von Art. 34 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU Gebrauch zu machen.²⁸ Das entspricht zudem dem Gedanken des Regierungsentwurfs, die Unionsvorgaben der CSRD nach dem „1:1 Prinzip“²⁹ umzusetzen.

(65) Erfolgt keine europarechtskonforme Umsetzung, kann gegen die Verletzungen der Charta-Grundrechte gerichtlicher Rechtsschutz ersucht werden. Insbesondere kann beim Europäischen Gerichtshof im Wege der allgemeinen Verfahren vorgegangen werden (insbesondere durch Nichtigkeitsklage gem. Art. 263 Abs. 4 AEUV und Vorabentscheidungsverfahren gem. Art. 267 AEUV sowie die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens seitens der EU-Kommission gem. Art. 258 ff. AEUV).³⁰

(66) Der Regierungsentwurf ist folgendermaßen anzupassen, um den europarechtlichen Vorgaben zu genügen:

Fassung des Regierungsentwurfes	Europarechtskonforme Fassung
<p><i>„§ 324e</i></p> <p><i>Auswahl der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts und Ausschlussgründe</i></p> <p><i>(1) Auf die Auswahl der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts und auf die Ausschlussgründe ist § 319 mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden, dass sich aus dem Auszug aus dem</i></p>	<p><i>„§ 324e</i></p> <p><i>Auswahl der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts und Ausschlussgründe</i></p> <p><i>(1) Auf die Auswahl der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts und auf die Ausschlussgründe ist § 319 mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden,</i></p>

²⁷ Stellungnahme des Bundesrates, Drucksache 20/13256, S. 9.

²⁸ Bundesrat, Empfehlungen der Ausschüsse, Drucksache 385/1/24, S. 13: „Von der Öffnungsmöglichkeit sollte daher bereits mit dem vorliegenden Umsetzungsgesetz Gebrauch gemacht werden.“

²⁹ Bundesministerium der Justiz, Gesetz zur Umsetzung der EU-Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (CSRD) Informationspapier Juli 2024, S. 1.

³⁰ Streinz, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Auflage 2018, Vorbemerkungen GrCh, Rn. 14.

<p><i>Berufsregister ergeben muss, dass die Eintragung nach § 38 Nummer 1 Buchstabe g oder Nummer 2 Buchstabe k der Wirtschaftsprüferordnung vorgenommen worden ist.</i></p> <p><i>[...]“</i></p>	<p><i>dass sich aus dem Auszug aus dem Berufsregister ergeben muss, dass die Eintragung nach § 38 Nummer 1 Buchstabe g oder Nummer 2 Buchstabe k der Wirtschaftsprüferordnung vorgenommen worden ist. Daneben können unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen im Sinne des Art. 2 Nr. 20 Richtlinie 2013/34/EU als Konformitätsbewertungsstellen, die gemäß der Verordnung (EG) Nr. 765/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates für die in Artikel 34 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe aa der Richtlinie 2013/34/EU genannte Konformitätsbewertung akkreditiert sind, Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts sein.</i></p> <p><i>[...]“</i></p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Der Vorschlag ist unmittelbar zu integrieren, damit die DAkkS unverzüglich die Akkreditierung entsprechend einleiten kann.

* * *