

VAZ - Hansering 28 - 55929 Brilon

Bundesministerium der Justiz  
Mohrenstraße 37  
10117 Berlin

**per E-Mail:** [poststelle@bmj-bund.de](mailto:poststelle@bmj-bund.de)  
[III A3@bmj.bund.de](mailto:III A3@bmj.bund.de)



**Verband akkreditierter  
Zertifizierungsgesellschaften e.V.**

Geschäftsstelle:  
Hansering 28  
59929 Brilon  
Telefon: 0176 / 438 890 32  
E-Mail: [m.pospiech@vaz-ev.de](mailto:m.pospiech@vaz-ev.de)  
[www.vaz-ev.de](http://www.vaz-ev.de)  
Steuer-Nr. 22 294 0709 0

**Brilon, den 18.04.2024**

## **Stellungnahme**

### **zum Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz**

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der 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

Sehr geehrte Damen und Herren,

der **Verband der akkreditierten Zertifizierungsgesellschaften e.V. in Deutschland** (VAZ e.V.) hat über 80 Mitglieder und repräsentiert damit mehr als 90 % des deutschen Marktes für Zertifizierungsgesellschaften im systemischen Bereich. Der VAZ e.V. vertritt die Interessen von deutschen Zertifizierungsgesellschaften unter anderem in Fragen zur Akkreditierung nach der Verordnung (EG) Nr. 765/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Juli 2008 („Europäische Akkreditierungsverordnung“, nachfolgend kurz auch „*Akkreditierungsverordnung*“ genannt) und nach dem Gesetz über die Akkreditierungsstelle (Akkreditierungsstellengesetz - AkkStelleG). Der VAZ e.V. ist im Lobbyregister des Deutschen Bundestags eingetragen (Registernummer: R006548).

Bankverbindung:  
Kreissparkasse Ostalb  
IBAN: DE94 6145 0050 1000 2996 38  
BIC: OASPDE6AXXX

Vorstand:  
R. Herberg, Vorsitz.  
B. Schowe-von der Brelie, stellv. Vorsitz.  
S. Holert

A. Lemke  
T. Votsmeier  
A. Baus

## A. Petitum

Der VAZ e.V. fordert eine Erweiterung des Kreises der nach dem Gesetz zugelassenen Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts auf akkreditierte Zertifizierungsgesellschaften auch in Deutschland.

Viele unserer nächsten Nachbarn, wie z.B. Frankreich, Österreich und Spanien, aber auch Irland haben das in der Richtlinie (EU) 2022/2264 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 (*Corporate Sustainability Reporting Directive/CSRD*) enthaltene Wahlrecht zur Zulassung von akkreditierten Zertifizierungsgesellschaften ausgeübt bzw. werden dieses ausüben.

Rechtstechnisch lässt sich die Erweiterung mit **nur einer einzig Ergänzung** am Referentenentwurf umsetzen.

Die Erweiterung bietet keinerlei Nachteile, sondern viele handfeste Vorteile:

- Das bei akkreditierten Zertifizierungsgesellschaften vorhandene Knowhow in den Bereichen Umwelt, Soziales, Compliance kann genutzt werden, um eine qualitativ hochwertige Prüfung durchzuführen. Mit vorhandenen und in der Praxis erprobten Akkreditierung wie z.B. der DIN EN ISO 14065 werden bereits heute nichtfinanzielle Kennzahlen und Berichte verifiziert;
- Die Beschränkung der Nachhaltigkeitsprüfung auf Wirtschaftsprüfer kann durch die Wirtschaftsprüfer kapazitätsmäßig nicht dargestellt werden; aufgrund der knappen Prüfungsressourcen werden die Kosten für die Unternehmen künstlich in die Höhe getrieben;
- Die Erweiterung des Kreises der Nachhaltigkeitsprüfer auf akkreditierte Zertifizierungsgesellschaften führt zu einem Mehr an Wettbewerb, ohne dass die Qualität leidet, und damit zu geringeren Prüfungskosten; das ist auch explizit das Ziel des EU-Gesetzgebers, das er in Erwägungsgrund 61 der CSRD formuliert hat;
- Die hoheitliche Überwachung durch die Deutsche Akkreditierungsstelle GmbH (DAkkS) bietet eine unmittelbare Qualitätssicherung und Einbindung in die deutsche Qualitätsinfrastruktur, die mindestens gleichwertig zur Wirtschaftsprüferaufsicht ist;
- Nur die Erweiterung des Kreises der zulässigen Nachhaltigkeitsprüfer ist mit Art. 12 Abs. 1 GG vereinbar. Denn eine Beschränkung auf Wirtschaftsprüfer ist als Berufszugangsbeschränkung, jedenfalls als Berufsausübungsbeschränkung weder erforderlich noch verhältnismäßig;
- Der derzeit geplante Ausschluss von in Deutschland niedergelassenen akkreditierten Zertifizierungsgesellschaften würde eine Inländerdiskriminierung darstellen, weil der Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung (Art. 36a der Richtlinie 2006/43/EG in der Fassung der CSRD; nachfolgend kurz auch

„Abschlussprüferrichtlinie“ genannt) und die in Erwägungsgrund 62 der CSRD beabsichtigte Förderung des freien Dienstleistungsverkehrs die Nachhaltigkeitsprüfung auch in Deutschland durch akkreditierte Zertifizierungsgesellschaften aus anderen Mitgliedsstaaten ermöglichen soll.

Konkret fordern wir eine **Ergänzung von § 324e HGB-E um einen neuen Absatz (3)** wie folgt:

„(3) Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts kann auch ein unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen gemäß Artikel 2 Nr. 20 der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und Rates sein, sofern dieser Anforderungen unterliegt, die den festgelegten Anforderungen für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß Artikel 2 Nr. 22 der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und Rates gleichwertig sind. Das Nähere regelt eine Rechtsverordnung, die durch das Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz erlassen wird.“

## B. Inhaltsverzeichnis

A. Petitum .....	2
B. Inhaltsverzeichnis .....	4
C. Zusammenfassung .....	5
D. Begründung im Einzelnen .....	6
I. Europarechtliche Rahmenbedingungen .....	6
1. Zur CSRD .....	6
2. Zur Akkreditierungsverordnung .....	8
II. Nationale Umsetzung der CSRD .....	9
1. Der Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz (BMJ) .....	9
2. Bewertung des RefE .....	10
a. Der Schutz der Berufsfreiheit gemäß Art. 12 Abs. 1 GG erfordert eine Erweiterung von § 324e HGB-E .....	10
b. Die Erweiterung des Prüferkreises auf unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen ist aus sachlichen Gründen gerechtfertigt und geboten .....	11
aa. Hoheitliche Aufgabe der Akkreditierung schafft Vertrauen in Qualität und Fachkompetenz der unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen .....	12
bb. Akkreditierung auf Grundlage der DIN EN ISO/IEC 17029:2020 gewährleistet einen einheitlichen Standard im Geltungsbereich der EU .....	12
cc. Akkreditierung für die Bestätigung von Nachhaltigkeitsinformationen bereits international anerkannt und bewährt. ....	13
dd. Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterliegen keiner Akkreditierung .....	13
ee. Akkreditierte Zertifizierungsgesellschaften verfügen bereits seit Jahren über Fachkompetenz für die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts .....	13
ff. Akkreditierung nach DIN EN ISO/IEC 17029:2020 stellt strenge Anforderung an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen und sichert ein hohes Qualitätsniveau .....	14
gg. Nationale Akkreditierungsstelle (NAS) unterliegt ihrerseits einer Qualitätsüberwachung durch die European co-operation for Accreditation (EA) ...	14
hh. Konformitätsbewertungsprogramme stellen die Erfüllung der Anforderungen sicher, die an einen Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts gestellt werden .....	15
ii. BMWK kann als Programmeigner eines Konformitätsbewertungsprogrammes kohärente Anforderungen an Prüfer von Nachhaltigkeitsberichten gewährleisten	16
jj. Absicherung der Anforderung an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen durch Rechtsverordnung des BMWK .....	16
c. Die Erweiterung des Kreises der Nachhaltigkeitsprüfer auf akkreditierte Zertifizierungsgesellschaften ist wirtschaftspolitisch geboten .....	17
aa. Vermeidung von Kapazitätsengpässen .....	17
bb. Förderung des Wettbewerbs .....	17
cc. Senkung der Kosten für die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts .....	18
dd. Vermeidung eines deutschen Sonderwegs und einer Inländerdiskriminierung .....	18

## C. Zusammenfassung

Der am 22. März 2024 veröffentlichte Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz (BMJ) zur Umsetzung der CSRD nimmt eine Zuweisung der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts als Vorbehaltsaufgabe ausschließlich zugunsten von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vor. Diese Aufgabenzuweisung ist deutlich zu kritisieren und u.E. weder rechtlich noch sachlich haltbar.

Die in § 324e HGB-E des Referentenentwurfs des BMJ (RefE) vorgenommene Beschränkung des Kreises der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts ist sowohl aus rechtlichen als auch aus sachlichen Gründen **nicht** gerechtfertigt. Abgesehen hiervon sprechen aus Sicht der von der Umsetzung der CSRD betroffenen Verkehrskreise gewichtige wirtschaftliche **Gründe für eine Zulassung der unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen** als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts.

**Mit der für einen unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen zwingend verbundenen Akkreditierung wird ein nationales und europarechtlich etabliertes und bewährtes System der hoheitlichen Qualitätssicherung genutzt.** Dies sieht auch der europäische Gesetzgeber zur CSRD so.

Der **besondere Wert der Akkreditierung** liegt darin, dass sie eine offizielle, hoheitliche Bestätigung der fachlichen Kompetenz von Konformitätsbewertungsstellen darstellt, deren Aufgabe es ist sicherzustellen, dass die geltenden Anforderungen erfüllt sind. Akkreditierungen auf Grundlage von harmonisierten internationalen Normen, wie insbesondere nach DIN EN ISO, gewährleisten einen einheitlichen Standard im Geltungsbereich der EU und fördern die weltweite Anerkennung.

**Im Anwendungsbereich der CSRD besteht bereits seit Jahren** mit der „DIN EN ISO/IEC 17029:2020 (Konformitätsbewertung - Allgemeine Grundsätze und Anforderungen an Validierungs- und Verifizierungsstellen)“ in Verbindung mit weiteren spezifischen Normen wie z.B. der „DIN EN ISO 14065:2022 (Allgemeine Grundsätze und Anforderungen an Validierungs- und Verifizierungsstellen von Umweltinformationen)“ bewährte Akkreditierung zur Verfügung. Diese **Akkreditierungen werden gegenwärtig schon für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten verwendet.** Sie sind national wie international etabliert. Somit kann das bei akkreditierten Zertifizierungsgesellschaften vorhandene Knowhow in den Bereichen Umwelt, Soziales, Compliance genutzt werden, um eine qualitativ hochwertige Prüfung durchzuführen. Mit vorhandenen und in der Praxis erprobten Akkreditierungen wie z.B. der DIN EN ISO 14065 werden bereits heute nichtfinanzielle Kennzahlen und Berichte verifiziert.

**Neue Strukturen**, die weitere gesamtwirtschaftliche Aufwendungen verursachen würden, sind dafür **nicht zu schaffen.**

Schließlich erachten wir die **Ausübung des nach Art. 34 Abs. 4** der Richtlinie 2013/34/EU (in der Fassung der CSRD; nachfolgend kurz auch „*Bilanzrichtlinie*“ genannt) **eingeräumten Wahlrechts** politisch für opportun; nicht zuletzt im europäischen Kontext, um einen deutschen Sonderweg zu vermeiden, der akkreditierte inländische Zertifizierungsgesellschaften sowohl gegenüber Wirtschaftsprüfern als auch gegenüber Zertifizierungsgesellschaften aus anderen Mitgliedsstaaten benachteiligen (diskriminieren) würde.

Volkswirtschaftlich wird durch den vorliegenden Entwurf die Nachhaltigkeitsprüfung künstlich verteuert; nicht zuletzt dadurch werden in Deutschland ohne die vorgeschlagene Erweiterung des Kreises der Nachhaltigkeitsprüfer politisch auch gewollte freiwillige Nachhaltigkeitsprüfungen nicht stattfinden.

## **D. Begründung im Einzelnen**

### **I. Europarechtliche Rahmenbedingungen**

#### **1. Zur CSRD**

Die CSRD nimmt hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen in Art. 1 der CSRD Änderungen der Richtlinie 2013/34/EU (Bilanzrichtlinie) und in Art. 3 der CSRD Änderungen der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und Rates (Abschlussprüferrichtlinie) vor.

Die CSRD ist am 16. Dezember 2022 im Amtsblatt der Europäischen Union (*ABl. L 332. Seiten 15 ff.*) veröffentlicht und am 6. Januar 2023 in Kraft getreten. Die Umsetzung von Artikel 1 bis 3 der CSRD hat in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union spätestens bis zum 6. Juli 2024 zu erfolgen.

Die mit der CSRD begründete Nachhaltigkeitsberichterstattung hat insbesondere auf Informationen zu den Nachhaltigkeitsfaktoren Umwelt, Soziales, Menschenrechte und Unternehmensführung/Governance einzugehen. Die Änderungen der Bilanzrichtlinie durch Art. 1 Nr. 12 f. der CSRD begründen zudem das Erfordernis einer Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung sind nach den europarechtlichen Vorgaben grundsätzlich Abschlussprüfer auserkoren, die sich hierfür gesondert qualifizieren müssen. Sie haben sich insbesondere in einer achtmonatigen praktischen Ausbildung besondere Kenntnisse und Anforderungen hinsichtlich der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichterstattung zu verschaffen. Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften, die die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführen, sollen nach dem Willen des EU-Gesetzgebers über ein hohes Maß an technischem und spezifischem Fachwissen auf dem Gebiet der Nachhaltigkeit verfügen. Um sicherzustellen, dass auch bei der

Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung eine Qualitätssicherung erfolgt und dass diese Qualitätssicherungsprüfer über eine angemessene fachliche Ausbildung und einschlägige Erfahrung auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichterstattung und der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung verfügen, sollte die Anforderung zur Einrichtung eines Systems der Qualitätssicherungsprüfung auch für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gelten.

Vor diesem Hintergrund wurde durch Art. 1 Nr. 13 der CSRD Art. 34 der Bilanzrichtlinie geändert und erweitert. Art. 34 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. aa) der Bilanzrichtlinie führt eine Prüfungspflicht der Nachhaltigkeitsberichterstattung ein.

Zur Prüfung berufen sind grundsätzlich die von den Mitgliedstaaten zur Durchführung von Abschlussprüfungen auf Grundlage der Abschlussprüferrichtlinie zugelassenen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften. Darüberhinausgehend sieht Art. 1 Nr. 13 der CSRD die Ergänzung von Art. 34 der Bilanzrichtlinie um einen neuen Absatz 4 vor: Nach **Art. 34 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie** können Mitgliedstaaten **unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen gleichermaßen** gestatten, eine Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts nach Art. 34 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. aa) der Bilanzrichtlinie durchzuführen.

Ein *unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen* wird dabei unter Verweis auf die Akkreditierungsverordnung legal definiert als

*„eine Konformitätsbewertungsstelle, 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 vorliegenden Richtlinie genannte Konformitätsbewertung akkreditiert ist.“*  
(Art. 2 Nr. 20 der Bilanzrichtlinie).

Der EU-Normgeber hat sich **bewusst für eine Öffnung** zur Vornahme der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung und damit für deren Prüfung durch unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen entschieden. Konkret sieht er nämlich nach Erwägungsgrund 61 der CSRD 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.

Darüber hinaus – so ausdrücklich in Erwägungsgrund 61 der CSRD festgehalten – ist es im Zusammenhang mit der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung wünschenswert, dass die Unternehmen auf eine größere Auswahl an unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen zurückgreifen können. Den Mitgliedstaaten wurde deshalb die Möglichkeit eingeräumt, unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen gemäß der Verordnung (EG) Nr. 765/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates für die Abgabe eines Bestätigungsurteils über die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu akkreditieren.

## 2. Zur Akkreditierungsverordnung

Der Europäische Gesetzgeber hat mit dem New Legislative Framework die seit dem sog. New Approach verstetigte Europäische Qualitätsinfrastruktur in die heutige Form gegossen. Zentraler Bestandteil ist die Akkreditierungsverordnung (Verordnung (EG) Nr. 765/2008), die ab dem Jahr 2010 das geltende europäische Akkreditierungssystem geschaffen hat. Damit ist die Bestätigung der Kompetenz von Konformitätsbewertungsstellen erstmals einheitlich für den gesamten Binnenmarkt (incl. EFTA) durch die neu geschaffenen nationalen Akkreditierungsstellen (nachfolgend kurz auch „NAS“ genannt) grundlegend gesetzlich geregelt worden. Die NAS handeln in dieser Rolle als Verwaltungsbehörde und damit hoheitlich. In Deutschland ist es die Deutsche Akkreditierungsstelle GmbH (DAkkS) als Beliehene.

Der besondere Wert der Akkreditierung liegt darin, dass sie eine offizielle, hoheitliche Bestätigung der fachlichen Kompetenz von Konformitätsbewertungsstellen darstellt, deren Aufgabe es ist sicherzustellen, dass die geltenden Anforderungen erfüllt sind (Erwägungsgründe 9 und 15 der Akkreditierungsverordnung). Nach der Vorstellung des Gesetzgebers folgt daraus ein hohes Maß an Vertrauen in die Konformitätsbescheinigungen von akkreditierten Stellen. Deshalb sollen nationale Behörden die Akkreditierung als bevorzugtes Mittel zum Nachweis der fachlichen Kompetenz einer Konformitätsbewertungsstelle behandeln (Erwägungsgrund 13 der Akkreditierungsverordnung).

Soweit spezielle fachliche Anforderungen – wie im vorliegenden Fall der CSRD – gestellt werden, können sektorale Akkreditierungssysteme oder auch durch die jeweilige NAS anerkannte Konformitätsbewertungsprogramme weitere Anforderungen an die Zertifizierungsgesellschaft und an das von ihr eingesetzte Personal gestellt werden, um das erforderliche Schutzniveau zu gewährleisten (Erwägungsgrund 25 der Akkreditierungsverordnung). Derartige Konformitätsbewertungsprogramme können auch von Bundesministerien erstellt werden, was eine bereits etablierte Vorgehensweise ist. Die DAkkS berät im Bedarfsfall die öffentlichen Programmeigner bei der Ausgestaltung der Programme.

In dem vorliegenden Zusammenhang ist von besonderer Bedeutung, dass die Akkreditierung bei weitem nicht nur den landläufig bekannten Bereich der Produktprüfung und -bewertung mit dem CE-Kennzeichen umfasst, sondern auch Dienstleistungen und die Bewertung von Managementsystemen oder Inspektions- und Verifizierungstätigkeiten.

Je nach Gegenstand der Konformitätsbewertung sind unterschiedliche harmonisierte Normen einschlägig. Hier von besonderer Relevanz ist die DIN EN ISO/IEC 17029:2020 für Verifizierungs- und Validierungstätigkeiten (dazu ausführlich unten *Abschnitt II. 2. b)*). Die DAkkS akkreditiert bereits seit Jahren Zertifizierungsgesellschaften für Konformitätsbewertungen gerade auch im Bereich der Umwelt,



Energie und Nachhaltigkeit. Aktuell ist auch das vom Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung als Programmeigner entwickelte Konformitätsbewertungsprogramm "Grüner Knopf" akkreditiert worden.

## II. Nationale Umsetzung der CSRD

### 1. Der Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz (BMJ)

Der am 22. März 2024 veröffentlichte Referentenentwurf des BMJ zur Umsetzung der CSRD (RefE) regelt die Pflicht zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts in einem eigenständigen Titel. Der Referentenentwurf differenziert folgerichtig zwischen der Abschlussprüfung (§§ 316 ff. HGB-E) und der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts (§§ 324b ff. HGB-E). Der jeweils berufene Prüfer hat das Ergebnis seiner Prüfung eigenständig in einem gesonderten Bericht mit separatem Bestätigungsvermerk bzw. Prüfungsvermerk über den Nachhaltigkeitsbericht niederzulegen.

Der **RefE** legt nach § 324e Abs. (1) und Abs. (2) HGB-E die **Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts ausschließlich als Vorbehaltsaufgabe für Wirtschaftsprüfer und für Wirtschaftsprüfungsgesellschaft** an. Diese **berufsspezifische Aufgabenzuweisung** wird in der Gesetzgebung des RefE zu Nummer 31, letzter Satz (*siehe Seite 128 (oben) der Begründung*) nochmals deutlich zum Ausdruck gebracht.

Durch die klarstellende Regelung des § 324e Abs. (2) HGB-E wird im RefE nur von der in der CSRD nach Art. 34 Abs. 3 der Bilanzrichtlinie angelegten Wahlmöglichkeit zugunsten der Mitgliedstaaten Gebrauch gemacht, wonach ein anderer Abschlussprüfer oder eine andere Prüfungsgesellschaft als der- oder diejenige(n), die die Abschlussprüfung durchführen, zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts berichtigt werden kann.

Die weitere, unmittelbar darauffolgende Wahlmöglichkeit zugunsten der Mitgliedstaaten der CSRD nach **Art. 34 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie** findet hingegen **an keiner Stelle im RefE eine Erwähnung**. Wie eingangs dargelegt, sieht die CSRD nach Art. 34 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie vor, dass die Mitgliedstaaten die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts gleichermaßen unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistung gestatten können.

## 2. Bewertung des RefE

Die Ausgestaltung der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts im RefE in einem eigenständigen Titel (§§ 324b ff. HGB-E) begrüßen wir ausdrücklich. Die Trennung von Abschlussprüfung und Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts ermöglicht es dem Gesetzgeber, die spezifischen Anforderungen, insbesondere die Vorgaben aus der CSRD, an die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts eigenständig zu regeln, ohne dabei in die bewährten Regelungen zur Abschlussprüfung grundlegend eingreifen zu müssen.

Die im RefE vorgenommene **Zuweisung der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts ausschließlich als Vorbehaltsaufgabe zugunsten von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften** greift zu kurz und ist unserer Überzeugung nach auch aus Rechtsgründen **nicht haltbar**.

### a. Der Schutz der Berufsfreiheit gemäß Art. 12 Abs. 1 GG erfordert eine Erweiterung von § 324e HGB-E

§ 324e HGB-E statuiert eine Beschränkung des Kreises der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts zugunsten eines Wirtschaftsprüfers und einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Der Berufstätigkeit als Prüfer von Nachhaltigkeitsberichten unterliegt damit einer staatlichen Reglementierung, weshalb die Regelungen in die durch das Grundgesetz geschützte Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG eingreift. Offenbleiben kann vorliegend, ob es sich bei § 324e HGB-E bereits um einen Eingriff in die Berufswahl oder (nur) um einen solchen in die Berufsausübung handelt. § 324e HGB-E führt aufgrund der damit einhergehenden subjektiven Berufswahlbeschränkung jedenfalls zu einer spürbaren Einschränkung der Berufstätigkeit für Prüfer von Nachhaltigkeitsinformationen, insbesondere für Prüfer von Umweltinformationen. § 324e HGB-E kommt somit jedenfalls wegen seiner Auswirkungen einem Eingriff in die Freiheit der Berufswahl nahe. Im Ausgangspunkt kann damit der vorliegende Eingriff in die Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG nicht mit jeder vernünftigen Erwägung des Gemeinwohls, sondern nur zum Schutze besonders wichtiger Gemeinschaftsgüter, die der Freiheit des Einzelnen vorgehen, gerechtfertigt werden (vgl. *Sachs/Mann*, 9. Aufl. 2021, GG Art. 12 Rn. 131; *BVerfG*, NJW 1988, 1195, 1196 = *BVerfGE* 77, 84 ff.). Ein solches besonderes Schutzbedürfnis besteht nicht und wird im RefE auch überhaupt nicht thematisiert.

Auch wenn der Eingriff in die geschützte Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG aufgrund der Änderungen in Art. 34 der Bilanzrichtlinie durch Art. 1 Nr. 13 der CSRD durch höherrangiges Recht grundsätzlich vorgegeben ist, hat der Gesetzgeber die **Umsetzung der Vorgaben aus Art. 1 Nr. 13 der CSRD im Lichte der grundgesetzlich garantierten Berufsfreiheit** vorzunehmen. Unerlässlich ist damit die Prüfung der Verhältnismäßigkeit der Beschränkung des Prüferkreises des

Nachhaltigkeitsberichts gemäß § 324e HGB-E auf Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

Eine Verhältnismäßigkeitsprüfung fehlt indes. Diesbezügliche Abwägungen finden sich im RefE nicht. Unberücksichtigt lässt der RefE speziell die in Art. 34 Abs. 4 Unterabs. 1 der Bilanzrichtlinie enthaltene Wahlmöglichkeit zur Öffnung der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen. Der RefE setzt sich insofern auch nicht mit den in Erwägungsgrund 61 der CSRD enthaltenen Zielsetzungen und Bedenken gegen einen "Closed Shop für Wirtschaftsprüfer" auseinander.

Die Erweiterung des Prüferkreises auf unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen in dem von uns vorgeschlagen Umfang steht im Einklang mit der CSRD und setzt Art. 34 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie in nationales Recht um. Eine solche Erweiterung ist geeignet, erforderlich und verhältnismäßig, weil durch die zwingend vorzunehmende Akkreditierung eine – zu den bislang in § 324e HGB-E vorgesehenen Prüfern – vergleichbare Qualität der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts gewährleistet wird, vorhandene Sachkunde genutzt und zu erwartenden Kapazitätsengpässen bei den Prüfern des Nachhaltigkeitsberichts entgegenwirkt.

Mit anderen Worten **steht** die **CSRD** nicht nur einer Prüfung des deutschen Grundrechts der Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG **nicht entgegen**, sondern sie **enthält** in ihren Erwägungsgründen sogar **abwägungsrelevante Argumente** und Aspekte des EU-Gesetzgebers, die **zugunsten der Öffnung für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen** stehen.

**b. Die Erweiterung des Prüferkreises auf unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen ist aus sachlichen Gründen gerechtfertigt und geboten**

Unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen müssen nach der Legaldefinition des Art. 2 Nr. 20 der Bilanzrichtlinie akkreditiert sein. Der EU-Gesetzgeber hat mit der Akkreditierungsverordnung unmittelbar geltendes Recht geschaffen, auf das er sich nun explizit bezieht. Unter Akkreditierung versteht er die *„Bestätigung durch eine nationale Akkreditierungsstelle, dass eine Konformitätsbewertungsstelle die in harmonisierten Normen festgelegten Anforderungen und, gegebenenfalls, zusätzliche Anforderungen, einschließlich solcher in relevanten sektoralen Akkreditierungssystemen, erfüllt, um eine spezielle Konformitätsbewertungstätigkeit durchzuführen“* (Art. 2 Nr. 10 der Akkreditierungsverordnung).

*aa. Hoheitliche Aufgabe der Akkreditierung schafft Vertrauen in Qualität und Fachkompetenz der unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen*

Akkreditierte Konformitätsbewertungsstellen werden regelmäßig von der jeweiligen NAS begutachtet und weisen somit die erforderliche Kompetenz ihres Personals nach, einschließlich der Kenntnis der Branche und der Einhaltung der spezifischen Anforderungen. Dieses Maß an Sicherheit und Bestätigung der Kompetenz ist für ein fundiertes und solides Prüfverfahren erforderlich und sollte für die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts genutzt werden.

National wird die staatliche Akkreditierung durch die **DAkKS** als Beliehene auf Grundlage des AkkStelleG als **hoheitliche Aufgabe** durchgeführt. Die DAkKS beurteilt und überwacht im öffentlichen Interesse die fachliche Kompetenz, Verlässlichkeit, Unabhängigkeit und Integrität von Konformitätsbewertungsstellen. Durch Akkreditierung werden im öffentlichen Sektor Doppelstrukturen und Mehrfachüberwachungen vermieden.

*bb. Akkreditierung auf Grundlage der DIN EN ISO/IEC 17029:2020 gewährleistet einen einheitlichen Standard im Geltungsbereich der EU*

**Akkreditierungen** auf Grundlage von harmonisierten internationalen Normen, wie insbesondere **nach DIN EN ISO, gewährleisten einen einheitlichen Standard im Geltungsbereich der EU** und fördern die weltweite Anerkennung.

Im Geltungsbereich der CSRD besteht bereits seit Jahren mit der „DIN EN ISO/IEC 17029:2020 (Konformitätsbewertung - Allgemeine Grundsätze und Anforderungen an Validierungs- und Verifizierungsstellen)“ in Verbindung mit weiteren spezifischen Normen wie z.B. der „DIN EN ISO 14065:2022 (Allgemeine Grundsätze und Anforderungen an Validierungs- und Verifizierungsstellen von Umweltinformationen)“ bewährte Akkreditierung zur Verfügung.

DIN EN ISO/IEC 17029:2022 ist bisher schon Grundlage für die **Akkreditierung** von Prüfstellen in den Bereichen des Europäischen Emissionshandels (EU-ETS). Akkreditierungen gemäß DIN EN ISO/IEC 17029:2020 mit DIN EN ISO 14065:2022 werden **gegenwärtig** bereits für die **Prüfung von Treibhausgasemissionsberichten** (Carbon-Footprint-Verifizierung, „CO<sub>2</sub>-Fußabdruck“) und für die **Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten** verwendet. Sie sind national wie international etabliert.

*cc. Akkreditierung für die Bestätigung von Nachhaltigkeitsinformationen bereits international anerkannt und bewährt.*

Mit Blick auf die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts stehen darüber hinaus auf internationaler Ebene weitere Normierungen an (siehe die Entwürfe zu DIN EN ISO 14019-1, DIN EN ISO 14019-2 und ISO 14019-4, Validierung und Verifizierung von Nachhaltigkeitsinformationen, Teil 1: Allgemeine Grundsätze und Anforderungen, Teil 2: Verifizierungsprozess und Part 4: Requirements for bodies providing validation and verification), die gleichermaßen für Akkreditierung genutzt werden.

*dd. Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterliegen keiner Akkreditierung*

**Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften** erfüllen nicht per se die Anforderungen an eine entsprechende Akkreditierung nach DIN EN ISO/IEC 17029 und **sind nicht** qua Bestellung zum Wirtschaftsprüfer **akkreditiert**. Die Ausführungen im RefE zu § 324k HGB-E dazu sind missverständlich (*siehe S. 129 der Begründung*)!

*ee. Akkreditierte Zertifizierungsgesellschaften verfügen bereits seit Jahren über Fachkompetenz für die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts*

Mit der Erweiterung des Prüferkreises auf unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen können bereits **vorhandene und bewährte Strukturen und Aufsichtsmechanismen** effizient für die von der Umsetzung der CSRD betroffenen Unternehmen genutzt werden.

Die CSRD erweitert bestehende Berichtspflichten zur Nachhaltigkeit deutlich. Mit der der CSRD vorausgegangenen Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 (*Non-Financial Reporting Directive/NFRD*) wurde eine Berichtspflicht zur Nachhaltigkeit (CSR-Berichterstattung) erstmalig europarechtlich eingeführt und standardisiert. Die Umsetzung der NFRD in nationales Recht erfolgte durch das Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 11. April 2017 (*BGBI. 2017 I, S. 802 ff.*). Akkreditierte Zertifizierungsgesellschaften prüfen die CSR-Berichterstattung ihrer Kunden bereits seit Jahren auf freiwilliger Basis nach den im Rahmen der NFRD verabschiedeten europaeinheitlichen Berichtstandards.

Das heute bereits **vorhandene Knowhow von deutschen Zertifizierungsgesellschaften zu Nachhaltigkeitsthemen und zu Nachhaltigkeitsberichten** kann somit schnell für die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts verfügbar gemacht werden.

Die Erweiterung des Prüferkreises auf unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen vermeidet, dass vorhandene Kompetenzen, Prüfer und Prüforganisationen ungenutzt bleiben und anderer Stelle erst neue Strukturen geschaffen werden müssen.

*ff. Akkreditierung nach DIN EN ISO/IEC 17029:2020 stellt strenge Anforderung an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen und sichert ein hohes Qualitätsniveau*

Die harmonisierte DIN EN ISO/IEC 17029:2020 definiert die allgemeinen und spezifischen Anforderungen für Verifizierungs- und Validierungsstellen. Die allgemeinen Anforderungen beziehen sich auf rechtliche und vertragliche Vereinbarungen, Verantwortlichkeiten, die Handhabung der Unparteilichkeit sowie Fragen der Haftung. In Ergänzung dazu umfassen die spezifischen Anforderungen Festlegungen zu Strukturen, Ressourcenbedarf und Qualifikationen, Management von Informationen und Aufzeichnungen, Validierungs- und Verifizierungsprozessen, Einsprüchen, Beschwerden und Managementsystemen. All diese Norm-Anforderungen sind Gegenstand der Akkreditierung und damit der **hoheitlichen Kompetenzbeurteilung durch** die jeweilige NAS, in Deutschland also der **DAkkS**. Es besteht somit bereits eine hoheitliche Positivbeurteilung, auf die zurückgegriffen werden kann.

*gg. Nationale Akkreditierungsstelle (NAS) unterliegt ihrerseits einer Qualitätsüberwachung durch die European co-operation for Accreditation (EA)*

Hinzu kommt, dass die Nutzung der Akkreditierung für die harmonisierte Nachhaltigkeitsprüfung eine enge europäische Verzahnung mit sich bringt: Denn auf europäischer Ebene hat die Akkreditierungsverordnung eine weitere Qualitätssicherungsebene eingerichtet, die Stelle nach Art. 14 VO (EG) 765/2008 (heute: EA – European co-operation for Accreditation). Sie hat die Aufgabe, die Qualität der Akkreditierungen durch die NAS der einzelnen Mitgliedsstaaten zu überwachen und damit die Voraussetzung dafür zu schaffen, dass die Akkreditierungsentscheidungen der NAS im gesamten Binnenmarkt als gleichwertig anerkannt werden (Art. 11 Abs. 2 der Akkreditierungsverordnung). Hierzu werden die NAS Zeichner der EA Multilateral Agreements (EA MLA). Die EA organisiert die Überwachung der jeweiligen NAS im Wege der Beurteilung unter Gleichberechtigten und fördert die Weiterentwicklung des europäischen Akkreditierungswesens, beispielsweise durch die Veröffentlichung von Verfahrensregeln, die die NAS bei der Akkreditierung berücksichtigen.

Die **Nutzung der Akkreditierung für die Nachhaltigkeitsprüfung ermöglicht** es also, innerhalb des **Binnenmarktes vergleichbare Anforderungen zu entwickeln**, ohne dass in jedem Mitgliedsstaat „das Rad neu erfunden“ werden müsste und ohne dass durch verschieden hohe nationale Anforderungen unbeabsichtigt deutschen Unternehmen Wettbewerbsnachteile entstehen.

*hh. Konformitätsbewertungsprogramme stellen die Erfüllung der Anforderungen sicher, die an einen Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts gestellt werden*

Auf der anderen Seite stellt die Akkreditierung für den Gesetzgeber ein höchst flexibles System dar, das ihm eine angemessene und verhältnismäßige Definition der Anforderungen ermöglicht:

- Zum einen ist die **Akkreditierung** – wie auch in der CSRD vorgesehen – **offen** für die Festlegung etwaiger national für erforderlich gehaltenen Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichtsprüfung. So kann der Gesetzgeber auch ein eigenständiges Verfahren zur Benennung von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen vorsehen und entsprechende Zuständigkeiten bei Bundesbehörden festlegen.
- Zum anderen wird es zweckmäßig sein, **Konformitätsbewertungsprogramme einzuführen, die durch die DAkkS** bei der Akkreditierung zusätzlich zu den Anforderungen der DIN EN ISO/IEC 17029:2020 **zu beachten sind**. Dabei handelt es sich um sektorale Programme, die der Europäische Gesetzgeber ausdrücklich auch unter die Akkreditierungsverordnung gefasst hat (Erwägungsgrund 25 der Akkreditierungsverordnung) und die ganz übliche Akkreditierungspraxis darstellen.

Die **DAkkS** akkreditiert als deutsche NAS bereits in all diesen Feldern Zertifizierungsgesellschaften und hat dementsprechend **bereits ein hohes Maß an fachlicher Expertise** in Validierungs- und Verifikationstätigkeiten, gerade auch im Bereich der Umwelt und Energie als wesentliche Teilbereiche der Nachhaltigkeitsprüfung.

Mit zu beachten ist, dass die **Kompetenz der konkret eingesetzten Prüfpersonen** für die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts **im Rahmen der Akkreditierung mit bewertet und beurteilt** wird. Dazu gehören Qualifikationsanforderungen und Erfahrungsnachweise ebenso wie der Nachweis von entsprechenden Fort- und Weiterbildungen, gerade so, wie sie von dem sektoralen Akkreditierungssystem oder Konformitätsbewertungsprogramm vorgeschrieben sind.

Die hoheitliche Überwachung durch die DAkkS bietet somit eine unmittelbare Qualitätssicherung und Einbindung in die deutsche Qualitätsinfrastruktur, die mindestens gleichwertig zur Wirtschaftsprüferaufsicht ist.

*ii. BMWK kann als Programmeigner eines Konformitätsbewertungsprogrammes kohärente Anforderungen an Prüfer von Nachhaltigkeitsberichten gewährleisten*

Entscheidet sich der Gesetzgeber richtigerweise für die Öffnung der Nachhaltigkeitsprüfung für die akkreditierten unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen, dann kann auch das **Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz (BMWK) ein hierfür geeignetes Konformitätsbewertungsprogramm** entwerfen, wie dies in anderen Bereichen von Bundesbehörden praktiziert wird. Dabei ist es eine der Aufgaben der DAkkS, Bundes- und Landesbehörden bei der Entwicklung von Konformitätsbewertungsprogrammen zu beraten.

Weil das BMWK außerdem auch für die Aufsicht über die Wirtschaftsprüfer zuständig ist, laufen damit sämtliche Aufsichtsfäden an einer Stelle zusammen. So **ist gewährleistet, dass die Anforderungen an Prüfer von Nachhaltigkeitsberichten kohärent bleiben.**

*jj. Absicherung der Anforderung an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen durch Rechtsverordnung des BMWK*

Soweit die Anforderungen an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen aufgrund eines vom BMWK festgelegten Konformitätsbewertungsprogramms nicht ohnehin den Anforderungen gemäß Art. 34 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie entsprechen, wird dem BMWK die zusätzliche Befugnis eingeräumt, einschlägige Anforderungen durch eine Rechtsverordnung zu definieren.

Im Übrigen wird bereits im RefE den weiteren Anforderungen, die nach Art. 34 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen gestellt werden, dadurch Rechnung getragen, dass die Pflicht zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts in einem eigenständigen Titel mit Verweis auf bestehende Regelungen normiert werden soll. Beispielhaft anzuführen sind die einheitlichen Vorgaben zur Berichterstattung nach § 343c Abs. 3 HGB-E, zur Ausgestaltung des Prüfungsvermerks nach § 324i HGB-E, zur Bildung eines Prüfungsausschusses nach § 324m HGB-E und der Verweis in § 324j HGB-E auf § 323 HGB-E, der insbesondere die Gewissenhaftigkeit, die Unparteilichkeit und die Verschwiegenheit des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts regelt.



### **c. Die Erweiterung des Kreises der Nachhaltigkeitsprüfer auf akkreditierte Zertifizierungsgesellschaften ist wirtschaftspolitisch geboten**

Wenn der RefE schon die eingeräumte Wahlmöglichkeit nach Art. 34 Abs. 3 der Bilanzrichtlinie in nationales Recht umsetzt (vgl. dazu § 342e Abs. 2 HGB-E), überzeugt es umso weniger, dass der RefE hingegen von der Wahlmöglichkeit nach Art. 34 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie keinen Gebrauch macht. Vielmehr ist die Erweiterung des Kreises der Nachhaltigkeitsprüfer auf akkreditierte Zertifizierungsgesellschaften wirtschaftspolitisch nicht nur sinnvoll, sondern auch angezeigt. Hierfür sprechen gewichtige Gründe.

#### *aa. Vermeidung von Kapazitätsengpässen*

Vor dem Hintergrund der Einbettung des Nachhaltigkeitsberichts in den Lagebericht (§ 289b HGB-E) besteht die Notwendigkeit, dass der bisherige Teil des Lageberichts und der Nachhaltigkeitsbericht zeitgleich nicht nur aufgestellt, sondern auch geprüft werden muss. Hierzu bedarf es trotz des allgegenwärtigen Fachkräftemangels einer ausreichenden Anzahl an verfügbaren Prüfern.

Das BMJ geht in seiner Pressemitteilung Nr. 27/2024 vom 22. März 2024 zum RefE nach seiner derzeitigen Schätzung von insgesamt rund 13.000 deutschen Unternehmen aus, die ab dem Geschäftsjahr 2025 von dem RefE betroffen sein werden. Diese 13.000 Unternehmen müssen jeweils die für sie gesetzlich geltenden Offenlegungspflichten einhalten. Die „Big Four“ Prüfungsgesellschaften werden ihre Prüfungsressourcen aufgrund ihrer Ausrichtung und Kostenstruktur primär auf große Unternehmen konzentrieren. Kleinere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder gar einzelne Wirtschaftsprüfer werden wegen der erforderlichen qualitativen und organisatorischen Anforderungen nicht in nennenswerter Anzahl zusätzlich zu ihrer originären Tätigkeit der Abschlussprüfungen die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts anbieten (können). Für Kleine und Mittlere Unternehmen (KMU) ist indes eine hohe Verfügbarkeit von (weiteren) Prüfern von entscheidender Bedeutung.

Die **Zulassung unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen** als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts **vermeidet** den bei Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft aufgrund knapper Prüfungsressourcen **erwarteten Kapazitätsengpass** für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten.

#### *bb. Förderung des Wettbewerbs*

Ein **Mehr an Wettbewerb** entspricht der Zielsetzung des EU-Gesetzgebers. In Erwägungsgrund 61 der CSRD spricht sich der EU-Gesetzgeber explizit für die Öffnung der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts aus, um einer weiteren Konzentration am Markt für Abschlussprüfungen entgegenzuwirken. Schon heute bilden die „Big

Four“ Prüfungsgesellschaften ein Oligopol und erwirtschaften den weit überwiegenden Anteil am Umsatz im Gesamtmarkt Abschlussprüfungen. Daraus leitet sich der in Erwägungsgrund 61 der CSRD formulierte **Wunsch des EU-Gesetzgebers** ab, wonach es erstrebenswert ist, dass die von der Umsetzung der CSRD betroffenen „**Unternehmen auf eine große Anzahl an unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen zugreifen können**“ (und nicht nur Wirtschaftsprüfern).

#### *cc. Senkung der Kosten für die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts*

Eine Zunahme des Angebots für die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts führt zu geringeren Kosten für die von der CSRD betroffenen Unternehmen. Sollte es dazu hingegen nicht kommen und es bei der ausschließlichen Vorbehaltsaufgabe für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften verbleiben, wie dies im RefE vorgesehen ist, sieht der **EU-Gesetzgeber zurecht konkret die Gefahr**, dass „**sich die Abschlussprüfungshonorare oder die Honorare in Bezug auf die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung erhöhen könnten**“ (Erwägungsgrund 61 der CSRD).

Mit der Ausübung des nach Art. 34 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie eingeräumten Wahlrechts und somit der Erweiterung des Kreises der zulässigen Nachhaltigkeitsprüfer wird die Autonomie der zu prüfenden Unternehmen gestärkt. Mit der Erweiterung wird den von der Umsetzung der CSRD betroffenen Unternehmen die Entscheidungsfreiheit eingeräumt, ob sie die Abschlussprüfung und die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichts aus „einer Hand“ oder aufgeteilt auf mehrere Prüfer/Prüforganisationen präferieren und beauftragen wollen.

#### *dd. Vermeidung eines deutschen Sonderwegs und einer Inländerdiskriminierung*

Die Erweiterung des Kreises der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts auf unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen ist nicht zuletzt im europäischen Kontext wirtschaftspolitisch der richtige Weg.

Eine entsprechende Erweiterung vermeidet eine deutsche Sonderstellung. Soweit bekannt, haben bzw. planen mehrere Mitgliedstaaten vom Wahlrecht nach Art. 34 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie Gebrauch zu machen. Namentlich sind Frankreich (Umsetzung der CSRD in nationales Recht erfolgte bereits), Spanien, Irland und Österreich zu nennen.

Der **derzeitige RefE**, der im Gegensatz dazu keine Erweiterung des Kreises der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts auf unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen vorsieht, **führt damit zu einer Schlechterstellung (Diskriminierung)** akkreditierter inländischer Zertifizierungsgesellschaften nicht nur gegenüber inländischen Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, sondern auch gegenüber

einem in einem anderen Mitgliedstaat als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts anerkannten unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen.

Der derzeit im RefE vorgesehene Ausschluss von akkreditierten Zertifizierungsgesellschaften würde nach dessen Inkrafttreten nur in Deutschland niedergelassene akkreditierte Zertifizierungsgesellschaften erfassen. Art. 36a der Abschlussprüferrichtlinie schreibt den Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung auch für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung fest. Er fußt auf dem in der EU verankerten Prinzip der gegenseitigen Anerkennung zur Gewährleistung des freien Dienstleistungsverkehrs und verschafft damit Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) sowie der in Erwägungsgrund 62 der CSRD beabsichtigten Förderung des freien Dienstleistungsverkehrs Geltung.

Zudem eröffnet nur die Ausübung des in Art. 34 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie eingeräumten Wahlrechts inländischen, akkreditierten Zertifizierungsgesellschaften die Möglichkeit, ihre Prüfungstätigkeiten zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nach dem Grundsatz der wechselseitigen Anerkennung gemäß Art. 36a der Bilanzrichtlinie in anderen Mitgliedstaaten überhaupt anbieten zu können. So betrachtet, dient die Umsetzung des Wahlrechts nach Art. 34 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie zugleich der Wirtschaftsförderung.

Mit freundlichen Grüßen

Rolf Herberg  
Vorsitzendes des Vorstands  
VAZ e.V.