



Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines CSRD-Umsetzungsgesetzes

Die WPK hat mit Schreiben vom 27. September 2024 gegenüber dem Rechtsausschuss, dem Wirtschaftsausschuss und dem Ausschuss für die Angelegenheiten der Europäischen Union des Deutschen Bundestages zum Regierungsentwurf 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 (CSRD-Umsetzungsgesetz) wie nachfolgend wiedergegeben Stellung genommen.

Die Wirtschaftsprüferkammer ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Mitglieder alle Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften in Deutschland sind. Die Wirtschaftsprüferkammer hat ihren Sitz in Berlin und ist für ihre über 21.000 Mitglieder bundesweit zuständig. Ihre gesetzlich definierten Aufgaben sind unter www.wpk.de ausführlich beschrieben.

Die Umsetzung der CSRD in deutsches Recht ist nicht nur für den von uns vertretenen Berufsstand von sehr großer Bedeutung, sondern auch für unsere Umwelt und unsere Gesellschaft, da Wirtschaftsprüfer durch ihre Tätigkeit als Prüfer von Nachhaltigkeitsberichten künftig sicherstellen sollen, dass prüfungspflichtige Unternehmen ihre Berichte zu Nachhaltigkeitsthemen entsprechend den Regeln erstellen.

Die Umsetzung der CSRD in deutsches Recht ist zeitlich gesehen bereits „überfällig“. Dies führt zu Rechtsunsicherheiten bei den Prüfern, vor allem aber bei den prüfungspflichtigen Unternehmen. Wir möchten daher dringend darum bitten, dass Gesetzgebungsverfahren zeitnah, vor dem 1. Januar 2025 - und damit dem regelmäßigen Beginn eines neuen Geschäftsjahres - abzuschließen.

Wir haben uns bereits zum Referentenentwurf (RefE) umfassend geäußert¹. Nunmehr möchten wir uns in der vorliegenden Stellungnahme zum Regierungsentwurf (RegE) auf die – aus der Sicht unseres Berufsstandes – **wesentlichsten Punkte** konzentrieren.

Inhaltsverzeichnis

1. Haftung (§ 324j HGB-E).....	2
2. Abweichungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung von der Finanzberichterstattung	4
a) Strafbarkeit der Verletzung der Berichtspflicht (§ 332 Abs. 1, 1a HGB-E)	4
b) Aufstellungslösung nach § 289g HGB-E und § 315e HGB-E	5
c) Bestellung des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts durch die Aktiengesellschaft (§ 111 Abs. 2 Satz 3 AktG)	6
3. Rechtsgrundlage zum Erlass von Regelungen in der Berufssatzung WP/vBP zur speziellen Fortbildungsverpflichtung nach § 13d Abs. 3 WPO (sog. „Grandfather“) schaffen.....	6
4. Wirtschaftsprüferexamen	7
5. Umgehungsmöglichkeiten bei der Registrierung als Prüfer von Nachhaltigkeitsberichten unterbinden (131k Abs. 2 WPO-E)	7

1. Haftung (§ 324j HGB-E)

Der Regierungsentwurf sieht vor, dass die Haftung des Prüfers der Finanzberichterstattung (§ 323 HGB) nach § 324j HGB-E für den Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung entsprechend gelten soll.

Das durch das FISG summenmäßig deutlich erhöhte Haftungsrisiko, das die Gehilfen des Abschlussprüfers und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft auch persönlich trifft, hat zu einer spürbaren Konzentration der Prüfer geführt, die noch bereit sind, gesetzliche Abschlussprüfungen durchzuführen.

Wir halten es für sehr wahrscheinlich, dass die Übertragung der verschärften Haftung der Prüfer der Finanzberichterstattung auf Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung den Prüfern den Eintritt in den neuen Markt der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung unattraktiv macht oder sogar unterbindet, zumal auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung in dieser Form noch neu ist und damit erhöhte Risiken aufweist. Damit wird die Entwicklung eines ausreichend großen und stabilen Marktes für die Bestätigung von Nachhaltigkeitsinformationen gefährdet.

¹ https://www.bmj.de/SharedDocs/Downloads/DE/Gesetzgebung/Stellungnahmen/2024/0419_CSRD_UmsG_RefE_WPK.pdf?__blob=publicationFile&v=3

Zugleich werden die in Folge der hohen Haftsummen des § 323 HGB zu erwartenden ganz erheblichen Versicherungsprämien für die Nachhaltigkeitsprüfung an die geprüften Unternehmen weitergereicht.

Die Prüfungen der Finanzberichterstattung und die Prüfungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung unterscheiden sich inhaltlich. Während erstere auf der Grundlage hinreichender Prüfungssicherheit erfolgen und zum Bestätigungsvermerk (§ 322 HGB) führen, haben letztere in Folge der angestrebten 1:1-Umsetzung der CSRD zunächst auf Basis einer Prüfung zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit zu erfolgen (Art. ... Nr. 1 EGHGB-E [Artikel zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts auf Basis einer Prüfung zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit]) und führen zum Prüfungsvermerk über den Nachhaltigkeitsbericht (§ 324i HGB-E). Prüfungsmaßstab und Haftung müssen korrespondieren. Die Haftung für die Prüfung zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit von Nachhaltigkeitsberichten muss sich in der Übergangsphase von der Haftung für die Prüfung von Finanzberichterstattung unterscheiden. Sonst würde man etwas wesentlich Ungleiches dennoch gleich behandeln.

Empfehlung der WPK

Vor diesem Hintergrund schlagen wir in § 324j-E HGB folgende summenmäßige Begrenzung der Haftung des Prüfers der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf die in § 323 Abs. 2 Satz 1 HGB vorgesehenen Haftsummen vor.

„§ 323 ist mit Ausnahme von Absatz 2 Satz 2 Alternative 2, Satz 3 und Satz 4 entsprechend anzuwenden.“

Die auf den Prüfer der etablierten Finanzberichterstattung anlassbezogen zugeschnittenen summenmäßigen Haftungsverschärfungen im Fall grober Fahrlässigkeit finden auf den Prüfer der neuen Nachhaltigkeitsberichterstattung damit keine Anwendung.

Alternativ schlagen wir vor, im Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch (Artikel 2 des RegE) den Artikel ... [einsetzen: überüberübernächster bei der Verkündung freier Artikel mit Zählbezeichnung] betreffend den Übergangszeitraum, in dem die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts auf Basis einer Prüfung zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit erfolgt (Artikel zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts auf Basis einer Prüfung zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit) wie folgt zu ergänzen:

„Artikel ... [einsetzen: überüberübernächster bei der Verkündung freier Artikel mit Zählbezeichnung]

(1) Hat die Europäische Kommission noch keine Standards zur Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit für die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts ... angenommen oder sind

die in dem Verfahren angenommenen Standards noch nicht anzuwenden, ist § 324i Absatz 2 und 4 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs mit folgenden Maßgaben anzuwenden:

1. der Nachhaltigkeitsbericht oder der Konzernnachhaltigkeitsbericht ist ... einer Prüfung zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit zu unterziehen, und
2. bei der Durchführung der Prüfung und der Erstellung des Prüfungsvermerks hat der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts die Standards zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit anzuwenden, die von der Europäischen Kommission ... angenommen worden sind.

(2) Erfolgt die Prüfung zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit, ist § 324j des Handelsgesetzbuches mit der Maßgabe anzuwenden, dass § 323 Absatz 2 Satz 2 Alternative 2, Satz 3 und Satz 4 des Handelsgesetzbuches keine Anwendung findet.“

Der alternative Vorschlag begrenzt die Haftung in der Übergangszeit summenmäßig auf die in § 323 Abs. 2 Satz 1 HGB vorgesehenen Haftsummen. Die Haftungsverschärfungen für den Prüfer der Finanzberichterstattung im Fall grober Fahrlässigkeit finden auf den Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung keine Anwendung, solange die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts nur auf Basis einer Prüfung zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit erfolgt (Übergangszeitraum).

2. Abweichungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung von der Finanzberichterstattung

Der Regierungsentwurf reklamiert für sich eine Eins-zu-eins-Umsetzung der CSR-Richtlinie. Die CSR-Richtlinie wiederum betont die Gleichwertigkeit von Finanz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung. Es ist daher für uns vollkommen unverständlich, warum der Regierungsentwurf die Regelungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung im Vergleich zu den schon geltenden Regelungen zur Finanzberichterstattung teilweise deutlich belastender ausgestaltet. Dies muss dringend korrigiert werden.

a) Strafbarkeit der Verletzung der Berichtspflicht (§ 332 Abs. 1, 1a HGB-E)

Nach § 332 Abs. 1a HGB-E soll sich ein Nachhaltigkeitsprüfer bereits dann strafbar machen, wenn er eine der in § 324i Abs. 4 Satz 1 HGB-E genannten Erklärungen zum uneingeschränkten Prüfungsvermerk *nicht richtig* oder *nicht vollständig* abgibt. Eine vergleichbare Strafnorm zu den Erklärungen, die ein Abschlussprüfer im Rahmen eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks nach der Parallelvorschrift des § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB abzugeben hat, existiert nicht und ist auch vom Entwurf nicht vorgesehen. Diese strengere Behandlung des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts gegenüber dem Abschlussprüfer ist nicht nachzuvollziehen. Die Entwurfsbegründung schweigt zu den Motiven.

Im Übrigen ist für uns unverständlich, warum die unrichtige oder unvollständige Abgabe speziell der Erklärungen nach § 324i Abs. 4 Satz 1 HGB-E zum uneingeschränkten Prüfungsvermerk

strafbar sein soll, nicht aber generell die *Erteilung eines inhaltlich unrichtigen Prüfungsvermerks* nach § 324i HGB-E, wie für den Bereich der Abschlussprüfung nach § 332 Abs. 1 HGB.

Empfehlung der WPK:

Die Strafbarkeit des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts für die Verletzung von Pflichten im Zusammenhang mit der Erteilung des Prüfungsvermerks nach § 324i HGB-E wird entsprechend der des Abschlussprüfers ausgestaltet (1:1-Erstreckung der relevanten Regelungen in § 332 Abs. 1 HGB auf den Prüfer des Nachhaltigkeitsberichtes).

Die für die Verletzung von Berichtspflichten im Abschlussprüfungsbericht (§ 321 HGB) geregelte Strafbarkeit kann dabei außer Betracht bleiben, da die Erstattung eines Berichts über die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts nicht (mehr) vorgesehen ist.

§ 332 Absatz 1 und 1a HGB-E könnte danach wie folgt lauten (Absatz 1 entspricht dem RegE, Absatz 1a enthält unseren Vorschlag):

„(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer als ~~Ab-schlussprüfer~~ Abschlussprüfer oder ~~Gehilfe eines Abschlussprüfers~~ Gehilfe eines Abschlussprüfers über das Ergebnis der Prüfung eines Jahresabschlusses, eines Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a, eines Lageberichts, eines Konzernabschlusses, eines Konzernlageberichts einer Kapitalgesellschaft oder eines Zwischenabschlusses nach § 340a Absatz 3 Satz 1 oder eines Konzernzwischenabschlusses gemäß § 340i Absatz 4 Satz 1 unrichtig berichtet, im ~~Prüfungsbericht~~ Abschlussprüfungsbericht (§ 321) erhebliche Umstände verschweigt oder einen inhaltlich unrichtigen Bestätigungsvermerk (§ 322) erteilt.

(1a) Ebenso wird bestraft, wer als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts oder Gehilfe des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts über das Ergebnis der Prüfung eines Nachhaltigkeitsberichts oder eines Konzernnachhaltigkeitsberichts einen inhaltlich unrichtigen Prüfungsvermerk (§ 324i) erteilt.

b) Aufstellungslösung nach § 289g HGB-E und § 315e HGB-E

Zur Aufstellungslösung hatte sich die WPK bereits in ihrer Stellungnahme zum Referentenentwurf ablehnend geäußert und für eine Offenlegungslösung plädiert. Auch andere Berufsorganisationen und Wirtschaftsverbände haben sich in ihren Stellungnahmen hierfür ausgesprochen. Wir bedauern, dass diese Bedenken nicht aufgegriffen wurden und regen weiterhin an, eine Offenlegungslösung anzustreben.

**c) Bestellung des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts durch die Aktiengesellschaft
(§ 111 Abs. 2 Satz 3 AktG)**

Der Regierungsentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes enthält keine Regelung, welches Organ einer Aktiengesellschaft für die Beauftragung des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts verantwortlich ist.

Um Unsicherheiten hinsichtlich der Auftragserteilung zu vermeiden, empfiehlt die WPK, § 111 Abs. 2 Satz 3 AktG auf den Auftrag zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts zu erweitern und somit den Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft mit dieser Aufgabe zu betrauen.

Empfehlung der WPK:

§ 111 Abs. 2 Satz 3 AktG wird wie folgt geändert:

„Er erteilt dem Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag für den Jahres- und den Konzernabschluss gemäß § 290 des Handelsgesetzbuchs sowie dem Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts den Prüfungsauftrag für die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts.“

3. Rechtsgrundlage zum Erlass von Regelungen in der Berufssatzung WP/vBP zur speziellen Fortbildungsverpflichtung nach § 13d Abs. 3 WPO (sog. „Grandfather“) schaffen

Im RefE des CSRD-Umsetzungsgesetzes war vorgesehen, dass Wirtschaftsprüfer, die „Grandfather“ sind, nur dann als Prüfer von Nachhaltigkeitsberichten im Berufsregister eingetragen werden, wenn sie zuvor initial eine Fortbildung mit den in § 24b Abs. 2 WiPrPrüfV-RefE genannten Inhalten besucht und nachgewiesen haben (§ 13 Abs. 2 Satz 1 und 2 WPO-RefE). Die Begründung enthielt keine Vorgaben zum Umfang der Fortbildung.

In der Begründung des RegE zu § 13d Abs. 3 WPO-E (Seite 179) finden sich nun jedoch folgende konkrete Ausführungen zum Umfang der zeitlichen Fortbildung für Grandfather: „Zur Vermittlung der notwendigen Kenntnisse über Nachhaltigkeitsberichte und deren Prüfung geeignet und ausreichend sein dürfte eine Fortbildung jedenfalls dann sein, wenn sie inhaltlich alle in § 24b WiPrPrüfV-E aufgeführten Inhalte angemessen abdeckt und ihr Umfang mindestens 40 Stunden betrage. Die allgemeine Verpflichtung zur laufenden Fortbildung bleibe von dieser Verpflichtung unberührt.“

Damit der Berufsstand in der Lage ist, entsprechende Vorgaben in seine Berufssatzung für WP/vBP aufnehmen zu können, bedarf es einer Ermächtigung hierfür in der WPO. Der Katalog des **§ 57 Abs. 4 WPO**, was die Berufssatzung regeln kann, sollte daher um einen neuen Buchstaben m) ergänzt werden:

(4) Die Berufssatzung kann im Rahmen der Vorschriften dieses Gesetzes näher regeln:

1. Allgemeine Berufspflichten

l) *Art, Umfang und Nachweis der allgemeinen Fortbildungspflicht nach § 43 Abs. 2 Satz 4, wobei der Umfang der vorgeschriebenen Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen 20 Stunden im Jahr nicht überschreiten darf;*

m) *Art, Umfang und Nachweis der speziellen Fortbildungspflicht nach § 13d Abs. 3.*

Die Wirtschaftsprüferkammer wird damit in die Lage versetzt, im Rahmen ihrer Selbstverwaltung nicht nur den Umfang, sondern wie bei der allgemeinen Fortbildungsverpflichtung auch Regelungen zu Art und Nachweis der Fortbildung zu gestalten (vgl. § 5 Berufssatzung WP/vBP²).

4. Wirtschaftsprüferexamen

Der Regierungsentwurf sieht neben dem jetzigen Wirtschaftsprüferexamen eine „Zusätzliche Prüfung zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte“ bestehend aus einer schriftlichen und einer mündlichen Prüfung vor. Wir haben in unserer Stellungnahme zum RefE gefordert, dass stattdessen ein einheitliches Examen vorgesehen wird (s. Seiten 2 bis 4 der Stellungnahme zum RefE). Dieser Anregung wurde nicht entsprochen.

Wir gehen davon aus, dass die Kandidatinnen und Kandidaten den Prüfungsbestandteil zur Nachhaltigkeit faktisch als festen Bestandteil des Wirtschaftsprüferexamens betrachten werden. Hierbei ist unser Ziel, die Inhalte des Examens so anzupassen, dass die Aspekte der Nachhaltigkeit final in den bestehenden Modulen geprüft werden können und von einer zusätzlichen Prüfung abgesehen werden kann.

Empfehlung der WPK:

Wir bitten dringend, eine zeitnahe Evaluierung vorzusehen (z. B. in der Beschlussempfehlung und dem Bericht des federführenden Ausschusses).

5. Umgehungsmöglichkeiten bei der Registrierung als Prüfer von Nachhaltigkeitsberichten unterbinden (131k Abs. 2 WPO-E)

Nach § 131k Abs. 2 WPO-E wird auf Antrag als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte nach § 38 Nr. 1 Buchstabe g) WPO-E eingetragen, wer in einer Eignungsprüfung angemessene Kenntnisse der für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten relevanten Rechtsvorschriften nachgewiesen hat. Die Regelung könnte – da die Bestellung als Wirtschaftsprüfer nicht als Registrierungsvoraussetzung genannt wird – den Eindruck vermitteln, ein Kandidat, der die Eignungsprüfung lediglich zum Teil Nachhaltigkeitsprüfung bestanden hat, könne sich auch ohne Bestellung als Wirtschaftsprüfer als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte nach § 38 Nr. 1 Buchstabe g) WPO in das Berufsregister

² <https://www.wpk.de/fileadmin/documents/WPK/Rechtsvorschriften/BS-WPvBP.pdf>

eintragen lassen und damit ohne jegliche berufsrechtliche Regulierung gesetzliche Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchführen.

Empfehlung der WPK

§ 131k wird wie folgt ergänzt:

„(2) Wer in einer nach § 131g Absatz 2 durchgeführten Eignungsprüfung angemessene Kenntnisse der für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten relevanten Rechtsvorschriften nachgewiesen hat und als Wirtschaftsprüfer bestellt ist, wird auf Antrag als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte ~~registriert und~~ nach § 38 Nummer 1 Buchstabe g in das Berufsregister eingetragen.“

Die vorgeschlagene Ergänzung stellt sicher, dass erfolgreiche Kandidaten nur dann als Prüfer für die Nachhaltigkeitsberichterstattung in das Berufsregister eingetragen werden können, wenn sie als Wirtschaftsprüfer bestellt und damit dem Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer unterliegen. Die Streichung von „*registriert und*“ soll einem Missverständnis vorbeugen, dass Registrierung und Eintragung in das Berufsregister verschiedene Maßnahmen sind. Die Registrierung ist die Eintragung in das Register.

Wir freuen uns, wenn unsere Anregung im weiteren Verfahren berücksichtigt werden. Inhaltlich haben wir unsere Ausführungen auf Fragestellungen beschränkt, die die berufliche Stellung und Funktion unserer Mitglieder betreffen.
