



An die  
Vorsitzende des Rechtsausschusses des  
Deutschen Bundestages  
Frau Elisabeth Winkelmeier-Becker

**Versand ausschließlich per E-Mail:  
elisabeth.winkelmeier-becker@bundestag.de**

Düsseldorf, 7. Oktober 2024

628/639/616

**Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung  
der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates  
vom 14. Dezember 2022**

Sehr geehrte Frau Winkelmeier-Becker,

im Folgenden übermitteln wir dem Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages die Anmerkungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) zu aus unserer Sicht wesentlichen Aspekten des Regierungsentwurfs eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022. Die Richtlinie hätte von den EU-Mitgliedstaaten bis zum 06.07.2024 umgesetzt werden müssen. Wir begrüßen die Veröffentlichung des Regierungsentwurfs am 24.07.2024 und bitten um eine möglichst zeitnahe Befassung und Verabschiedung des Gesetzes, um den von der CSRD betroffenen Unternehmen und Wirtschaftsprüfern schnellstmöglich Rechtssicherheit zu geben.

Wir weisen auf unsere Stellungnahme vom 19.04.2024 zum Referentenentwurf des Gesetzes hin. Die darin enthaltenen Aussagen haben – soweit sie nicht bereits im Regierungsentwurf aufgegriffen wurden – weiterhin Gültigkeit. Deswegen greift die vorliegende Stellungnahme ausschließlich besonders wichtige Aspekte auf.

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V.

Roßstraße 74  
40476 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

INTERNET:  
www.idw.de

E-MAIL:  
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
USt-ID Nummer: DE119353203

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Melanie Sack, WP StB, Sprecherin  
des Vorstands;  
Dr. Torsten Moser, WP;  
Dr. Daniel P. Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf  
Vereinsregister VR 3850

**Seite 2/6** zur IDW Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 07.10.2024

### Wirtschaftsprüfer als Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Wir begrüßen ausdrücklich die Regelung im Regierungsentwurf, nur den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer mit der verpflichtenden Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu betrauen. Dies schafft Rechtssicherheit und Klarheit für die zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichteten Unternehmen und deren Stakeholder. Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer ist sich seiner gesellschaftlichen Verantwortung bewusst, die Transformation hin zu einer nachhaltigen Wirtschaft maßgeblich zu unterstützen. Dafür wurden die personellen Kapazitäten in diesem Bereich bereits deutlich ausgebaut und in die Aus- und Fortbildung der Mitarbeiter investiert. Diese Entwicklung wird sich auch in der Zukunft fortsetzen.

Wirtschaftsprüfer sind aufgrund ihrer Ausbildung, ihrer prüferischen Methodenkompetenz, ihrer qualitätssichernden Infrastruktur, dem etablierten Aufsichtsregime und der bereits vorliegenden Erfahrung mit der Prüfung von Finanz- und Nachhaltigkeitsberichten prädestiniert für die Übernahme der Gesamtverantwortung für den Prüfungsprozess und das Prüfungsurteil zur Nachhaltigkeitsberichterstattung. Eine Öffnung der Prüfung für Nicht-Wirtschaftsprüfer wäre gemäß den Anforderungen der CSRD nur bei gleichwertigen Wettbewerbsbedingungen zulässig, was auch nach Auffassung der Bundesregierung in Deutschland derzeit nicht gegeben ist. Die Schaffung gleichwertiger Bedingungen würde wiederum Bürokratie aufbauen und zu zusätzlichen Kosten für die öffentliche Hand führen. Auch ist fraglich, ob die zu prüfenden Unternehmen ein solches Angebot tatsächlich nutzen würden. Die Einbindung zweier Prüfer zur gleichen Zeit stellt für die Unternehmen eine Belastung der verfügbaren Ressourcen dar, da bspw. Unterlagen vorgelegt werden müssen und Ansprechpartner im Unternehmen für Fragen bereitstehen müssen. Die Unternehmen, die durch die CSRD zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet werden, sind zudem hinsichtlich ihrer Finanzberichterstattung bereits prüfungspflichtig, d.h. sie verfügen bereits über einen Abschlussprüfer.

Viele Unternehmen haben bereits in der Vergangenheit ihre nichtfinanzielle Berichterstattung von einem Wirtschaftsprüfer prüfen lassen. Wo es sinnvoll oder notwendig ist, arbeiten Wirtschaftsprüfer heute schon mit externen Experten zusammen. Dies wird der Berufsstand auch bei der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten tun. Das IDW strebt eine Kollaborationslösung an, bei der Abschlussprüfer oder ein anderer Wirtschaftsprüfer die Gesamtverantwortung für die Prüfung tragen und externe Sachverständige bei Bedarf hinzuziehen, um deren (z.B. technische) Expertise bestmöglich einzubinden.

**Seite 3/6** zur IDW Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 07.10.2024

### Rechtssicherheit durch zeitnahe Finalisierung des Gesetzes

Die CSRD bringt maßgebliche Änderungen in der Berichterstattung der Unternehmen mit sich. Die Unternehmen brauchen schnellstmöglich Rechtssicherheit und eine gefestigte Rechtsgrundlage für die Erstellung und Prüfung ihrer Nachhaltigkeitsberichte. Deswegen braucht es jetzt eine zügige Umsetzung im parlamentarischen Verfahren. Andernfalls drohen massive Unsicherheiten für Unternehmen und Prüfer, die wir Ihnen nachfolgend darlegen.

#### *Mögliche Konsequenzen für die Unternehmen*

Für das Jahr 2024 sind nach der CSRD vor allem Unternehmen von öffentlichem Interesse (public interest entities, nachfolgend kurz: PIE) zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet. Sofern das CSRD-Umsetzungsgesetz nicht bis Ende dieses Jahres in Kraft treten sollte, stellt sich die Frage, ob die betroffenen Unternehmen zum 31.12.2024 (nachträglich) zur Berichterstattung nach der CSRD verpflichtet werden können, d.h. ob eine rückwirkende Wirkung des Gesetzes erfolgen kann.

Sollte eine Rückwirkung nicht zulässig sein, müssten die für 2024 berichtspflichtigen Unternehmen nach derzeit geltender Rechtslage berichten, d.h. eine nichtfinanzielle Erklärung bzw. einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht nach §§ 289b ff., 315b f. HGB erstellen. Dies dürfte bei den betroffenen Unternehmen erneut für einen Umstellungsaufwand sorgen, da sie sich bereits auf die Berichterstattung nach Maßgabe der CSRD, mithin nach den European Sustainability Reporting Standards (ESRS), vorbereiten und entsprechende Berichtssysteme eingerichtet haben.

#### *Mögliche Konsequenzen für die Prüfer*

Die CSRD verlangt erstmals eine verpflichtende Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Abschlussprüfer von PIE unterliegen gemäß Artikel 4 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 (nachfolgend kurz: EU-APrVO) dem sog. Fee Cap, wonach die Gesamthonorare für zulässige Nichtabschlussprüfungsleistungen auf maximal 70 % der Honorare für gesetzliche Abschlussprüfungen begrenzt sind. Die CSRD nimmt durch entsprechende Änderung der EU-APrVO die gesetzliche Pflichtprüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vom Fee Cap aus. Tritt das CSRD-Umsetzungsgesetz nicht in 2024 in Kraft und ist auch keine Rückwirkung zulässig, besteht keine gesetzliche Pflicht zur Prüfung, so dass die angefallenen Honorare für schon in Erwartung einer Prüfungspflicht in 2024 durchgeführte Tätigkeiten ggf. belastend bei der Ermittlung des Fee Caps berücksichtigt werden könnten. Dies kann dazu führen, dass die zulässige 70 %-Cap-Grenze überschritten wird.

**Seite 4/6** zur IDW Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 07.10.2024

Eine Überschreitung des Fee Caps führt unmittelbar zur Inhabilität des Abschlussprüfers. Damit könnten DAX 40-Unternehmen gezwungen sein, sich rund um den Abschlussstichtag einen neuen Abschlussprüfer zu suchen, was faktisch unmöglich ist. Die nach Artikel 16 EU-APrVO für diesen Fall erforderlichen Ausschreibungen von PIE-Abschlussprüfungen dauern im Regelfall viele Monate. Pflichtwidrig nicht geprüfte Abschlüsse sind nach § 256 Abs. 1 Nr. 3 AktG nichtig, dennoch getätigte Ausschüttungen wären rechtlich unwirksam.

### Rechtssicherheit durch klarstellende Regelungen im Gesetz

#### *Haftungsbeschränkung auch bei Prüfung (einzelner Angaben) der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit hinreichender Sicherheit*

Die CSRD und der vorliegende Regierungsentwurf zu deren Umsetzung sehen eine Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zunächst mit begrenzter Sicherheit vor. Die Prüfung mit hinreichender Sicherheit ist grundsätzlich ab 2028 vorgesehen, unterliegt jedoch einer Machbarkeitsstudie durch die Europäische Kommission. Bereits nach geltender Rechtslage beauftragen Unternehmen ihren Prüfer freiwillig damit, einzelne nachhaltigkeitsbezogene Angaben oder die gesamte nichtfinanzielle Erklärung bzw. den gesamten nichtfinanziellen Bericht mit hinreichender Sicherheit zu prüfen. Vor dem Hintergrund der gesetzlich für den in der CSRD vorgesehenen Übergangsraum ausschließlich geregelten Prüfung mit begrenzter Sicherheit (§ 324j HGB-E) regen wir aus Gründen der Rechtssicherheit an, die Geltung der gesetzlichen Haftungsbeschränkung auch bei Prüfungen mit hinreichender Sicherheit gesetzlich explizit klarzustellen.

#### *Prüfung der ESEF-Konformität*

Die Prüfung der ESEF-Konformität des (gesamten) Lageberichts obliegt nach § 324c HGB-E dem Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Der Abschlussprüfer soll dagegen prüfen, ob Lagebericht bzw. Konzernlagebericht nach den §§ 289, 289a und 289f (bzw. §§ 315, 315a und 315d) HGB-E aufgestellt worden ist. Die Prüfung der ESEF-Konformität des finanziellen Teils des Lageberichts ist damit nicht Gegenstand der Abschlussprüfung. Damit kann es zu der wohl nicht intendierten Situation kommen, dass der Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung die richtige Aufstellung des (gesamten) Lageberichts im ESEF-Format prüfen muss, aber hierüber kein Urteil nach außen abgibt, da er lediglich ein Urteil zu dem gesonderten Abschnitt der Nachhaltigkeitsberichterstattung abgibt. Dagegen müsste der Abschlussprüfer als Prüfer des finanziellen Teils des Lageberichts, der auch ein Prüfungsurteil über den Lagebericht im Bestätigungsvermerk abgibt, eigentlich die ESEF-Konformität des Lageberichts ohne Nachhaltigkeitsbericht prüfen. Eine solche Prüfung ist aber nach dem vorliegenden Regierungsentwurf wie dargestellt nicht vorgesehen.

**Seite 5/6** zur IDW Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 07.10.2024

Daneben bestehen unverändert die bereits in unserer Stellungnahme zum Referentenentwurf vorgebrachten Argumente gegen eine *Aufstellung* der Berichte im ESEF-Format.

#### *Prüfung des Vorhandenseins eines Nachhaltigkeitsberichts*

Mit Umsetzung der CSRD wird die bislang in § 317 Abs. 2 Satz 4 und 5 HGB angeordnete formelle Prüfungspflicht des Abschlussprüfers, ob die nichtfinanzielle Erklärung bzw. der gesonderte nichtfinanzielle Bericht vorgelegt wurde, gestrichen. Eine (formelle) Prüfungspflicht für den Abschlussprüfer ist nicht vorgesehen. Unter Berücksichtigung seiner Verschwiegenheitspflicht ist fraglich, ob der Abschlussprüfer in seiner Berichterstattung im Bestätigungsvermerk künftig darauf hinweisen darf, dass ggf. pflichtwidrig der Lagebericht nicht um einen Nachhaltigkeitsbericht erweitert wurde. Wir regen an, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, den Abschlussprüfer in solchen Fällen mit einer formellen Prüfung über das Vorhandensein des Nachhaltigkeitsberichts zu betrauen und eine entsprechende Regelung in § 317 Abs. 2 HGB vorzusehen.

#### *Transparenz über die Höhe des Honorars für die Inanspruchnahme von Nachhaltigkeitsberichtsprüfungsleistungen (Vorschlag zur Änderung der §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB)*

Sofern der Nachhaltigkeitsbericht vom Abschlussprüfer des Jahresabschlusses bzw. der Konzernnachhaltigkeitsbericht vom Abschlussprüfer des Konzernabschlusses geprüft wird, wären bei Fortführung der in §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB vorgesehenen Untergliederung des anzugebenden (Jahres-/Konzern-)Abschlussprüferhonorars die Honorare für Nachhaltigkeitsberichtsprüfungsleistungen in die Kategorie „andere Bestätigungsleistungen“ einzubeziehen, da nach dem künftigen Gesetzesverständnis die Prüfung des (Konzern-) Nachhaltigkeitsberichts nicht Bestandteil der (Jahres-/Konzern-)Abschlussprüfung ist.

Eine Einstufung von Honoraren für Nachhaltigkeitsberichtsprüfungsleistungen als „andere Bestätigungsleistungen“ wäre u.E. nicht zielführend, weil sie den Abschlussadressaten ein zu undifferenziertes Bild vermitteln würde. Durch die CSRD und deren Umsetzung in nationales Recht wird die Bedeutung der Nachhaltigkeitsberichterstattung (und in der Folge auch deren Prüfung) deutlich aufgewertet und auf eine vergleichbare Stufe wie die der Finanzberichterstattung gestellt. Um dem Rechnung zu tragen, sollte eine weitere Honorarkategorie „Nachhaltigkeitsberichtsprüfungsleistungen“ in das Gesetz aufgenommen werden.

**Seite 6/6** zur IDW Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 07.10.2024

Um für die Abschlussadressaten solcher (Mutter-)Unternehmen, die sich dafür entscheiden, ihren (Konzern-)Nachhaltigkeitsbericht durch einen anderen Prüfer des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts als den Abschlussprüfer des Jahres-/Konzernabschlusses prüfen zu lassen, ein gleichwertiges Transparenzniveau zu gewährleisten wie bei Unternehmen, bei denen der Abschlussprüfer des Jahres-/Konzernabschlusses mit dem (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichtsprüfer übereinstimmt, sollte zudem für die zuerst genannten Konstellationen vorgeschrieben werden, dass – auf Einzelgesellschaftsebene vorbehaltlich der Einschlägigkeit der Konzernklausel (§ 285 Nr. 17 a.E. HGB) – das von dem Prüfer des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar aufgeschlüsselt unter Einfügung der neuen Kategorie „Nachhaltigkeitsberichtsprüfungsleistungen“ anzugeben ist.

*Artikel 1 Nr. 41: Sanktionen (§ 332 Abs. 1a HGB-E)*

Nach dem vorgeschlagenen Wortlaut scheint die Neuregelung in § 332 Abs. 1a HGB-E eine Strafe für jeden Fall einer unrichtigen oder unvollständigen Berichterstattung über die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts vorzusehen. Dies scheint vor dem Hintergrund des angedrohten Strafmaßes und der übrigen Regelungssystematik in § 332 Abs. 1 HGB nicht sachgerecht zu sein. Wir regen daher an, die Strafbarkeit in § 332 Abs. 1a HGB ausdrücklich auf eine unrichtige oder unvollständige Berichterstattung in „nicht unerheblichem Ausmaß“ zu beschränken oder den Wortlaut des § 332 Abs. 1a HGB-E dem des § 332 Abs. 1 HGB entsprechend zu formulieren, um nicht den Eindruck entstehen zu lassen, dass bei der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts andere Maßstäbe gelten würden als bei der Abschlussprüfung.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Melanie Sack

Prof. Dr. Bernd Stibi, WP StB  
Technical Director  
Financial & Sustainability Reporting