



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des
öffentlichen Rechts

CSRD

Fragen und Antworten zur Anwendung des Gesetzes zur Umsetzung der CSRD in Deutschland

Stand: 27. November 2024





Zweck dieser Veröffentlichung ist es, prinzipienbasierte Lösungsansätze zu häufig gestellten Anwendungs- und Umsetzungsfragen im Hinblick auf die CSRD zu erarbeiten, welche dem Berufsstand in Form von Fragen und Antworten als Unterstützung zur Verfügung gestellt werden. In erster Linie werden Fragen von berufspolitischer und berufsrechtlicher Relevanz behandelt. Die Erarbeitung fachlicher Standards zur Durchführung von Nachhaltigkeitsprüfungen obliegt den Berufsverbänden.

Inhaltlich sollen die Verpflichtungen der CSRD in Deutschland durch das „Gesetz 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“ (im Folgenden kurz „CSRD-Umsetzungsgesetz“ oder „Umsetzungsgesetz“) in das nationale Recht übertragen werden. Das Umsetzungsgesetz befindet sich zurzeit noch im Gesetzgebungsprozess. Die Überlegungen in diesen Fragen und Antworten beruhen daher auf dem jeweils verfügbaren aktuellen Entwurfsstand des Umsetzungsgesetzes beziehungsweise auf den entsprechenden Regelungen der CSRD.

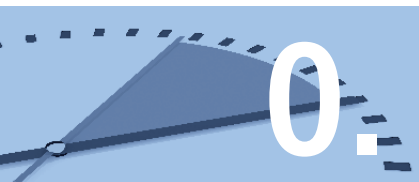
Inhalt



0. Überlegungen zur zeitlichen Unsicherheit beim Gesetzgebungsverfahren für das CSRD-Umsetzungsgesetz	5
0.1. Welche Bedeutung hat das CSRD-Umsetzungsgesetz für die Wirksamkeit der Bestimmungen der CSRD in Deutschland?	5
0.2. Was bedeutet die Verzögerung bei der Umsetzung der CSRD in Deutschland für Unternehmen, für die die CSRD die Erstellung und Prüfung eines Nachhaltigkeitsberichts bereits für 2024 vorsieht?	5
0.3. Was bedeutet die Verzögerung bei der Umsetzung der CSRD in Deutschland für Unternehmen, für die die CSRD die Erstellung und Prüfung eines Nachhaltigkeitsberichts erstmals für 2025 vorschreibt?	6
0.4. Was bedeutet die Verzögerung bei der Umsetzung der CSRD für Wirtschaftsprüfer in Deutschland?	6
1. Fragen und Antworten zur Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung	7
1.1. Welche Verpflichtungen ergeben sich aus der CSRD?	7
1.2. Wie viele Unternehmen werden voraussichtlich von der CSRD betroffen sein?	7
1.3. Wo soll die Nachhaltigkeitsberichterstattung verortet sein?	7
1.4. Welche Unternehmen werden nach der CSRD konkret zur Erstellung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sein?	7
1.5. Welche Pflichten zur Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten bestehen nach der CSRD für Konzerne?	8
2. Fragen und Antworten zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung	9
2.1. Gibt es bereits heute in Deutschland eine etablierte Praxis, Nachhaltigkeitsberichterstattungen prüfen zu lassen?	9
2.2. Wie wird die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung künftig geregelt sein?	9
2.3. Wieso sieht der Regierungsentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes vor, dass in Deutschland nur Wirtschaftsprüfer den Nachhaltigkeitsbericht prüfen dürfen und nicht auch sogenannte unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen?	10
2.4. Welche Prüfungsstandards können voraussichtlich zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten im Einklang mit der CSRD angewendet werden?	10
2.5. Wie ist das Verhältnis der Prüfung des Lageberichts zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts?	11
2.6. Kann der Nachhaltigkeitsprüfer die Arbeitsergebnisse von Sachverständigen oder anderen Prüfern nutzen?	11
2.7. Kann bereits vor Verabschiedung des deutschen Umsetzungsgesetzes zur CSRD der Abschlussprüfer mit der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts beauftragt werden?	12
2.8. Unter welchen Voraussetzungen darf ein Wirtschaftsprüfer eine freiwillige Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen durchführen?	12
2.9. Wer darf in dem Fall, dass eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zum Nachhaltigkeitsprüfer bestellt wurde, den Prüfungsvermerk zum Nachhaltigkeitsbericht unterschreiben?	13
2.10. Werden auch vereidigte Buchprüfer gesetzlich vorgeschriebene Nachhaltigkeitsprüfungen durchführen?	13
2.11. Dürfen der Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss und der Prüfungsvermerk zum Nachhaltigkeitsbericht auch zusammengefasst werden, wenn der Abschlussprüfer gleichzeitig auch der Nachhaltigkeitsprüfer ist?	13
2.12. Dürfen sich der Abschlussprüfer und ein anderer, gesondert beauftragter Nachhaltigkeitsprüfer über die Ergebnisse ihrer Prüfungen austauschen? Was ist dabei hinsichtlich ihrer Verschwiegenheitspflicht zu beachten?	14
2.13. Wie kann der Abschlussprüfer reagieren, wenn sein Mandant nicht die notwendigen Schritte ergreift, um einen Nachhaltigkeitsbericht aufzustellen, in den (Konzern-)Lagebericht aufzunehmen und prüfen zu lassen, obwohl er dazu gesetzlich verpflichtet ist?	14
3. Fragen und Antworten zur Registrierung sowie zur Aus- und Fortbildung von Nachhaltigkeitsprüfern	16
3.1. Was sind die gesetzlichen Anforderungen an den Nachhaltigkeitsprüfer (Examen, Bestandsschutzregelung, Registereintrag)?	16
3.2. Wie kann sich eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Nachhaltigkeitsprüfer registrieren lassen?	16
3.3. Welche inhaltlichen Anforderungen sind hinsichtlich der Fortbildung im Zusammenhang mit der Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer vorgesehen?	16
3.4. Gibt es Vorgaben zum zeitlichen Umfang der Fortbildung im Zusammenhang mit der Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer (Grandfathering)?	17



3.5. Ab wann ist die Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer bei der WPK möglich?	18
3.6. Aus welchem Grund sieht der Gesetzgeber es als sachgerecht an, dass die Fortbildungsnachweise bis zu 18 Monate nach Inkrafttreten des CSRD-Umsetzungsgesetzes erbracht werden können?	18
3.7. Wie ist die Durchführung der Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer bei der WPK geplant?	18
3.8. Können bereits jetzt Anträge für die Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer bei der WPK gestellt werden?	19
3.9. Kann eine WPG für die für sie tätigen WP die Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer beantragen?	19
3.10. Kann der Antrag auf Registrierung einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Nachhaltigkeitsprüfer zusammen mit dem Antrag des ersten im Namen der Gesellschaft tätigen Wirtschaftsprüfers gestellt werden?	19
3.11. Können sich Wirtschaftsprüfer auch als Nachhaltigkeitsprüfer eintragen lassen, falls sie nur freiwillige Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchführen möchten? Steht diese Möglichkeit auch vereidigten Buchprüfern zur Verfügung?	19
3.12. Mit welchen Konsequenzen ist zu rechnen, falls ein vorab als Nachhaltigkeitsprüfer registrierter Berufsangehöriger den erforderlichen Fortbildungsnachweis nicht innerhalb der Frist von 18 Monaten nach Inkrafttreten des CSRD-Umsetzungsgesetzes bei der WPK erbringt?	20
3.13. Sofern Berufsangehörige in eigener Praxis oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sowohl als gesetzliche Abschlussprüfer als auch als Nachhaltigkeitsprüfer im Berufsregister eingetragen sind, unterliegen diese dann hinsichtlich ihres Qualitätssicherungssystems einer „doppelten“ Qualitätskontrolle?	20
3.14. Entsteht die Verpflichtung, sich dem Qualitätskontrollverfahren zu unterziehen, bereits durch die Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer oder erst mit der Durchführung einer gesetzlichen Nachhaltigkeitsprüfung?	21
3.15. Ist die sogenannte Grandfather-Regelung befristet?	21
3.16. Wie ist die Grandfather-Regelung in Bezug auf Wirtschaftsprüfer auszulegen, die wiederbestellt werden?	21



Überlegungen zur zeitlichen Unsicherheit beim Gesetzgebungsverfahren für das CSRD-Umsetzungsgesetz

0.1. Welche Bedeutung hat das CSRD-Umsetzungsgesetz für die Wirksamkeit der Bestimmungen der CSRD in Deutschland?

Die in der CSRD enthaltenen Berichterstattungs- und Prüfungspflichten entfalten in Deutschland keine unmittelbare Rechtswirksamkeit. Sie werden erst wirksam, nachdem sie durch ein entsprechendes Umsetzungsgesetz in deutsches Recht übertragen werden. Angesichts der sich abzeichnenden Neuwahl des Deutschen Bundestages am 23. Februar 2025 ist voraussichtlich davon auszugehen, dass das Gesetzgebungsverfahren für das CSRD-Umsetzungsgesetz nicht mehr vor diesen Wahlen abgeschlossen wird.

Dessen ungeachtet wird auch jede künftige Bundesregierung verpflichtet bleiben, die Anforderungen der CSRD im Hinblick auf die Erstellung und Veröffentlichung von Nachhaltigkeitsberichten sowie deren Prüfung in Deutschland umzusetzen. Auch wenn das CSRD-Umsetzungsgesetz in der laufenden Legislaturperiode nicht mehr verabschiedet wird, bleibt die Verpflichtung bestehen, dass das Gesetzgebungsverfahren für ein CSRD-Umsetzungsgesetz in Deutschland nach der Bundestagswahl wieder aufgenommen wird.

Im Folgenden soll kurz dargestellt werden, welche Bedeutung eine Verzögerung beim Gesetzgebungsverfahren für Unternehmen und Wirtschaftsprüfer in Deutschland hat.

0.2. Was bedeutet die Verzögerung bei der Umsetzung der CSRD in Deutschland für Unternehmen, für die die CSRD die Erstellung und Prüfung eines Nachhaltigkeitsberichts bereits für 2024 vorsieht?

Da das Gesetzgebungsverfahren für das CSRD-Umsetzungsgesetz nicht im Jahr 2024 abgeschlossen wird, gelten die bisherigen Anforderungen des HGB zur nichtfinanziellen Berichterstattung von Unternehmen in Deutschland unverändert fort. Damit haben alle Unternehmen, die bereits bisher zu einer nichtfinanziellen Berichterstattung nach den Grundsätzen der Non-Financial Reporting Directive (NFRD) verpflichtet waren, auch für 2024 eine entsprechende nichtfinanzielle Berichterstattung zu erstellen und zu veröffentlichen. Für diese Unternehmen können folgende Überlegungen relevant sein:

- ▶ Die bisherigen Pflichten des HGB zur nichtfinanziellen Berichterstattung schreiben keine konkreten Berichtsgrundsätze vor; die freiwillige Anwendung der ESRS als Berichtsgrundsätze für die Nachhaltigkeitsberichterstattung im Jahr 2024 ist daher zulässig. Die große Mehrzahl der Unternehmen ist mit der Umstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung für 2024 auf die ESRS bereits so weit fortgeschritten, dass eine Rückkehr zu den zuvor verwendeten Berichtsgrundsätzen (zum Beispiel GRI) unwirtschaftlich und nicht rechtzeitig umsetzbar wäre, zumal dann für 2025 erneut eine Umstellung auf die ESRS erforderlich wäre.
- ▶ Für die nichtfinanzielle Berichterstattung nach den bisherigen Anforderungen des HGB besteht keine Verpflichtung zu einer externen inhaltlichen Prüfung. § 317 Abs. 2 Satz 4 HGB sieht lediglich vor, dass der Abschlussprüfer formell prüft, ob die nichtfinanzielle Berichterstattung vorgelegt wurde.
- ▶ Die in Erwartung einer Prüfungspflicht bereits begonnenen Prüfungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung für 2024 können als freiwillige Prüfungen fortgeführt werden. Diese können insbesondere dazu dienen, den Aufsichtsrat bei der Erfüllung seiner Pflicht zur inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung (vergleiche § 171 Abs. 1 Satz 1 bzw. 4 AktG) zu unterstützen sowie die Öffentlichkeit über das Ergebnis einer unabhängigen externen Prüfung zu informieren.
- ▶ Die Prüfung einer nach den ESRS erstellten Konzern-Nachhaltigkeitsberichterstattung eines deutschen Mutterunternehmens ist in der Regel Voraussetzung dafür, dass Tochterunternehmen in anderen EU-Mitgliedstaaten, in denen die CSRD bereits umgesetzt wurde, von der Pflicht zu einer eigenständigen Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den Grundsätzen der CSRD befreit werden können.





0.3. Was bedeutet die Verzögerung bei der Umsetzung der CSRD in Deutschland für Unternehmen, für die die CSRD die Erstellung und Prüfung eines Nachhaltigkeitsberichts erstmals für 2025 vorschreibt?

Für Unternehmen, für die die CSRD die Erstellung und Prüfung eines Nachhaltigkeitsberichts erstmals für 2025 vorschreibt, können folgende Überlegungen relevant sein:

- ▶ Die Verpflichtung zur Umsetzung der CSRD in nationales Recht in Deutschland besteht unverändert fort. Das Inkrafttreten eines künftigen CSRD-Umsetzungsgesetzes bis Ende 2025 reicht aus, um die großen Kapitalgesellschaften in Deutschland – wie in der CSRD vorgesehen – noch für 2025 zur Erstellung und Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts zu verpflichten. Ein entsprechendes Vorgehen war vom Gesetzgeber bereits für 2024 geplant.
- ▶ Unternehmen, für die in der CSRD eine erstmalige Erstellung und Prüfung eines Nachhaltigkeitsberichts für 2025 vorgesehen ist, werden diese Pflichten nur erfüllen können, wenn sie ihre Vorbereitungsmaßnahmen zur Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts im Einklang mit der CSRD bzw. den ESRS unverändert aufrechterhalten. Gleiches gilt für die rechtzeitige Beauftragung eines Nachhaltigkeitsprüfers und die zeitliche Abstimmung zur Durchführung dieser Prüfung.
- ▶ Für deutsche Mutterunternehmen von großen Kapitalgesellschaften in anderen EU-Mitgliedstaaten ist die Erstellung und Prüfung eines Konzern-Nachhaltigkeitsberichts nach den Grundsätzen der CSRD in der Regel Voraussetzung dafür, diese EU-Tochterunternehmen von einer Pflicht zu einer eigenständigen Nachhaltigkeitsberichterstattung zu befreien. Nur durch rechtzeitige Planung der Erstellung und Prüfung des Konzernnachhaltigkeitsberichts in Deutschland kann in diesen Fällen rechtssicher auf die Vorbereitung entsprechender Nachhaltigkeitsberichte auf Ebene der Tochterunternehmen verzichtet werden.

0.4. Was bedeutet die Verzögerung bei der Umsetzung der CSRD für Wirtschaftsprüfer in Deutschland?

Angesichts der zeitlichen Unsicherheiten bei der CSRD-Umsetzung in Deutschland empfiehlt es sich für Wirtschaftsprüfer, folgende Überlegungen zu beachten:

- ▶ Es ist sachgerecht, zu den in den Fragen 0.1 bis 0.3 genannten Aspekten das Gespräch mit denjenigen Mandanten zu suchen, die in den Regelungsbereich der CSRD fallen. Insbesondere sollte dabei verdeutlicht werden, dass die aus der CSRD resultierenden Verpflichtungen nicht dauerhaft entfallen werden. Zudem kann auch auf die Wechselwirkungen hingewiesen werden, die sich für Tochterunternehmen in anderen EU-Mitgliedstaaten, die die CSRD bereits umgesetzt haben, ergeben können.
- ▶ Wirtschaftsprüfer, die als Nachhaltigkeitsprüfer tätig werden möchten, sollten unverändert alle notwendigen Schritte unternehmen, die erforderlichen Voraussetzungen zu schaffen, um künftig Nachhaltigkeitsprüfungen durchführen zu können. Dies beinhaltet insbesondere, weiterhin die entsprechenden Fortbildungen zu absolvieren sowie die praxisinterne Prüfungsmethodik für Nachhaltigkeitsprüfungen zu entwickeln.
- ▶ Die Wirtschaftsprüferkammer setzt ihre Vorbereitungen auf die Umsetzung der CSRD unverändert fort. Beispielsweise sind die Voraussetzungen für die künftige Registrierung von Wirtschaftsprüfern als Nachhaltigkeitsprüfer im Wesentlichen bereits geschaffen worden. Für Wirtschaftsprüfer, die nicht unter die Bestandsschutzregelung (sogenannte Grandfather-Regelung) fallen, wird die zusätzliche Prüfung zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte vorbereitet, um diese als Teil des Wirtschaftsprüfungsexamens anbieten zu können, sobald dies nach Inkrafttreten des künftigen CSRD-Umsetzungsgesetzes möglich ist. Die erforderlichen Änderungen in der WPO, der Berufssatzung WP/vBP und der Satzung für Qualitätskontrolle sind angestoßen.



Fragen und Antworten zur Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

1.1. Welche Verpflichtungen ergeben sich aus der CSRD?

Die CSRD als Teil des „Green Deal“ der EU, mit dem die EU-Kommission beabsichtigt, die Treibhausgas-Emissionen in der Europäischen Union bis 2050 auf null zu reduzieren, stellt eine Weiterentwicklung der bestehenden nichtfinanziellen Berichterstattung (NFRD) dar und ist mit einer deutlichen Ausweitung der Berichtspflichten (unter anderem Berücksichtigung der EU-Taxonomie-Verordnung und der ESRS) und des Kreises der hiervon betroffenen Unternehmen verbunden.

Darüber hinaus wird erstmals eine Verpflichtung zur inhaltlichen Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung eingeführt.

1.2. Wie viele Unternehmen werden voraussichtlich von der CSRD betroffen sein?

Derzeit sind schätzungsweise 500 Unternehmen (börsennotierte Kapitalgesellschaften sowie Banken und Versicherungen mit mehr als 500 Arbeitnehmern) in Deutschland verpflichtet, eine nichtfinanzielle Erklärung als Erweiterung des (Konzern-)Lageberichts beziehungsweise einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht außerhalb des Lageberichts abzugeben. Demgegenüber sieht die CSRD eine erhebliche Ausweitung der Berichtspflichten in Form eines Nachhaltigkeitsberichts vor, von der schätzungsweise 15.000 Unternehmen in Deutschland betroffen sein werden. Unter die Berichtspflicht fallen dann alle großen Kapitalgesellschaften beziehungsweise haftungsbeschränkten Personengesellschaften sowie Banken und Versicherungen und börsennotierte KMU. Hinzu kommen auch Unternehmen, die nicht die Größenkriterien erfüllen, aber aufgrund sonstiger gesetzlicher Bestimmungen oder des Gesellschaftsvertrags beziehungsweise der Satzung ihren Jahresabschluss einschließlich Lagebericht wie große Kapitalgesellschaften aufstellen müssen, darunter beispielsweise viele Unternehmen der öffentlichen Hand.

Europaweit unterliegen künftig schätzungsweise rund 50.000 (statt bisher 11.000 Unternehmen) den neuen Berichtspflichten.

1.3. Wo soll die Nachhaltigkeitsberichterstattung verortet sein?

Die Nachhaltigkeitsberichterstattung hat gemäß der CSRD innerhalb des Lageberichts beziehungsweise Konzernlageberichts zu erfolgen, und zwar in einem separaten, eigens dafür vorgesehenen Abschnitt. Damit wird die Nachhaltigkeitsberichterstattung stets integraler Bestandteil des (Konzern-)Lageberichts sein und kann nicht (mehr) in eine separate Berichterstattung ausgelagert werden.

1.4. Welche Unternehmen werden nach der CSRD konkret zur Erstellung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sein?

Folgende Unternehmen werden zeitlich gestaffelt zur Erstellung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD verpflichtet sein:

- ▶ alle Unternehmen, die bereits bisher zur Berichterstattung nach der NFRD verpflichtet sind,
- ▶ große Unternehmen im Sinne des § 267 Abs. 3 HGB (Bilanzsumme > 25 Mio. Euro, Umsatzerlöse > 50 Mio. Euro, über 250 Beschäftigte),
- ▶ kapitalmarktorientierte kleine und mittelständische Unternehmen, mit Ausnahme von Kleinunternehmen,
- ▶ nichteuropäische Unternehmen, die in der EU einen Nettoumsatz von mehr als 150 Mio. Euro erzielen und mindestens eine Tochtergesellschaft oder Zweigniederlassung in der EU haben.



Es können weitere Unternehmen betroffen sein, zum Beispiel wenn deren Satzung eine Anwendung der Regelungen für große Kapitalgesellschaften vorschreibt.

Dessen ungeachtet bleibt die Konkretisierung der CSRD durch das nationale Umsetzungsgesetz abzuwarten.

1.5. Welche Pflichten zur Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten bestehen nach der CSRD für Konzerne?

Konzerne, die zur Aufstellung eines Konzernabschlusses sowie eines Konzernlageberichts verpflichtet sind, haben eine Nachhaltigkeitsberichterstattung auf Konzernebene durchzuführen und in den Konzernlagebericht aufzunehmen.

Die Berichterstattung auf Konzernebene befreit Tochterunternehmen von der eigenen Berichtspflicht, sofern der Lagebericht des befreiten Tochterunternehmens alle folgenden Informationen enthält (Art. 19 a Abs. 9 Unterabsatz 2 Bilanz-RL):

- ▶ Namen und Sitz des Mutterunternehmens, das über Informationen auf Gruppenebene gemäß dem vorliegenden Artikel oder in einer Weise Bericht erstattet
- ▶ die Weblinks zum konsolidierten Lagebericht des Mutterunternehmens oder gegebenenfalls zu der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung des Mutterunternehmens
- ▶ die Information, dass das Unternehmen von der Aufstellung eines eigenen Nachhaltigkeitsberichts befreit ist.

Auch hierzu sei darauf hingewiesen, dass die Konkretisierung der CSRD durch das nationale Umsetzungsgesetz abzuwarten bleibt.



2.

Fragen und Antworten zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

2.1. Gibt es bereits heute in Deutschland eine etablierte Praxis, Nachhaltigkeitsberichterstattungen prüfen zu lassen?

Ja, in Deutschland gibt es bereits seit mehreren Jahren eine etablierte Praxis, Nachhaltigkeitsberichterstattungen zu erstellen und prüfen zu lassen.

Bestimmte kapitalmarktorientierte Unternehmen sind seit 2017 zur Abgabe einer nichtfinanziellen Erklärung nach der NFRD verpflichtet. Unabhängig von einer Kapitalmarktorientierung ist auch ein Teil der in Deutschland tätigen Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen zur Abgabe einer nichtfinanziellen Erklärung verpflichtet. Zwar besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur inhaltlichen Prüfung dieser Erklärungen, rund 63 Prozent der in Deutschland nach der NFRD zur Berichterstattung verpflichteten Unternehmen lassen sie aber laut einer IFAC-Studie¹ freiwillig prüfen.

Unabhängig von den Anforderungen der NFRD gibt es in Deutschland eine Reihe von mittelständischen, nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen, die bereits seit Jahren freiwillig Nachhaltigkeitsberichterstattungen veröffentlichen und gegebenenfalls prüfen lassen.

Die inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärungen beziehungsweise der freiwillig erstellten Nachhaltigkeitsberichterstattungen wird in Deutschland in der Regel vom Abschlussprüfer des Unternehmens oder einem anderen Wirtschaftsprüfer auf Grundlage des ISAE 3000 (Revised) durchgeführt².

2.2. Wie wird die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung künftig geregelt sein?

Kapitalmarktorientierte Unternehmen sowie große Unternehmen, unabhängig von ihrer Kapitalmarktorientierung, werden verpflichtet, einen Nachhaltigkeitsbericht nach der CSRD zu erstellen und inhaltlich prüfen zu lassen. Berechtigt zur Durchführung von Nachhaltigkeitsprüfungen wird in Deutschland (wie in den anderen EU-Ländern) der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer sein. Ob auch andere Erbringer von Bestätigungsleistungen zur Durchführung von Nachhaltigkeitsprüfungen in Deutschland befugt sein werden, kann erst nach Vorliegen des CSRD-Umsetzungsgesetzes beantwortet werden.

Der am 24. Juli 2024 vom Bundesministerium der Justiz veröffentlichte Regierungsentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes sieht vor, dass ausschließlich Wirtschaftsprüfer beziehungsweise Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zur Durchführung von gesetzlichen Nachhaltigkeitsprüfungen in Deutschland befugt sein werden. Dies kann sowohl der Abschlussprüfer als auch ein anderer Wirtschaftsprüfer beziehungsweise eine andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sein.

Die Prüfung soll zunächst mit begrenzter Sicherheit erfolgen. Sofern die Europäische Kommission zu der Einschätzung gelangt, dass hinreichende Prüfungssicherheit für Prüfer und Unternehmen umsetzbar ist, besteht die Möglichkeit, dass die Prüfung voraussichtlich ab 2028 mit hinreichender Sicherheit durchgeführt werden soll.

Gemäß der CSRD ist die Europäische Kommission verpflichtet, bis zum 1. Oktober 2026 europäische Standards für die Prüfung mit begrenzter Sicherheit sowie, falls möglich, bis zum 1. Oktober 2028 solche für die Prüfung

¹ IIAC, Benchmarking Global Practice, The State of Play in Sustainability Accounting, Juni 2023, Seite 7
www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/publications/state-play-sustainability-assurance.

² Ebenda, Seite 15 und Seite 18.





mit hinreichender Sicherheit anzunehmen. Die CSRD sieht außerdem ein Mitgliedstaatenwahlrecht hinsichtlich der Anwendung nationaler Prüfungsstandards vor, bis die europäischen Standards von der Kommission angenommen worden sind. Falls weder die Europäische Kommission noch der deutsche Gesetzgeber tätig werden, erfolgt die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten vergleichbar zur Situation bei der Abschlussprüfung nach berufsständischen Prüfungsgrundsätzen.

2.3. Wieso sieht der Regierungsentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes vor, dass in Deutschland nur Wirtschaftsprüfer den Nachhaltigkeitsbericht prüfen dürfen und nicht auch sogenannte unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen?

Im begleitenden Informationspapier des Bundesministeriums der Justiz zum Regierungsentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes (Juli 2024) wird zu dieser Frage Folgendes ausgeführt:

Nach der EU-Richtlinie dürfen unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen nur zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts zugelassen werden, wenn sie Anforderungen unterliegen, die mit den Anforderungen an Wirtschaftsprüfer „gleichwertig“ sind. Relevant sind hierbei insbesondere Fragen der Ausbildung und Eignungsprüfung, Qualitätssicherungssysteme, Sanktionsregime, Haftung und Aufsicht.

In Deutschland gibt es bislang keine derart gleichwertigen rechtlichen Anforderungen für Umweltgutachter oder andere unabhängige Erbringer von Bestätigungsdienstleistungen. Daher ist eine Erstreckung der Nachhaltigkeitsprüfung auf unabhängige Erbringer von Bestätigungsdienstleistungen nach gegenwärtiger Rechtslage nicht möglich.

2.4. Welche Prüfungsstandards können voraussichtlich zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten im Einklang mit der CSRD angewendet werden?

Solange weder auf europäischer noch auf nationaler Ebene Standards für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte festgelegt sind, ist der Prüfer der Nachhaltigkeitsberichte nicht an die Anwendung bestimmter Standards gebunden, sondern muss mit dem Auftraggeber die Anwendung geeigneter Standards vereinbaren. Bisher findet für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichterstattungen durch den Berufsstand in den meisten Fällen ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information, Anwendung.

Das IDW hat drei Standardentwürfe für die Prüfung auf dem Gebiet der nichtfinanziellen Berichterstattung veröffentlicht:

- ▶ IDW EPS 352 Inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung im Rahmen der Abschlussprüfung (08.2022),
- ▶ IDW EPS 990 Inhaltliche Prüfung mit hinreichender Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung (11.2022) und
- ▶ IDW EPS 991 Inhaltliche Prüfung mit begrenzter Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung (11.2022).

Aufgrund des zeitlich eng begrenzten erwarteten Anwendungszeitraums bis zur Annahme europäischer Prüfungsstandards hat das IDW die Arbeit an den Standardentwürfen inzwischen eingestellt. Nach Inkrafttreten des CSRD-Umsetzungsgesetzes werden die drei genannten Standardentwürfe voraussichtlich keine Anwendung mehr finden.





Das IAASB hat am 20. September 2024 die finale Textfassung des International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000 verabschiedet und nach deren Freigabe durch das Public Interest Oversight Board (PIOB) auf seiner Webseite veröffentlicht. Dieser Standard wird ISAE 3000 (Revised) für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf internationaler Ebene ablösen. ISSA 5000 soll für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten für nach

dem 15. Dezember 2026 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden sein; eine vorzeitige freiwillige Anwendung des Standards ist zulässig.

2.5. Wie ist das Verhältnis der Prüfung des Lageberichts zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts?

Der Nachhaltigkeitsbericht ist künftig in den Lagebericht zu integrieren. Allerdings müssen die Nachhaltigkeitsangaben mittels eines dafür vorgesehenen Abschnitts klar erkennbar sein (vgl. Art. 19 a Abs. 1 Bilanz-RL).

Hinsichtlich der Prüfung regelt die CSRD durch eine Anpassung von Art. 34 (1) Bilanz-RL:

„Der/die Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft(en) hat/haben ferner

a) ein Urteil darüber abzugeben, [...]

ii) ob der Lagebericht nach den geltenden rechtlichen Anforderungen, **ausgenommen der Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach Artikel 19 a dieser Richtlinie**, aufgestellt wurde [...].“

Die Prüfung des Lageberichts wird künftig in zwei Teilen erfolgen. Die finanzielle Berichterstattung im Lagebericht bleibt Prüfungsgegenstand der Abschlussprüfung. Die Nachhaltigkeitsberichterstattung im Lagebericht wird Gegenstand einer gesonderten Prüfung.

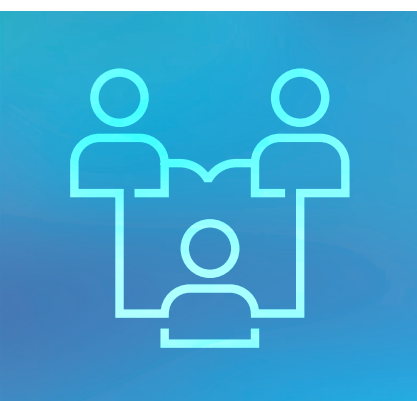
Die Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichts kann somit grundsätzlich unabhängig von der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts erfolgen. In der praktischen Umsetzung werden allerdings Bestandteile des Lageberichts sowohl der Finanzberichterstattung als auch der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugeordnet werden können. Diese enge Verzahnung beider Berichtsbestandteile spricht für eine Prüfung aus einer Hand.

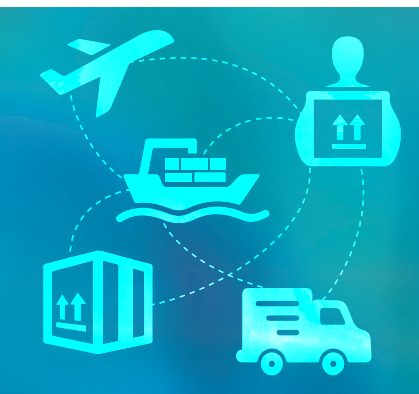
2.6. Kann der Nachhaltigkeitsprüfer die Arbeitsergebnisse von Sachverständigen oder anderen Prüfern nutzen?

Ja, der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts kann wie bei der Abschlussprüfung auch die Arbeitsergebnisse Dritter nutzen. Es besteht einerseits die Möglichkeit, Arbeiten von Sachverständigen zu nutzen. Gleichmaßen ist es möglich, auf die Arbeitsergebnisse anderer Prüfer zurückzugreifen.

Entsprechende Überlegungen finden sich beispielsweise im ISAE 3000 (Revised) in Tz. 52 bis 54. Auch ISSA 5000 enthält mit den Tz. 43, 46 ff. und 50ff. beziehungsweise 56 ff. sowie den zugehörigen Anwendungshinweisen (A.103 ff., A.111 ff. und A.123 ff. beziehungsweise A.136 ff.) Regelungen zur Nutzung der Arbeitsergebnisse von Sachverständigen des Prüfers beziehungsweise von anderen Prüfern.

In Tz. A.136 des ISSA 5000 wird ferner hervorgehoben, dass der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts die alleinige Verantwortung für das Bestätigungsurteil trägt und diese nicht durch die Nutzung der Arbeiten Dritter verringert wird. Auch dieses Prinzip ist aus der Abschlussprüfung bekannt und in berufsständischen Standards verankert.





2.7. Kann bereits vor Verabschiedung des deutschen Umsetzungsgesetzes zur CSRD der Abschlussprüfer mit der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts beauftragt werden?

Ja. Falls etwa ein Unternehmen bereits für das Geschäftsjahr 2024 nach der CSRD zur Erstellung und Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts verpflichtet ist, erscheint es sachgerecht, dass bereits vor Verabschiedung des deutschen Umsetzungsgesetzes ein entsprechender Prüfungsauftrag vereinbart wird, um eine angemessene sachliche und zeitliche Vorbereitung der Prüfung sicherzustellen. Beispielsweise könnte eine börsennotierte deutsche Aktiengesellschaft im Rahmen ihrer Hauptversammlung bereits jetzt beschließen, den für das Geschäftsjahr 2024 bestellten (Konzern-)Abschlussprüfer zusätzlich zu beauftragen, den Nachhaltigkeitsbericht für das Jahr 2024 zu prüfen.

Der im Juli 2024 veröffentlichte Regierungsentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes sieht in Absatz 2 des ersten betreffenden Artikels des Einführungsgesetzes zum HGB folgende Vereinfachung für die Bestellung des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2025 beginnen, in diesem Fall vor (Hervorhebung durch die WPK):

Als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts eines berichtspflichtigen Unternehmens, der sich auf ein Geschäftsjahr bezieht, das vor dem 1. Januar 2025 beginnt, **gilt**, wenn die Hauptversammlung oder die Gesellschafterversammlung bis einschließlich [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 33 Absatz 1 dieses Gesetzes] einberufen wird und kein Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts bestellt worden ist, **der Prüfer als bestellt, der für die Prüfung des Jahresabschlusses bestellt worden ist**, sofern der Prüfer vor dem 1. Januar 2024 für die Durchführung von Abschlussprüfungen zugelassen oder anerkannt wurde. Die Vorschriften der Wirtschaftsprüferordnung bleiben unberührt.

2.8. Unter welchen Voraussetzungen darf ein Wirtschaftsprüfer eine freiwillige Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen durchführen?

Der Regierungsentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes vom 24. Juli 2024 behandelt ausschließlich die Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Wirtschaftsprüfer gesetzliche Pflichtprüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchführen darf. Es enthält keine Vorgaben zur Durchführung freiwilliger Prüfungen von Nachhaltigkeitsinformationen. Ein Wirtschaftsprüfer kann in Deutschland daher unverändert nach Inkrafttreten des CSRD-Umsetzungsgesetzes freiwillige Prüfungen von Nachhaltigkeitsinformationen durchführen, unabhängig davon, ob er als Nachhaltigkeitsprüfer registriert wurde oder nicht.

Beispiele von Situationen, bei denen eine freiwillige Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen in der Praxis gewünscht sein kann, sind:

- ▶ Unternehmen, die nicht nach der CSRD berichts- und prüfungspflichtig sind und freiwillig eine Nachhaltigkeitsberichterstattung veröffentlichen und prüfen lassen möchten.
- ▶ Unternehmen in der Lieferkette, die nicht nach der CSRD berichts- und prüfungspflichtig sind, die auf Wunsch oder Anforderung ihrer Abnehmer für ihre Leistungserbringung relevante Nachhaltigkeitsinformationen erstellen und prüfen lassen. Diese Abnehmer können so gegebenenfalls bestehende eigene Berichtspflichten nach der CSRD im Hinblick auf ihre Lieferkette leichter erfüllen.
- ▶ Banken können potenzielle Darlehensnehmer, die nicht nach der CSRD berichts- und prüfungspflichtig sind, auffordern, freiwillig Nachhaltigkeitsinformationen erstellen und prüfen zu lassen, um auf dieser Grundlage über die Kreditvergabe zu entscheiden.

Auch vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften sind befugt, freiwillige Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchzuführen (vgl. Frage 2.10.).



2.9. Wer darf in dem Fall, dass eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zum Nachhaltigkeitsprüfer bestellt wurde, den Prüfungsvermerk zum Nachhaltigkeitsbericht unterschreiben?

Gemäß § 43 Abs. 3 Satz 4 WPO-E gilt derjenige, der den Prüfungsvermerk über den Nachhaltigkeitsbericht unterzeichnet, als verantwortlicher Nachhaltigkeitsprüfungspartner. Da gemäß § 43 Abs. 6 Satz 3 WPO-E als für die Durchführung der Prüfung eines Nachhaltigkeitsberichts verantwortliche Nachhaltigkeitsprüfungspartner nur Wirtschaftsprüfer ausgewählt werden dürfen, die nach § 38 Nummer 1 Buchstabe g als Prüfer von Nachhaltigkeitsberichten eingetragen sind, sind somit auch nur diese berechtigt, den Prüfungsvermerk zu unterzeichnen.

Die Aussage des § 32 WPO-E, dass der Prüfungsvermerk über den Nachhaltigkeitsbericht nur von Wirtschaftsprüfern unterzeichnet werden darf, ist vor diesem Hintergrund nicht so zu interpretieren, dass auch Wirtschaftsprüfer ohne Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer den Prüfungsvermerk für gesetzlich vorgeschriebene Nachhaltigkeitsprüfungen unterzeichnen dürfen.

2.10. Werden auch vereidigte Buchprüfer gesetzlich vorgeschriebene Nachhaltigkeitsprüfungen durchführen?

Gegenwärtig sollen nur Kapitalgesellschaften gesetzlich zur Aufstellung und Prüfung eines Nachhaltigkeitsberichts verpflichtet werden, die groß im Sinne des § 267 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 bis 5 HGB oder kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d HGB sind, wobei letztere gemäß § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB ebenfalls stets als groß gelten (§ 289 b beziehungsweise § 315b HGB-E sowie § 324 b HGB). Da hinsichtlich der Auswahl des Nachhaltigkeitsprüfers auf § 319 HGB verwiesen wird, sind nach dem derzeitigen Stand des CSRD-Umsetzungsgesetzes keine Fälle vorstellbar, dass vereidigte Buchprüfer oder Buchprüfungsgesellschaften in Deutschland gesetzlich vorgeschriebene Nachhaltigkeitsprüfungen durchführen.

Selbstverständlich sind vereidigte Buchprüfer und deren Berufsgesellschaften befugt, freiwillige Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchzuführen.

2.11. Dürfen der Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss und der Prüfungsvermerk zum Nachhaltigkeitsbericht auch zusammengefasst werden, wenn der Abschlussprüfer gleichzeitig auch der Nachhaltigkeitsprüfer ist?

Der Abschlussprüfung und der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts liegen nach dem Regierungsentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes zwei voneinander getrennte Prüfungen zugrunde. Ferner regelt das Gesetz durch zwei getrennte Paragraphen die Berichterstattung gegenüber der Öffentlichkeit über diese beiden Prüfungen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Abschlussprüfer zugleich als Nachhaltigkeitsprüfer bestellt ist oder nicht.

Über das Ergebnis der Abschlussprüfung ist unverändert in Form eines Bestätigungsvermerks gemäß § 322 HGB zu berichten. Im Fall der Nachhaltigkeitsprüfung ist im Regierungsentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes vorgesehen, einen Prüfungsvermerk gemäß § 324i HGB-E zu erteilen. Eine Zusammenfassung der beiden Vermerke ist im Gesetzentwurf nicht vorgesehen. Dessen ungeachtet steht es dem Mandanten frei, den Bestätigungsvermerk zur Abschlussprüfung und den Prüfungsvermerk zur Nachhaltigkeitsprüfung innerhalb des Geschäftsberichts in räumlicher Nähe zueinander wiederzugeben.



2.12. Dürfen sich der Abschlussprüfer und ein anderer, gesondert beauftragter Nachhaltigkeitsprüfer über die Ergebnisse ihrer Prüfungen austauschen? Was ist dabei hinsichtlich ihrer Verschwiegenheitspflicht zu beachten?

Es ist grundsätzlich sinnvoll, dass sich der Abschlussprüfer und der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts über die (Zwischen-)Ergebnisse ihrer Prüfungen austauschen, da in der Regel ein Bezug zum Prüfungsgegenstand des jeweils anderen Prüfers besteht oder die Informationen für dessen Urteilsfindung nützlich oder notwendig sein können.

Auch die Europäische Kommission geht in Frage 67 der Draft Commission Notice davon aus, dass beide Prüfer in der Lage sein sollten, Informationen über die laufenden Prüfungen auszutauschen, um ihre Tätigkeiten koordinieren zu können.

Der Regierungsentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes sieht allerdings weder eine Pflicht zum Informationsaustausch noch eine entsprechende gesetzliche Befreiung von der Verschwiegenheitspflicht vor. § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 324j HGB-E i.V.m. § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB regeln, dass der Abschlussprüfer und der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts mit Blick auf die Durchführung der Abschlussprüfung beziehungsweise der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts zur Verschwiegenheit verpflichtet sind, wobei gesetzliche Mitteilungspflichten unberührt bleiben.

Vor diesem Hintergrund besteht im Verhältnis zwischen Abschlussprüfer und Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts eine beiderseitige Schweigepflicht. Somit ist vor dem Austausch von Informationen zwischen beiden Prüfern eine jeweilige Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht durch das geprüfte Unternehmen erforderlich.

2.13. Wie kann der Abschlussprüfer reagieren, wenn sein Mandant nicht die notwendigen Schritte ergreift, um einen Nachhaltigkeitsbericht aufzustellen, in den (Konzern-)Lagebericht aufzunehmen und prüfen zu lassen, obwohl er dazu gesetzlich verpflichtet ist?

Der Nachhaltigkeitsbericht gehört nicht zum Prüfungsgegenstand der Abschlussprüfung, sondern ist gemäß dem Regierungsentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes Gegenstand eines gesonderten Prüfungsauftrages. Aus diesem Grund kann die Abschlussprüfung, also die Prüfung eines Jahres- oder Konzernabschlusses sowie (des finanziellen Teils) des entsprechenden (Konzern-)Lageberichts, auch bei Fehlen eines gesetzlich vorgeschriebenen Nachhaltigkeitsberichts durchgeführt werden. Die Nichtaufstellung eines gesetzlich vorgeschriebenen Nachhaltigkeitsberichts allein führt demzufolge auch nicht zu einer Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks für die Abschlussprüfung.

Gleichwohl ist die Verletzung der gesetzlichen Aufstellungs- und Prüfungspflicht für den Nachhaltigkeitsbericht mit einer Reihe potenzieller negativer Auswirkungen und Risiken verbunden, auf die der Abschlussprüfer die gesetzlichen Vertreter des Mandanten sowie die für die Überwachung Verantwortlichen im Rahmen seiner Sorgfaltspflicht hinweisen sollte. Beispiele hierfür sind:

- ▶ Der Regierungsentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes sieht bei einem Verstoß gegen die Aufstellungs- beziehungsweise die Offenlegungspflicht die mögliche Festsetzung einer Geldbuße beziehungsweise eines Ordnungsgeldes vor. Diese betragen bis zu 50.000 Euro bei unterlassener Aufstellung beziehungsweise bis zu 25.000 Euro bei unterlassener Offenlegung. Für kapitalmarktorientierte Gesellschaften kann der Betrag deutlich darüber hinausgehen.
- ▶ Es ist nicht auszuschließen, dass das Unternehmensregister nicht bereit sein wird, einen (Konzern-)Lagebericht (und infolgedessen auch den entsprechenden Abschluss) zur Offenlegung



anzunehmen, der aufgrund des fehlenden verpflichtenden Nachhaltigkeitsberichts offensichtlich unvollständig ist.

- ▶ Der Abschlussprüfer hat in Betracht zu ziehen, ob er im Rahmen seiner Redepflicht nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB auf die Nichtaufstellung des Nachhaltigkeitsberichts in seinem Prüfungsbericht als schwerwiegenden sonstigen Gesetzesverstoß hinzuweisen hat.

- ▶ Es bleibt abzuwarten, ob der Abschlussprüfer auch im Bestätigungsvermerk, ohne diesen einzuschränken, auf eine Nichtaufstellung des Nachhaltigkeitsberichts eingehen wird. So wurde im Rahmen des noch laufenden Gesetzgebungsverfahrens der Vorschlag eingebracht, den Abschlussprüfer mit einer formellen Prüfung des Vorhandenseins des Nachhaltigkeitsberichts zu betrauen und eine entsprechende Regelung in § 317 Abs. 2 HGB vorzusehen.

Der Abschlussprüfer kann ferner darauf hinweisen, dass die Aufstellung und Veröffentlichung eines Nachhaltigkeitsberichts mit wichtigen Vorteilen verbunden ist, wie zum Beispiel:

- ▶ Verbesserung der Absatzmöglichkeiten, da die Öffentlichkeit beziehungsweise potenzielle Kunden Nachhaltigkeitsaspekte in steigendem Maße in ihre Kaufentscheidungen einbeziehen.
- ▶ Potenzielle Abnehmer, die selbst einen Nachhaltigkeitsbericht aufstellen müssen, benötigen verlässliche Nachhaltigkeitsinformationen ihrer Zulieferer, um ihren eigenen Berichterstattungspflichten in Bezug auf die Lieferkette nachkommen zu können.
- ▶ Verbesserung der Finanzierungsmöglichkeiten, da Kreditinstitute zunehmend Nachhaltigkeitsinformationen bei der Kreditgewährung berücksichtigen.
- ▶ Das Vorliegen von Nachhaltigkeitsinformationen wird zunehmend Voraussetzung für die Teilnahme an öffentlichen Ausschreibungen sein.
- ▶ Auch für die Gewinnung neuer Mitarbeiter oder das öffentliche Ansehen des Unternehmens insgesamt wird die Veröffentlichung von Nachhaltigkeitsinformationen zunehmend wichtiger.





Fragen und Antworten zur Registrierung sowie zur Aus- und Fortbildung von Nachhaltigkeitsprüfern

3.1. Was sind die gesetzlichen Anforderungen an den Nachhaltigkeitsprüfer (Examen, Bestandsschutzregelung, Registereintrag)?

Im Berufsregister der WPK ist zu erfassen, ob ein Wirtschaftsprüfer auch für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen ist (Art. 16 Abs. 1 AP-RL). In der CSRD sowie im Regierungsentwurf des Umsetzungsgesetzes werden dabei zwei Fälle unterschieden:

Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer

Bislang bestellte Wirtschaftsprüfer (§ 13d Abs. 3 WPO-E in Verbindung mit § 140 Abs. 1 WPO-E)

Bestellung als WP vor dem 1. Januar 2026, sofern das Prüfungsverfahren zum Wirtschaftsprüfungsexamen nicht nach dem 31. Dezember 2023 begonnen wurde

Neu bestellte Wirtschaftsprüfer (§ 13d Abs. 1 WPO-E in Verbindung mit § 140 Abs. 1 WPO-E)

Bestellung als WP ab dem 1. Januar 2026 oder Beginn des Prüfungsverfahrens zum Wirtschaftsprüfungsexamen nach dem 31. Dezember 2023

Bislang bestellte Wirtschaftsprüfer:

Für bislang bestellte Wirtschaftsprüfer gilt eine Bestandsschutzregelung (Grandfathering). Demnach ist im Zusammenhang mit der Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer, gegebenenfalls auch nachträglich bis zu 18 Monaten nach Inkrafttreten des CSRD-UG, bei der WPK ein Fortbildungsnachweis zu erbringen. Zu den Inhalten der Fortbildung vgl. Frage 3.3. Zum zeitlichen Umfang der Fortbildung vgl. Frage 3.4.

Neu bestellte Wirtschaftsprüfer:

Der Regierungsentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes sieht vor, die WPO um einen § 13 c „Zusätzliche Prüfung zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte“ zu ergänzen. Wer künftig das Wirtschaftsprüferexamen ablegen und nach seiner Bestellung als Wirtschaftsprüfer gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchführen will, muss zusätzlich zum bisherigen Umfang des Wirtschaftsprüferexamens eine schriftliche und mündliche Prüfung zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte ablegen. Weitere Details zur künftigen Ausgestaltung des Wirtschaftsprüferexamens stehen erst nach der Verabschiedung des CSRD-Umsetzungsgesetzes fest.

3.2. Wie kann sich eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Nachhaltigkeitsprüfer registrieren lassen?

Der Regierungsentwurf sieht vor, dass Wirtschaftsprüfungsgesellschaften auf Antrag als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte registriert und in das Berufsregister eingetragen werden, wenn mindestens einer der im Namen der Gesellschaft tätigen Wirtschaftsprüfer als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte eingetragen ist. In der Praxis bedeutet dies, dass eine WPG so lange nicht als Nachhaltigkeitsprüfer registriert werden kann, bis nicht zumindest einer der für sie tätigen Berufsträger als Nachhaltigkeitsprüfer registriert ist.

3.3. Welche inhaltlichen Anforderungen sind hinsichtlich der Fortbildung im Zusammenhang mit der Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer vorgesehen?

Bei den inhaltlichen Anforderungen ist davon auszugehen, dass sich diese an den Gebieten der Eignungsprüfung (Art. 8 Abs. 1 AP-RL) orientieren werden, die nach dem im Juli 2024 veröffentlichten Regierungsentwurf zur Umsetzung der CSRD auch in § 24b Abs. 2 WiPrPrüfV-E übernommen werden sollen:

Die dort aufgeführten vier Themengebiete können inhaltlich wie folgt ausgestaltet werden:



1. Rechtliche Anforderungen und Standards für die Aufstellung der jährlichen und konsolidierten Nachhaltigkeitsberichte

- ▶ Regelungen zur Aufstellung in der Corporate Sustainability Reporting Directive der EU (CSRD)
- ▶ Nationale Vorschriften in Bezug auf die Aufstellung der Nachhaltigkeitsberichte, insbesondere des HGB und des EGHGB
- ▶ Überblick über die European Sustainability Reporting Standards (ESRS) und Inhalte wesentlicher Einzelstandards

(insbesondere ESRS 1, ESRS 2 und Kerninhalte der themenspezifischen ESRS)

- ▶ Überblick über die Kerninhalte der EU-Taxonomie-Verordnung
- ▶ Besonderheiten wie Schätzungen, Wertschöpfungskette, Stakeholderkreis und ESEF

2. Nachhaltigkeitsanalyse

- ▶ Analyse der Strategie (Ist-Zustand und Zielvorstellung) und des Geschäftsmodells des Unternehmens in Bezug auf Nachhaltigkeit
- ▶ Wesentlichkeitsanalyse nach ESRS hinsichtlich finanzieller Wesentlichkeit und Wesentlichkeit der Auswirkungen (doppelte Wesentlichkeit); Begriff der Auswirkungen, Risiken und Chancen (impacts, risks and opportunities – IRO)
- ▶ Übergangsplan im Bereich Klimaschutz; gegebenenfalls ergänzend Resilienzanalyse

3. Due-Diligence-Prozesse zu Nachhaltigkeitsaspekten

- ▶ Verfahren, mit denen das Unternehmen ermittelt, wie es mit den tatsächlichen und potenziellen negativen Auswirkungen auf die Umwelt und die Menschen im Zusammenhang mit ihrer Geschäftstätigkeit umgeht, sie verhindert, mindert und darüber Rechenschaft ablegt (Sorgfaltspflicht)
- ▶ Ausgestaltung und Aufteilung der Aufgaben und Verantwortlichkeiten der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane des Unternehmens in Bezug auf die Ausübung der Sorgfaltspflicht
- ▶ Due-Diligence-Prozess des Unternehmens im Hinblick auf die Ermittlung der Auswirkungen, Risiken und Chancen und die Bewertung von deren Wesentlichkeit
- ▶ Prozess der Erstellung der Nachhaltigkeitsberichte

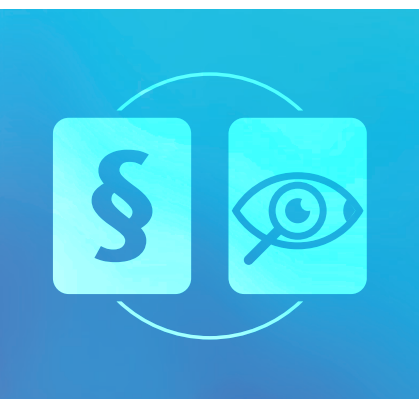
4. Rechtliche Anforderungen und Standards für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten

- ▶ Regelungen zur Prüfung in der Corporate Sustainability Reporting Directive der EU (CSRD)
- ▶ Nationale Vorschriften in Bezug auf die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte, insbesondere des HGB und des EGHGB
- ▶ bestehende Standards, die für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten benutzt werden können (zum Beispiel ISAE 3000 Revised)
- ▶ ISSA 5000 als mögliche Grundlage für die von der EU anzunehmenden Standards beziehungsweise als in der Zwischenzeit zu verwendender Standard
- ▶ Besonderheiten wie wesentliche Unterschiede zwischen Prüfung mit begrenzter Sicherheit und hinreichender Sicherheit, Berichterstattung des Nachhaltigkeitsprüfers.

3.4. Gibt es Vorgaben zum zeitlichen Umfang der Fortbildung im Zusammenhang mit der Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer (Grandfathering)?

In der Begründung zum Regierungsentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes, der am 24. Juli 2024 veröffentlicht wurde, finden sich zu dieser Frage folgende Aussagen:

Zur Vermittlung der notwendigen Kenntnisse über Nachhaltigkeitsberichte und deren Prüfung geeignet und ausreichend sein dürfte eine Fortbildung dann, wenn ihr Umfang mindestens 40 Stunden beträgt. Die allgemeine Verpflichtung zur laufenden Fortbildung nach § 43 Absatz 2 Satz 4 WPO bleibt von der





Verpflichtung nach § 13 d Absatz 1 Satz 2 WPO-E unberührt und gilt auch für als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte eingetragene Berufsangehörige; für diese besteht zusätzlich die Verpflichtung, sich auch zu Nachhaltigkeitsthemen in angemessenem Umfang laufend fortzubilden.

Die WPK wird hierzu in Form weiterer Erläuterungen Stellung nehmen.

3.5. Ab wann ist die Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer bei der WPK möglich?

Die Registrierung bei der WPK ist erst nach Inkrafttreten des CSRD-Umsetzungsgesetzes möglich. Nach aktuellem Stand des Gesetzgebungsverfahrens (Regierungsentwurf vom 24. Juli 2024) ist eine Registrierung innerhalb von 12 Monaten nach Inkrafttreten des CSRD-Umsetzungsgesetzes auch ohne Fortbildungsnachweis möglich. Die Fortbildung ist dann jedoch innerhalb von 18 Monaten nach Inkrafttreten des CSRD-UG durchzuführen und der WPK gegenüber nachzuweisen.

3.6. Aus welchem Grund sieht der Gesetzgeber es als sachgerecht an, dass die Fortbildungsnachweise bis zu 18 Monate nach Inkrafttreten des CSRD-Umsetzungsgesetzes erbracht werden können?

In der Begründung zum Regierungsentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes, der am 24. Juli 2024 veröffentlicht wurde, finden sich zu dieser Frage folgende Aussagen:

Die Übergangsregelung in § 140 Absatz 2 WPO-E (das heißt die nachträgliche Fortbildung) ist erforderlich, um sicherzustellen, dass bald nach Inkrafttreten des CSRD-Umsetzungsgesetzes genügend eingetragene Prüfer für die dann prüfungspflichtigen Nachhaltigkeitsberichte zur Verfügung stehen. Die Übergangsregelung ermöglicht, dass bestehende Wirtschaftsprüfer (vgl. Tz. 3.1), die gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchführen wollen, sich unmittelbar nach Inkrafttreten des CSRD-Umsetzungsgesetzes als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte eintragen lassen können, selbst wenn sie noch nicht an einer Fortbildung nach § 13 d Absatz 3 WPO-E teilgenommen oder eine solche Fortbildung noch nicht vollständig absolviert haben. Damit wird einem drohenden Engpass an Prüfern entgegengewirkt, falls im ersten Jahr nach Inkrafttreten des CSRD-Umsetzungsgesetzes noch nicht genügend Fortbildungsveranstaltungen nach § 13 d Absatz 3 WPO für alle Wirtschaftsprüfer, die Nachhaltigkeitsberichte prüfen und eine solche Fortbildung absolvieren wollen, angeboten werden. Um zugleich sicherzustellen, dass die aufgrund dieser Übergangsregelung als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte im Berufsregister eingetragenen Wirtschaftsprüfer sobald wie möglich die Teilnahme an der vorgeschriebenen speziellen Fortbildung zu Nachhaltigkeitsthemen nachholen, ist vorgesehen, dass ihre Eintragung als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte gelöscht wird, wenn sie nicht bis spätestens 18 Monate nach Inkrafttreten des CSRD-Umsetzungsgesetzes die Teilnahme an der Fortbildung nachgewiesen haben.

Die WPK wird zur Registrierung der Nachhaltigkeitsprüfer und zu den Fortbildungsnachweisen in Form weiterer Erläuterungen Stellung nehmen.

3.7. Wie ist die Durchführung der Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer bei der WPK geplant?

Nach Inkrafttreten des CSRD-Umsetzungsgesetzes voraussichtlich Ende dieses Jahres können Berufsangehörige bei der WPK einen Antrag auf Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer stellen. Hierfür ist





geplant, im Mitgliederbereich der WPK (Login Meine WPK) ein Antragsformular zur Verfügung zu stellen, über das die Antragstellung und die anschließende Bearbeitung durch die WPK effizient erfolgen können. Darüber hinaus ist es selbstverständlich möglich, den Antrag auch per Post, Fax oder E-Mail zu stellen. Ansprechpartner innerhalb der WPK ist die Abteilung Qualitätskontrolle. Die WPK empfiehlt, die Anträge zur Registrierung als

Nachhaltigkeitsprüfer in digitaler Form zu stellen, da diese Anträge voraussichtlich deutlich zügiger bearbeitet werden können als papierbasierte Anträge.

3.8. Können bereits jetzt Anträge für die Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer bei der WPK gestellt werden?

Vor dem Hintergrund, dass bisher nur der Regierungsentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes vorliegt und sich möglicherweise noch Änderungen bei den Registrierungsvoraussetzungen ergeben, können Anträge auf Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer erst nach Inkrafttreten des CSRD-Umsetzungsgesetzes gestellt und bearbeitet werden. Wir empfehlen den Mitgliedern, sich für den Newsletter der WPK (www.wpk.de) anzumelden. Hier werden wir Sie zeitnah über die weiteren Entwicklungen im Gesetzgebungsverfahren informieren und bekanntgeben, wann das Formular für die Registrierung zur Verfügung gestellt werden wird.

3.9. Kann eine WPG für die für sie tätigen WP die Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer beantragen?

Vor dem Hintergrund, dass sich aus der Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer Rechte und Pflichten ergeben, die den Nachhaltigkeitsprüfer unmittelbar treffen, muss jeder Berufsangehörige den Antrag selbst stellen.

3.10. Kann der Antrag auf Registrierung einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Nachhaltigkeitsprüfer zusammen mit dem Antrag des ersten im Namen der Gesellschaft tätigen Wirtschaftsprüfers gestellt werden?

Die Eintragung kann für den Wirtschaftsprüfer und die Berufsgesellschaft auch gemeinsam beantragt werden. Solche Anträge können allerdings nur papierbasiert gestellt und zusammen in einem Umschlag eingereicht werden. Die WPK wird auch in diesen Fällen zuerst den Wirtschaftsprüfer und danach die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft eintragen.

Da digitale Anträge voraussichtlich deutlich schneller bearbeitet werden können (vgl. Frage 3.7.) empfiehlt es sich, zunächst die Registrierung des Wirtschaftsprüfers in digitaler Form zu beantragen und nach dessen erfolgter Eintragung den Antrag für die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ebenfalls in digitaler Form zu stellen.

3.11. Können sich Wirtschaftsprüfer auch als Nachhaltigkeitsprüfer eintragen lassen, falls sie nur freiwillige Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchführen möchten? Steht diese Möglichkeit auch vereidigten Buchprüfern zur Verfügung?

Eine Registrierung als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte ist nicht Voraussetzung für die Durchführung einer freiwilligen Prüfung eines Nachhaltigkeitsberichts (vgl. Gesetzesbegründung zu § 13 c WPO-E





Nr. 17 [S. 177]) „... freiwillige Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten dürfen Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüferinnen auch ohne die Ablegung der zusätzlichen Prüfung nach § 13 c Abs. 1 WPO-E durchführen.“ – vgl. auch Frage 2.8.). Eine Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer ist allerdings auch dann möglich, wenn ein Wirtschaftsprüfer voraussichtlich keine gesetzlich vorgeschriebenen Nachhaltigkeitsprüfungen durchführen wird.

Die Möglichkeit einer Eintragung als Nachhaltigkeitsprüfer steht über die Grandfather-Regelung auch vereidigten Buchprüfern zur Verfügung (§§ 13 d Abs. 3, 130 Abs. 1 WPO-E) – vgl. hierzu auch Frage 2.10.

3.12. Mit welchen Konsequenzen ist zu rechnen, falls ein vorab als Nachhaltigkeitsprüfer registrierter Berufsangehöriger den erforderlichen Fortbildungsnachweis nicht innerhalb der Frist von 18 Monaten nach Inkrafttreten des CSRD-Umsetzungsgesetzes bei der WPK erbringt?

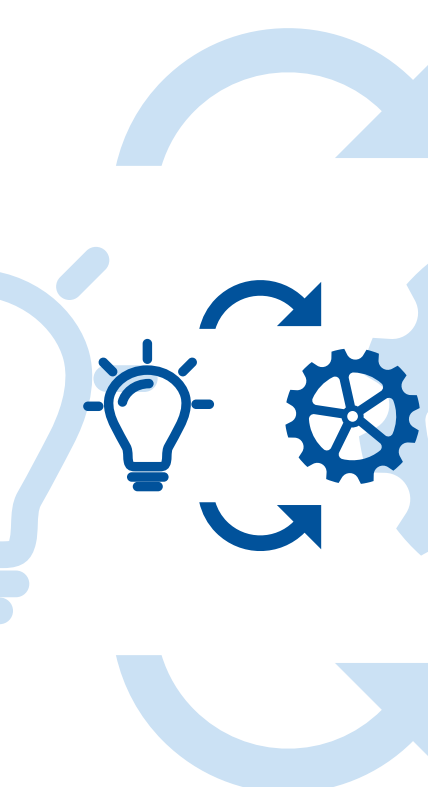
Werden die Fortbildungsnachweise nicht binnen 18 Monaten nach Inkrafttreten des Gesetzes erbracht, ist der Berufsangehörige aus dem Register zu löschen (§ 140 Abs. 2 letzter Satz WPO-E). Zuvor wird den betroffenen WP/vBP rechtliches Gehör zur anstehenden Löschung gewährt. Danach wird die Kommission für Qualitätskontrolle über die Löschung entscheiden, wobei sie kein Ermessen hat, das heißt dass sie auf Löschung entscheiden muss. Über die Löschung erhält die Praxis einen Bescheid.

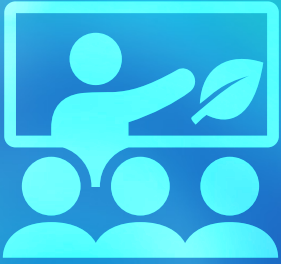
Hinsichtlich der bis zur Bekanntgabe der Löschung unterzeichneten Prüfungsvermerke für Nachhaltigkeitsberichte sind keine Konsequenzen zu erwarten, denn die Eintragung als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte lag vor.

Nach Bekanntgabe der Löschung der Eintragung als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte ist der Berufsangehörige nicht mehr registriert und erfüllt damit nicht mehr die Voraussetzungen des § 324 e HGB-E für die Prüfung von gesetzlichen Nachhaltigkeitsberichten. Somit fällt er als gesetzlicher Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte ab diesem Zeitpunkt weg, da auf die Anwendung von § 319 HGB-E verwiesen wird. Sofern er zuvor mit der gesetzlichen Prüfung eines Nachhaltigkeitsberichts beauftragt wurde und diese noch nicht abgeschlossen hat, ist in entsprechender Anwendung von § 319 Abs. 1 Satz 4 HGB analog der Mandant unverzüglich über die Löschung der Eintragung zu informieren.

3.13. Sofern Berufsangehörige in eigener Praxis oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sowohl als gesetzliche Abschlussprüfer als auch als Nachhaltigkeitsprüfer im Berufsregister eingetragen sind, unterliegen diese dann hinsichtlich ihres Qualitätssicherungssystems einer „doppelten“ Qualitätskontrolle?

Nein. Die Grundgesamtheit „gesetzliche Abschlussprüfungen“ erweitert sich lediglich um Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten. Dennoch ist die erstmalige Annahme von solchen Prüfungen der WPK anzuzeigen (§ 57 a Abs. 1 Satz 2 WPO-E). Danach ist eine erneute Risikoanalyse hinsichtlich des Termins für die Qualitätskontrolle durch die Kommission für Qualitätskontrolle durchzuführen. Eine Doppelbelastung durch zwei Qualitätskontrollen soll jedoch nicht stattfinden; vielmehr gibt es eine Übergangsregelung (§ 140 Abs. 3 WPO-E), die dies sicherstellt (vgl. Regierungsentwurf Nr. 65, S. 194). Allerdings kann bei Praxen, die bisher noch keiner Qualitätskontrolle unterlagen, eine kürzere Frist bis zur nächsten Qualitätskontrolle angeordnet werden.





3.14. Entsteht die Verpflichtung, sich dem Qualitätskontrollverfahren zu unterziehen, bereits durch die Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer oder erst mit der Durchführung einer gesetzlichen Nachhaltigkeitsprüfung?

Eine Qualitätskontrolle kann erst dann erfolgreich durchgeführt werden, wenn in Form tatsächlich durchgeführter Prüfungsaufträge eine Grundgesamtheit für die auftragsbezogene Funktionsprüfung vorhanden ist. Daher ist auch die Anzeige der Annahme des ersten Mandats als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte (wie auch bei gesetzlichen Abschlussprüfungen) erforderlich. Danach findet die Risikoanalyse der Kommission für Qualitätskontrolle zur Anordnung der ersten Qualitätskontrolle statt.

3.15. Ist die sogenannte Grandfather-Regelung befristet?

Nein. Die Befreiung des von der Grandfather-Regelung betroffenen Personenkreises von der Verpflichtung nach § 13 d Abs. 1 WPO-E, zum Zwecke der Registrierung als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte eine zusätzliche Prüfung zum Wirtschaftsprüfungsexamen abzulegen und eine achtmonatige praktische Ausbildung nachzuweisen, ist nicht befristet.

Allerdings ist die Möglichkeit, eine Registrierung auch ohne den vorherigen Nachweis der erforderlichen Fortbildung zu erreichen und die Fortbildung bis zu 18 Monate nach Inkrafttreten des Gesetzes nachträglich nachzuweisen, nur auf Anträge anzuwenden, bei denen eine Eintragung bis zwölf Monate nach Inkrafttreten des Gesetzes erfolgt (vgl. § 140 Abs. 2 WPO-E). Danach muss die Fortbildungsverpflichtung vor der Registrierung erfüllt werden.

3.16. Wie ist die Grandfather-Regelung in Bezug auf Wirtschaftsprüfer auszulegen, die wiederbestellt werden?

Die Bestandsschutzregelung des § 13 d Abs. 3 WPO-E gilt selbstverständlich auch im Falle einer Wiederbestellung als Wirtschaftsprüfer. Die Formulierung „vor dem 1. Januar 2026 bestellte Berufsangehörige“ ist dabei so zu verstehen, dass die ursprüngliche Bestellung zum Wirtschaftsprüfer vor diesem Datum erfolgt sein muss. Auf den Zeitpunkt der Wiederbestellung kommt es somit nicht an. Gegebenenfalls ist die Übergangsregelung des § 140 Abs. 1 WPO-E zu beachten, nach der das Prüfungsverfahren zum Wirtschaftsprüfungsexamen, auf dessen Grundlage die ursprüngliche Bestellung erfolgte, nicht nach dem 31. Dezember 2023 begonnen haben darf.



Nachhaltigkeitskompass (WPK)



Unter www.wpk.de/nachhaltigkeit/ steht der Nachhaltigkeitskompass der WPK zur Verfügung. Dieser gibt einen Überblick über die regulatorischen Anforderungen sowie nützliche Hinweise aus Berater- beziehungsweise Prüfersicht zur Erstellung und Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Zum Nachhaltigkeitskompass der WPK:



Wirtschaftsprüferkammer
Ansprechpartner: WP Jan Langosch, WP/StB Steffen Branz
Postfach 30 18 82
10746 Berlin
Rauchstraße 26
10787 Berlin
Telefon +49 30 726161-326/-117
Telefax +49 30 726161-287
E-Mail nachhaltigkeit@wpk.de
www.wpk.de