

Univ.-Prof. Dr. Kai-Uwe Marten¹
Wildeggerstraße 28
87700 Memmingen



Freshfields Bruckhaus Deringer

Freshfields Bruckhaus Deringer Rechtsan-
wälté PartG mbB
Dr. Stephan Pachinger
Peregringasse 4
1090 Wien

Gutachten

Anforderungen an die Tätigkeit sog. unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen nach der Corporate Sustainability Reporting Directive (**CSRD**)

Auftraggeber²

Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen

Am Belvedere 10 / Top 4
1100 Wien

Datum

31. März 2023

¹ Direktor des Instituts für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung an der Universität Ulm; Board Member of the International Auditing and Assurance Board (**IAASB**) New York; Vorsitzender der Abschlussprüferaufsichtskommission (**APAK**) 2005 bis 2016, Berlin.

² Dieses Gutachten richtet sich an den Auftraggeber und bearbeitet ausschließlich die für dieses Gutachten vom Auftraggeber vorgegebenen Fragestellungen. Dritte Personen, denen dieses Gutachten vom Auftraggeber zugänglich gemacht wird oder dieses Gutachten anderwärtig erhalten, dürfen sich darauf nicht verlassen und Freshfields Bruckhaus Deringer Rechtsanwälte PartG mbB sowie die für sie tätigen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte (gemeinsam „*Freshfields*“) übernehmen keine Gewähr für Inhalt, Vollständigkeit oder Angemessenheit des Gutachtens. Die Beratungsleistung der Freshfields Bruckhaus Deringer Rechtsanwälte PartG mbB und ihre Schutzwirkung erstrecken sich nicht auf Dritte. Eine Haftung von Freshfields gegenüber Dritten aus oder im Zusammenhang mit diesem Gutachten oder die Ableitung sonst irgendwelcher Rechte daraus ist ausdrücklich ausgeschlossen.

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|------|--|----|
| A. | HINTERGRUND UND GUTACHTENAUFTRAG..... | 3 |
| B. | ZUSAMMENFASSUNG DER WESENTLICHEN ERGEBNISSE | 4 |
| C. | STELLUNGNAHME | 8 |
| I. | EINFÜHRUNG: NACHHALTIGKEITSBERICHTERSTATTUNG UND UNABHÄNGIGE ERBRINGER VON BESTÄTIGUNGSLEISTUNGEN | 8 |
| II. | FRAGE 1: VORGABEN HINSICHTLICH DER GESETZLICHEN AUSGESTALTUNG DER ANFORDERUNGEN AN DIE QUALIFIKATION UNABHÄNGIGER ERBRINGER VON BESTÄTIGUNGSLEISTUNGEN | 12 |
| 1. | Maßstab der „ <i>Gleichwertigkeit</i> “ mit den für Abschlussprüfer geltenden Anforderungen..... | 12 |
| 2. | Konkrete Anforderungen an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen aus der CSRD und den durch sie geänderten Richtlinien | 20 |
| 2.1 | Akkreditierung als Voraussetzung für die Ausübung der Tätigkeit als unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen | 20 |
| 2.2 | Anforderungen an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen | 26 |
| 3. | Inhaltliche Anforderungen an die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung..... | 43 |
| 4. | Nachweis einer Berufshaftpflichtversicherung..... | 46 |
| III. | FRAGE 2: ANFORDERUNGEN AN DIE AUFSICHT ÜBER UNABHÄNGIGE ERBRINGER VON BESTÄTIGUNGSLEISTUNGEN | 47 |
| 1. | Zulassung zur Tätigkeit als unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen | 48 |
| 2. | Registrierung..... | 49 |
| 3. | Laufende Aufsicht über unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen | 49 |

A. Hintergrund und Gutachtauftrag

Die sog. Corporate Sustainability Reporting Directive (**CSRD**)³ der Europäischen Union (**EU**) ändert die Richtlinie 2013/34/EU (**Bilanz-Richtlinie**)⁴ und erweitert die Pflichten von Unternehmen im Hinblick auf ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung⁵. Zudem ändert die CSRD die Richtlinie 2006/43/EG (**Abschlussprüfer-Richtlinie**)⁶ und sieht eine Prüfungspflicht für die Nachhaltigkeitsberichterstattung durch externe Prüfer⁷ vor. Die CSRD ist am 5. Januar 2023 in Kraft getreten und spätestens bis zum 6. Juli 2024 in nationales Recht umzusetzen.⁸

Art. 1 Ziffer 13 der CSRD ergänzt Art. 34 der Bilanz-Richtlinie und eröffnet den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, in ihrem Hoheitsgebiet niedergelassenen sog. „*unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen*“ zu gestatten, die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen durchzuführen. Die Kommission strebt hiermit aufgrund der „*Gefahr einer weiteren Konzentration am Markt für Abschlussprüfungen, wodurch die Unabhängigkeit der Prüfer gefährdet würde und sich die Honorare [...] erhöhen könnten*“, eine Diversifizierung des Prüfungsmarkts an.⁹ Dabei sollen die Mitgliedstaaten Anforderungen an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen vorsehen, die denen aus der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD gleichwertig, jedoch an die Merkmale unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen, die keine Abschlussprüfungen durchführen, angepasst sind.¹⁰

Vor diesem Hintergrund sind wir, Univ.-Prof. Dr. Kai-Uwe Marten und Freshfields Bruckhaus Deringer Rechtsanwälte PartG mbB, von der Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen (**KSW**) in Zusammenarbeit mit

³ Richtlinie 2022/2464/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung 2014/537/EU und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen.

⁴ Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates in der durch die CSRD geänderten Fassung.

⁵ Die bisherige nichtfinanzielle Berichterstattung wird nunmehr in Nachhaltigkeitsberichterstattung umbenannt.

⁶ Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates in der durch die CSRD geänderten Fassung.

⁷ Zur besseren Lesbarkeit wird in diesem Gutachten die männliche Sprachform verwendet. Die verwendeten Personenbezeichnungen beziehen sich gleichermaßen auf alle Geschlechter.

⁸ Art. 5 Abs. 1 CSRD.

⁹ CSRD, Erwägungsgrund 61.

¹⁰ CSRD, Erwägungsgrund 61; Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

dem Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer:innen (*iwp*) um die Prüfung der folgenden Fragestellungen gebeten worden:

1. Welche Vorgaben ergeben sich aus der CSRD und den durch sie geänderten Richtlinien an die gesetzliche Ausgestaltung der Anforderungen an die Qualifikation der unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen und an die Durchführung der durch sie erbrachten Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung?
2. Welche Anforderungen ergeben sich aus der CSRD und den durch sie geänderten Richtlinien für die gesetzliche Ausgestaltung der Aufsicht über die unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen?

B. Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse

Die Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse ist im Zusammenhang mit den detaillierten Ausführungen der Stellungnahme unter Punkt C. zu lesen.

- *Der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung hat ein umfassendes Verständnis für die Unternehmensberichterstattung zugrunde zu liegen.*

Durch die jüngst in Kraft getretene CSRD wird die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen in der EU neu geregelt, u.a. ist die Nachhaltigkeitsberichterstattung künftig anhand einheitlicher Berichtsstandards vorzunehmen¹¹ und der Nachhaltigkeitsbericht auf verpflichtender Basis prüfen zu lassen. Diese Prüfung kann, wenn sich ein Mitgliedstaat bei der Richtlinienumsetzung dafür entscheidet, auch durch sog. unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen vorgenommen werden.¹² Außerdem hat die Nachhaltigkeitsberichterstattung künftig verpflichtend im Lagebericht zu erfolgen,¹³ wodurch eine integrierte Unternehmensberichterstattung sichergestellt werden soll. Für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung bedeutet die integrierte Berichterstattung, dass ein abgestimmtes Vorgehen erforderlich ist. Demnach hat der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung ein umfassendes Verständnis für die Unternehmensberichterstattung zugrunde zu liegen. Dabei ist die Entwicklung europäischer Standards für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung ein notwendiger Schritt, um ein einheitliches Prüfungsniveau und eine gleichbleibende Zuverlässigkeit der Prüfungsurteile sicherzustellen.

- *Die an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu richtenden Anforderungen haben eine gleiche Regelungsqualität und Wirksamkeit aufzuweisen wie die für Abschlussprüfer geltenden Anforderungen.*

Das sog. Gleichwertigkeitspostulat gemäß Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD sieht vor, dass unabhängige Erbringer von

¹¹ Art. 19a Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

¹² Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

¹³ Art. 19a Abs. 1 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

Bestätigungsleistungen – verglichen mit Abschlussprüfern – gleichwertigen Anforderungen im Hinblick auf die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu unterliegen haben. Dabei ist der Begriff der „gleichwertigen Anforderungen“ so zu verstehen, dass die an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu richtenden Anforderungen eine gleiche Regelungsqualität und -dichte aufzuweisen haben wie die für Abschlussprüfer geltenden Anforderungen. Die Zielsetzung des europäischen Gesetzgebers, einen offeneren, stärker diversifizierten Prüfungsmarkt zu schaffen,¹⁴ ist nämlich nicht so zu verstehen, dass mit unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen eine zweite Kategorie von Prüfern geschaffen werden soll, die weniger strengen Anforderungen unterliegt als Abschlussprüfer.

- *Das Gleichwertigkeitspostulat ist in einem umfassenden Sinne zu verstehen und nicht auf die in Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD demonstrativ aufgezählten Anforderungen beschränkt.*

Inhaltlich bezieht sich das Gleichwertigkeitspostulat auf die folgenden in Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD demonstrativ aufgezählten Anforderungen: Ausbildung und Eignungsprüfung, kontinuierliche Fortbildung, Qualitätssicherungssysteme, Berufsgrundsätze, Bestellung und Abberufung, Untersuchungen und Sanktionen, Arbeitsorganisation sowie die Meldung von Unregelmäßigkeiten. Das Gleichwertigkeitspostulat ist aber nicht auf diese beispielhaft genannten Anforderungen beschränkt. Vielmehr ist das Gleichwertigkeitspostulat in einem umfassenden Sinne zu verstehen, sodass es auch für Abschlussprüfer geltende Anforderungen miteinschließt, die vom europäischen Gesetzgeber in der demonstrativen Aufzählung des Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD nicht genannt werden.

Die CSRD definiert unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen in Art. 2 Nr. 20 der Bilanz-Richtlinie als sog. Konformitätsbewertungsstellen, die nach der Verordnung 2008/765/EG (*Akkreditierungsverordnung*)¹⁵ zu akkreditieren sind. Nachdem weder die Akkreditierungsverordnung noch deren nationale Ausführungsgesetze in Österreich Akkreditierungsvoraussetzungen für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen enthalten, sind die Mitgliedstaaten gefordert. Sie haben in ihrem nationalen Recht Voraussetzungen für die Akkreditierung von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen (also ein nationales „Akkreditierungsprogramm“) zu schaffen, die den für die Zulassung von Abschlussprüfern geltenden Anforderungen im Hinblick auf die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gleichwertig sind. Über diese nationalen Akkreditierungsvoraussetzungen ist dem Umsetzungsauftrag in Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD zu entsprechen und sicherzustellen, dass unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen gleichwertigen Anforderungen unterliegen wie Abschlussprüfer.

¹⁴ CSRD, Erwägungsgrund 61.

¹⁵ Verordnung 2008/765/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Juli 2008 über die Vorschriften für die Akkreditierung und Marktüberwachung im Zusammenhang mit der Vermarktung von Produkten und zur Aufhebung der Verordnung 93/339/EWG des Rates.

Dabei sind Umweltgutachter nach der Verordnung 2009/1221/EG (*EMAS-VO*)¹⁶ auf der einen Seite und unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen auf der anderen Seite voneinander abzugrenzen. Keinesfalls kann eine Zulassung als Umweltgutachter nach der EMAS-VO oder den nationalen Ausführungsgesetzen alleine zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung als unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen gemäß Art. 2 Nr. 20 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD berechtigen.

Aufgrund des umfassend zu verstehenden Gleichwertigkeitspostulats ist bei der Umsetzung der CSRD auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen ein zweistufiges Zulassungssystem, wie es für Abschlussprüfer gilt, einzurichten. Dabei stellt die Akkreditierung – als das von der CSRD vorgegebene Pendant zum Zulassungsvorgang bei Wirtschaftsprüfern, die als Abschlussprüfer tätig werden wollen – (nur) den ersten Schritt dar. Von den Mitgliedstaaten ist zusätzlich zur Akkreditierung ein der Registrierung von Abschlussprüfern gleichwertiger zweiter Zulassungsschritt (verbunden mit einer laufenden Aufsicht) auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen vorzusehen.

Wie erwähnt bezieht sich das Gleichwertigkeitspostulat auch auf die Ausbildung und Eignungsprüfung. In dieser Hinsicht hat das von den Mitgliedstaaten vorzusehende nationale Akkreditierungsprogramm sicherzustellen, dass für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen im Hinblick auf die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung Ausbildungs- und Prüfungsanforderungen gleicher Qualität und Wirksamkeit gelten, wie für Abschlussprüfer. Demnach werden auch unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen Ausbildungs- und Prüfungsanforderungen, wie sie in den Art. 7 Abs. 2, Art. 8 Abs. 3, Art. 10 Abs. 1 UAbs. 2 und Art. 14 Abs. 2 UAbs. 4 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD im Hinblick auf die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung für Abschlussprüfer gelten, zu erfüllen haben. Um eine Gleichwertigkeit der erbrachten Prüfungsleistungen herzustellen, sind für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zusätzliche Ausbildungsanforderungen vorzusehen, in deren Rahmen sie Grundkenntnisse in Bezug auf die wirtschaftlichen Strukturen von Unternehmen und die Beurteilung von Nachhaltigkeitsaspekten auf die wirtschaftliche Lage von Unternehmen erwerben.

Das Gleichwertigkeitspostulat bezieht sich auch auf die von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen einzurichtenden Qualitätssicherungssysteme sowie auf deren Arbeitsorganisation. Demnach haben die von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen verpflichtend einzurichtenden Qualitätssicherungssysteme den in der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD festgelegten Anforderungen in qualitativer Hinsicht zu entsprechen. Außerdem haben die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der CSRD sicherzustellen, dass unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen eine Arbeitsorganisation gleicher Qualität und Wirksamkeit einzurichten haben, wie sie für

¹⁶ Verordnung 2009/1221/EG des Europäischen Parlaments und des Rates über die freiwillige Teilnahme von Organisationen an einem Gemeinschaftssystem für Umweltmanagement und Umweltbetriebsprüfung und zur Aufhebung der Verordnung 2001/761/EG, sowie der Beschlüsse der Kommission 2001/681/EG und 2006/193/EG.

Abschlussprüfer in Art. 24a und 24b der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD vorgeschrieben wird.

- *Für Abschlussprüfer und unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen gelten dieselben Standards für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung.*

Die CSRD sieht vor, dass die Nachhaltigkeitsberichte künftig anhand einheitlicher Standards zu prüfen sind.¹⁷ In dieser Hinsicht gilt das Gleichwertigkeitspostulat der CSRD nicht; vielmehr haben die Mitgliedstaaten bei der nationalen Umsetzung der CSRD sicherzustellen, dass die Prüfungsstandards der Kommission bzw. allfällige nationale Prüfungsstandards – wie von Abschlussprüfern – auch von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen verpflichtend anzuwenden sind. Was die Anwendung der Prüfungsstandards betrifft, gelten für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen und Abschlussprüfer also nicht gleichwertige, sondern idente Anforderungen.

- *Der Nachweis einer Berufshaftpflichtversicherung ist auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen erforderlich, wenn sie zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen und bestellt werden.*

Auch haben die Mitgliedstaaten für den Fall, dass unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen werden, sicherzustellen, dass der Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung als Zulassungs- oder Bestellvoraussetzung von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen nachzuweisen ist. Schließlich hat die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch eine entsprechende Haftpflichtversicherung abgedeckt zu sein.

- *Bei der Richtlinienumsetzung ist eine laufende Aufsicht auch über unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen sicherzustellen.*

Dem Gleichwertigkeitspostulat entsprechend sind unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen von einer Behörde zu beaufsichtigen, welche die Einhaltung dieser gleichwertigen bzw., was die Anwendung der Prüfungsstandards betrifft, identen Anforderungen überwacht. Ohne eine Aufsichtsbehörde, die auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen eine laufende Aufsicht wahrnimmt, ist die Einhaltung der unionsrechtlichen Anforderungen in Bezug auf die kontinuierliche Fortbildung, die Qualitätssicherungssysteme sowie die Untersuchungs- und Verwaltungsdisziplinarsysteme etc. nicht gesichert.

¹⁷ Art. 26a Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

C. Stellungnahme

I. Einführung: Nachhaltigkeitsberichterstattung und unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen

Weltweit rücken das Thema „*Nachhaltigkeit*“ sowie die nachhaltige Ausrichtung der Wirtschaft in den Fokus der Öffentlichkeit. Ein zentraler Aspekt dieser Entwicklung ist die Herstellung ausreichender Transparenz durch Unternehmen und andere Organisationen über ihre Nachhaltigkeitsbelange und damit über ihren Umgang mit sozialen, ökologischen sowie Governance-Themen. Diese Transparenz über Nachhaltigkeitsbelange ist von erheblicher Bedeutung sowohl für die Öffentlichkeit als auch für Investoren, Geschäftspartner und andere Kapitalmarktteilnehmer. Dem europäischen Gesetzgeber zufolge sollen Investoren mit der neuen Nachhaltigkeitsberichterstattung etwa in die Lage versetzt werden, „*Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsfragen bei ihren Anlageentscheidungen hinreichend zu berücksichtigen.*“¹⁸ Damit sollen auf der einen Seite systemische Risiken vermieden werden.¹⁹ Auf der anderen Seite soll mit der erweiterten Nachhaltigkeitsberichterstattung die nötige Transparenz geschaffen werden, um Kapital und andere Finanzierungen hin zu nachhaltigen Wirtschaftstätigkeiten zu lenken und damit ein nachhaltiges europäisches Finanzsystem zu schaffen. Damit im Zusammenhang steht auch die Zunahme von „*grünen*“ Anlageprodukten, für die entsprechende Nachhaltigkeitsinformationen von den Unternehmen benötigt werden.²⁰ Für Kreditinstitute und Versicherungen sind die Nachhaltigkeitsinformationen, insbesondere Informationen über Nachhaltigkeitsrisiken, außerdem bei der Kreditvergabe und im Risikomanagement sowie in der Versicherungstätigkeit zu berücksichtigen.²¹ Für Geschäftspartner sollen die Nachhaltigkeitsinformationen u.a. sicherstellen, dass diese ihre Nachhaltigkeitsrisiken und -auswirkungen über die gesamte Wertschöpfungskette hinweg verstehen und selbst darüber Bericht erstatten können.²² Vor dem Hintergrund dieses gewachsenen Stakeholder-Interesses ist der globale Trend von einer bislang überwiegend freiwilligen hin zu einer regulierten Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen zu verstehen.

Die CSRD stellt ein zentrales Gesetzesvorhaben der EU im Rahmen des „*European Green Deals*“ dar.²³ Nach der Richtlinie werden alle großen

¹⁸ CSRD, Erwägungsgrund 14.

¹⁹ Siehe insbesondere CSRD, Erwägungsgrund 14, wonach „*eine Vielzahl von Anlageentscheidungen, bei denen Nachhaltigkeitsrisiken nicht angemessen Rechnung getragen wird, potenziell zu systemischen Risiken und somit zu einer Gefährdung der Finanzstabilität führen*“ kann.

²⁰ CSRD, Erwägungsgrund 11.

²¹ CSRD, Erwägungsgrund 27.

²² CSRD, Erwägungsgrund 9.

²³ Die CSRD ist Teil des sog. „*European Green Deals*“, der, gemeinsam mit weiteren europäischen Normen, einen normativen Rahmen für „*Nachhaltigkeitsaspekte*“ schaffen soll. Dabei sind insbesondere die Verordnung 2020/852/EU (*Taxonomieverordnung*) und die Verordnung 2019/2088/EU (*Offenlegungsverordnung*) zu nennen. Während die Taxonomieverordnung unionsweit einheitlich definiert, was unter ökologisch nachhaltigen Wirtschaftstätigkeiten zu verstehen ist, sieht die

Unternehmen²⁴ und alle kapitalmarktorientierten kleinen und mittleren Unternehmen (*KMU*) – mit Ausnahme von Kleinstunternehmen²⁵ – zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet.²⁶ Die neuen Nachhaltigkeitsberichterstattungsrichtlinien treten dabei gestaffelt in Kraft, sodass sie für bestimmte Unternehmen bereits auf ab dem 1. Januar 2024 beginnende Geschäftsjahre zur Anwendung gelangen.²⁷

Neben der Erweiterung des Anwendungsbereichs der Berichterstattungsanforderungen auf weitere Unternehmenskategorien wird mit der CSRD eine Prüfungspflicht für die Nachhaltigkeitsberichterstattung eingeführt.²⁸ Diese dient dazu, die Zuverlässigkeit der in den Nachhaltigkeitsberichten enthaltenen Informationen zu gewährleisten und „*Greenwashing*“ zu verhindern.²⁹

Zunächst sind die Nachhaltigkeitsberichte der Unternehmen mit begrenzter Prüfungssicherheit („*limited assurance*“)³⁰ prüfen zu lassen. Die Kommission wird eine Bewertung durchführen, ob auch der Prüfungsstandard der hinreichenden Prüfungssicherheit („*reasonable assurance*“) für Prüfer und Unternehmen machbar ist, und die CSRD spätestens am 1. Oktober 2028 konkretisieren, indem sie Standards für die Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit erlässt.

Die Nachhaltigkeitsberichterstattung wird damit in ihrer Bedeutung der traditionellen Finanzberichterstattung gleichgestellt und in ihrem Umfang erheblich erweitert. So ist im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung künftig auch die sog. Taxonomie-Offenlegung gemäß Art. 8 der Taxonomieverordnung vorzunehmen. Im Rahmen der Taxonomie-Offenlegung haben Nichtfinanzunternehmen etwa den Anteil ihrer „*grünen*“ Umsatzerlöse, den Anteil ihrer „*grünen*“ Investitionsausgaben und den Anteil ihrer „*grünen*“ Betriebsausgaben

Offenlegungsverordnung nachhaltigkeitsbezogene Transparenzpflichten für Finanzmarktteilnehmer und Finanzberater vor.

²⁴ Dabei ist ein Unternehmen dann ein großes Unternehmen, wenn es mindestens zwei der folgenden drei Größenmerkmale überschreitet: 250 Arbeitnehmer während des Geschäftsjahres, Bilanzsumme von 20 Millionen Euro oder Nettoumsatzerlöse von 40 Millionen Euro (Art. 3 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD).

²⁵ Ein Kleinstunternehmen ist gemäß Art. 3 Abs. 1 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD ein Unternehmen, das am Bilanzstichtag mindestens zwei der drei folgenden Größenmerkmale nicht überschreitet: Bilanzsumme von 350 000 Euro, Nettoumsatzerlöse von 700 000 Euro, 10 Arbeitnehmer während des Geschäftsjahres.

²⁶ Art. 19a Abs. 1 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

²⁷ Zum gestaffelten Inkrafttreten siehe Art. 5 Abs. 2 CSRD.

²⁸ CSRD, Erwägungsgrund 5.

²⁹ CSRD, Erwägungsgrund 13. Siehe auch CSRD, Erwägungsgrund 60, wonach das Fehlen einer Prüfungspflicht für die Nachhaltigkeitsberichterstattung der Glaubwürdigkeit der offengelegten Nachhaltigkeitsinformationen schaden und die Bedürfnisse der Nutzer, für welche die Nachhaltigkeitsinformationen bestimmt sind, nicht erfüllen würde.

³⁰ Art. 26a Abs. 3 Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

offenzulegen, während Finanzunternehmen die sog. Green Asset Ratio (**GAR**)³¹ veröffentlichen müssen.

Durch Art. 1 Ziffer 4 der CSRD werden in Art. 19a der Bilanz-Richtlinie konkrete inhaltliche Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung eingefügt. U.a. müssen berichtspflichtige Unternehmen die Nachhaltigkeitsinformationen künftig zwingend in den Lagebericht integrieren.³² Dabei müssen sie darüber informieren, wie sie beabsichtigen, sicherzustellen, dass das Geschäftsmodell und die Strategie mit dem Übergang zu einer nachhaltigen Wirtschaft und der Begrenzung der Erderwärmung auf 1,5 °C nach dem Pariser-Übereinkommen³³ vereinbar sind. Dabei sind Unternehmen nach Art. 19a Abs. 2 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD nunmehr verpflichtet, darüber zu berichten, wie sich Nachhaltigkeitsaspekte auf ihr Geschäftsergebnis, ihre Lage und ihren Geschäftsverlauf auswirken, sowie darüber, welche Auswirkungen diese Aspekte auf Mensch und Umwelt haben (sog. doppelte Wesentlichkeit – *Double Materiality Standard*).³⁴

Außerdem ist die Nachhaltigkeitsberichterstattung künftig anhand einheitlicher Berichtsstandards vorzunehmen.³⁵ Die European Financial Reporting Advisory Group (**EFRAG**) hat daher im Auftrag der Kommission zwölf Entwürfe für Berichtsstandards, die European Sustainability Reporting Standards (**ESRS**), erarbeitet. Diese Entwürfe umfassen zwei übergreifende ESRS³⁶ zu allgemeinen Konzepten und Grundsätzen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie zehn themenspezifische ESRS, die in Umwelt-³⁷, Sozial-³⁸ und Governance-Angaben³⁹ unterteilt werden. Insgesamt enthalten die Entwürfe 84 einzelne Offenlegungspflichten, die 1.144 quantitative und qualitative Datenpunkte umfassen. Die Kommission kann nun inhaltliche Anpassungen vornehmen, bevor sie diese – mit Ausnahme der sektorspezifischen ESRS, die erst bis Juni 2024 von der Kommission zu erlassen sind – voraussichtlich im Juni 2023 als delegierte Rechtsakte erlassen wird.⁴⁰ Im Grundsatz orientiert sich diese Vorgehensweise nach Art. 49 Abs. 3b der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD in Eckpunkten an

³¹ Die GAR gibt im Wesentlichen an, wie „grün“ das Kredit- bzw. Investmentportfolio eines Kreditinstituts ist.

³² Art. 19a Abs. 1 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

³³ Übereinkommen von Paris vom 12. Dezember 2015 im Rahmen des Rahmenübereinkommens der Vereinten Nationen über Klimaänderungen.

³⁴ Zum Konzept der doppelten Wesentlichkeit siehe auch CSRD, Erwägungsgrund 29.

³⁵ Art. 29b der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

³⁶ Draft ESRS 1 (General requirements) sowie Draft ESRS 2 (General disclosures).

³⁷ Draft ESRS E1 (Climate change), Draft ESRS E2 (Pollution), Draft ESRS E3 (Water and marine resources), Draft ESRS E4 (Biodiversity and ecosystems), Draft ESRS E5 (Resources and circular economy).

³⁸ Draft ESRS S1 (Own workforce), Draft ESRS S2 (Workers in the value chain), Draft ESRS S3 (Affected communities), Draft ESRS S4 (Customers and end-users).

³⁹ Draft ESRS G1 (Business conduct).

⁴⁰ Art. 29b Abs. 1 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

der Übernahme der einzelnen International Financial Reporting Standards (*IFRS*) in der Finanzberichterstattung gemäß der Verordnung 2002/1606/EG (*IAS-Verordnung*)⁴¹.

Ebenso wie die Harmonisierung der Berichtsstandards im europäischen Rechtsraum ist der Ruf nach einer Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf der Grundlage global einheitlicher Grundsätze Ausdruck des gewachsenen Stakeholder-Interesses.

Wie bereits erwähnt, ist die Nachhaltigkeitsberichterstattung künftig auf verpflichtender Basis in den Lagebericht aufzunehmen gemäß Art. 19a Abs. 1 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD. Die bislang bestehende Möglichkeit, einen von der übrigen Berichterstattung getrennten sog. nichtfinanziellen Bericht zu veröffentlichen, entfällt damit.⁴² Diese Neuerung soll die integrierte Unternehmensberichterstattung stärken. Schließlich weist die Nachhaltigkeitsberichterstattung starke inhaltliche Bezüge zur finanziellen Berichterstattung auf. Neben der Stärkung der integrierten Unternehmensberichterstattung wird die Nachhaltigkeitsberichterstattung, wie zuvor gezeigt, inhaltlich erweitert und über die ESRS vereinheitlicht. Die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung erfordert demnach ein umfassendes Verständnis des Prüfenden für die Unternehmensberichterstattung, um der Verzahnung von Nachhaltigkeits- und Finanzberichterstattung im Sinne einer integrierten Unternehmensberichterstattung Rechnung zu tragen.

Die Kommission hat sich trotz kritischer Stimmen,⁴³ die insbesondere die Gefahr einer divergierenden Prüfungsqualität hervorheben,⁴⁴ dazu entschieden, den Mitgliedstaaten die Möglichkeit zu eröffnen, die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung neben Abschlussprüfern unter bestimmten Voraussetzungen auch unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen („*independent assurance service providers*“) zu gestatten.

Wenn sich ein Mitgliedstaat dazu entscheidet, seinen Prüfungsmarkt für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu öffnen, so stellt sich die Frage, welche konkrete Anforderungen an diese sich aus dem Unionsrecht ergeben.

⁴¹ Verordnung 2002/1606/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards.

⁴² CSRD, Erwägungsgrund 57.

⁴³ Siehe *Velte*, Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten nach dem Entwurf einer „CSR-Richtlinie 2.0“, WPg 2021, 613, 618; *Velte/Stawinoga*, Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten nach der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) WPg 2022, 1135; *Quick/Toledano/Toledano*, Ist eine Prüfungspflicht für Nachhaltigkeitsberichte sinnvoll? IRZ 2022, 37, 42; *Sailer*, Audit Committee Quarterly, Zum Entwurf der EU-Kommission: CSRD, S. 69, abrufbar unter https://audit-committee-institute.de/media/aci_qextra_2021_Nachhaltigkeitsberichterstattung.pdf.

⁴⁴ *Quick/Toledano/Toledano*, IRZ 2022, 37, 41; *Velte*, WPg 2021, 613, 618.

II. Frage 1: Vorgaben hinsichtlich der gesetzlichen Ausgestaltung der Anforderungen an die Qualifikation unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen

1. Maßstab der „Gleichwertigkeit“ mit den für Abschlussprüfer geltenden Anforderungen

a) Gleichwertigkeitspostulat

Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD lässt es zu, dass die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der CSRD neben Abschlussprüfern auch unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gestatten. Die Zulassung von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung steht dabei ausdrücklich unter der Bedingung, dass sie Anforderungen unterliegen müssen, die den in der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD festgelegten Vorschriften hinsichtlich der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung i.S.d. Art. 2 Nr. 22 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD gleichwertig sind (*Gleichwertigkeitspostulat*).

Während des Gesetzgebungsprozesses auf europäischer Ebene wurde insbesondere seitens des Rates gefordert, dass gleiche Wettbewerbsbedingungen vorherrschen müssen und für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen und Abschlussprüfer daher die gleichen Anforderungen zu gelten haben.⁴⁵ In Entsprechung dieser Forderung wurde der von der Kommission vorgeschlagene Richtlinienentwurf angepasst und vorgesehen, dass für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen hinsichtlich der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung „gleichwertige Anforderungen“ wie für Abschlussprüfer zu gelten haben.

b) Umfang der Gleichwertigkeit

Das Gleichwertigkeitspostulat verlangt nach dem Wortlaut des Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD, dass die Mitgliedstaaten Anforderungen an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen richten, *„die den in der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates [Abschlussprüfer-Richtlinie] festgelegten Anforderungen hinsichtlich der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Sinne von Artikel 2 Nummer 22 der genannten Richtlinie gleichwertig sind, insbesondere die Anforderungen an Folgendes:*

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

⁴⁵ Interinstitutionelles Dossier 2021/0104(COD) des Ausschusses der Ständigen Vertreter (1. Teil) an den Rat vom 18. Februar 2022, betreffend die Richtlinie zur Änderung der Richtlinien 2013/34/EU, 2004/109/EG und 2006/43/EG und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen - *Allgemeine Ausrichtung*.

- b) *kontinuierliche Fortbildung;*
- c) *Qualitätssicherungssysteme;*
- d) *Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis;*
- e) *Bestellung und Abberufung;*
- f) *Untersuchungen und Sanktionen;*
- g) *die Organisation der Arbeit des unabhängigen Erbringers von Bestätigungsleistungen, insbesondere im Hinblick auf notwendige Mittel und Personal sowie die Führung von Mandatendateien und Akten, und*
- h) *die Meldung von Unregelmäßigkeiten.“*

Die Aufzählung der Anforderungen in lit. a) bis h), die vom Gleichwertigkeitspostulat umfasst sind und die daher in gleichwertiger Form für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu gelten haben, ist demnach nicht abschließend. Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD fordert eine Erstreckung aller in der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung enthaltenen Anforderungen in gleichwertiger Form auch auf unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen. Die Mitgliedstaaten sind bei der Umsetzung der CSRD demnach dazu verpflichtet, die Gleichwertigkeit der für Abschlussprüfer einerseits und für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen andererseits geltenden Anforderungen umfassend sicherzustellen. Entsprechend sind die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der CSRD dazu angehalten, weitere, über die in lit. a) bis h) aufgezählten hinaus für Abschlussprüfer bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung geltende Anforderungen zu identifizieren und diese in gleichwertiger Form auf unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu übertragen.

c) Auslegung des Gleichwertigkeitsbegriffs

Welche konkreten Anforderungen die Mitgliedstaaten an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu richten haben, wenn sie diesen die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gestatten, hängt davon ab, wie der Begriff der „gleichwertigen Anforderungen“ in Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD auszulegen ist.

aa) Allgemeines Sprachverständnis

Zunächst legt das allgemeine Sprachverständnis nahe, „gleichwertige Anforderungen“ in Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD von „identen Anforderungen“ abzugrenzen.

„Gleichwertig“ bedeutet grundsätzlich „den gleichen Wert aufweisend“ und wird synonym zu den Begriffen „entsprechend“ oder „gleichrangig“

verwendet.⁴⁶ Nach dem allgemeinen Sprachverständnis ist „gleichwertig“ folglich nicht gleichbedeutend mit „identisch“. Vielmehr müssen die Anforderungen, um im Wortsinn gleichwertig zu sein, die verfolgten Ziele gleichermaßen wirksam erfüllen und qualitativ gleich sein.

Demnach legt das allgemeine Sprachverständnis nahe, unter „gleichwertigen Anforderungen“ in Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD zwar an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen angepasste, aber den Abschlussprüfern qualitativ entsprechende Anforderungen zu verstehen. Die Erwägungsgründe der CSRD bestätigen diese Auslegung. So haben unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen dem Richtlinienwortlaut zufolge Anforderungen zu unterliegen, die den in der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD festgelegten Anforderungen gleichwertig, jedoch an die Merkmale unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen angepasst sind.⁴⁷ Der Unionsgesetzgeber stellt damit zwar klar, dass die Mitgliedstaaten bei der Richtlinienumsetzung die Merkmale unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen zu berücksichtigen haben. Die Richtlinie konkretisiert diese Merkmale indes nicht weiter. Entsprechend sind Anpassungen des für Abschlussprüfer geltenden Regelungsrahmens möglich, soweit sie durch besondere – vom nationalen Gesetzgeber zu begründende – Umstände hinsichtlich der Erbringer unabhängiger Bestätigungsleistungen gerechtfertigt sind. Eine Abschwächung des Gleichwertigkeitspostulats ist damit allerdings nicht verbunden.

Dementsprechend haben die an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen angepassten Anforderungen eine gleiche Qualität und Wirksamkeit wie die in der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD geltenden Anforderungen aufzuweisen. Schließlich bringt der Gleichwertigkeitsbegriff gerade zum Ausdruck, dass die Anforderungen, welche die Mitgliedstaaten an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu richten haben, in ihrer inhaltlichen Ausgestaltung, mithin ihrer Qualität, nicht von den in der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD festgelegten Anforderungen abweichen oder gegenüber diesen Anforderungen abgeschwächt werden dürfen.

Dabei zeichnen sich Anforderungen gleicher Qualität nicht nur dadurch aus, dass sie eine gleiche Regelungsdichte wie die für Abschlussprüfer geltenden Anforderungen aufweisen. Auch haben Anforderungen gleicher Qualität sicherzustellen, dass die für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen geltenden Anforderungen den für Abschlussprüfer geltenden Anforderungen im Hinblick auf ihre Wirksamkeit entsprechen.

bb) Telos und Systematik der CSRD

(1) Qualität der Abschlussprüfung

Die Wortlautauslegung wird durch Sinn und Zweck und die Systematik der CSRD gestützt. Hinter der Entscheidung des europäischen Gesetzgebers, den

⁴⁶ <https://www.duden.de/rechtschreibung/gleichwertig>.

⁴⁷ CSRD, Erwägungsgrund 61.

Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der CSRD die Möglichkeit einzuräumen, neben Abschlussprüfern auch unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zuzulassen, steht das Anliegen, einer weiteren Konzentration am Markt für Abschlussprüfungen entgegenzuwirken und den Prüfungsmarkt stärker zu diversifizieren.⁴⁸ Zudem verfolgt die Kommission mit der CSRD das Ziel, die Qualität der Abschlussprüfung weiter zu verbessern.⁴⁹

Insbesondere das zweite Anliegen ist bei der Auslegung des Begriffes der „gleichwertigen Anforderungen“ in Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD zu berücksichtigen. Die Qualität der Abschlussprüfung wird nämlich nur verbessert, wenn die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der CSRD sicherstellen, dass die für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen geltenden Anforderungen die in der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD festgelegten Anforderungen nicht unterschreiten.

Das Ziel des europäischen Gesetzgebers, die Qualität der Abschlussprüfung zu verbessern, legt daher nahe, den Begriff der „gleichwertigen Anforderungen“ in Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD in dem oben unter C. II. 1. c) aa) dargelegten Sinne zu verstehen. Die Anforderungen, welche die Mitgliedstaaten an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen richten, sollten zwar an die Merkmale unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen angepasst werden, in ihrer Qualität und Wirksamkeit aber nicht von den in der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD festgelegten Anforderungen abweichen.

(2) Verzahnung von finanzieller Berichterstattung und Nachhaltigkeitsberichterstattung

Auch die mit der CSRD einhergehende begriffliche Umstellung sowie die gesteigerte Bedeutung der Nachhaltigkeitsberichterstattung indizieren, sich bei der gesetzlichen Ausgestaltung der Anforderungen an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen eng an den Anforderungen der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD zu orientieren.

Mit der CSRD wird anstelle des Begriffs der „nichtfinanziellen Informationen“ nämlich der Begriff „Nachhaltigkeitsinformationen“ eingeführt. Gleichermassen wird die „nichtfinanzielle Berichterstattung“ künftig als „Nachhaltigkeitsberichterstattung“ bezeichnet. Diese begriffliche Umstellung soll zum Ausdruck bringen, dass Nachhaltigkeitsinformationen sehr wohl (und in Abkehr vom bisherigen Verständnis) finanzielle Relevanz aufweisen.⁵⁰ Außerdem soll sämtlichen Nachhaltigkeitsinformationen ein Finanzinformationen vergleichbarer Status zukommen.⁵¹ So werden auch die Nachhaltigkeitsberichte – in Anlehnung an die IFRS-Berichtsanforderungen – künftig anhand einheitlicher

⁴⁸ CSRD, Erwägungsgrund 61.

⁴⁹ CSRD, Erwägungsgrund 61.

⁵⁰ CSRD, Erwägungsgrund 8.

⁵¹ CSRD, Erwägungsgrund 37.

Berichtsstandards, der ESRS, zu erstellen sein. Auch ist in den Nachhaltigkeitsberichten verpflichtend die sog. Taxonomie-Offenlegung gemäß Art. 8 der Taxonomieverordnung vorzunehmen. Im Rahmen der Taxonomie-Offenlegung haben (wie bereits erwähnt) Nichtfinanzunternehmen etwa den Anteil ihrer „grünen“ Umsatzerlöse, den Anteil ihrer „grünen“ Investitionsausgaben und den Anteil ihrer „grünen“ Betriebsausgaben offenzulegen, während Finanzunternehmen die sog. GAR veröffentlichen müssen.

Insbesondere die Verzahnung von finanzieller Berichterstattung und Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren nunmehr an die finanzielle Berichterstattung angeglichenen Stellenwert legen nahe, sich bei der Ausgestaltung der Anforderungen an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen eng an der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD zu orientieren und den Begriff der „gleichwertigen Anforderungen“ in Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD als „Anforderungen gleicher Qualität und Wirksamkeit“ zu begreifen. Schließlich haben die für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen geltenden Anforderungen sicherzustellen, dass auch sie – wie Abschlussprüfer – die Bedeutung von Nachhaltigkeitsaspekten für die finanzielle Lage eines Unternehmens richtig erfassen, prüfen und bewerten.

Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass andere regulatorische Vorschriften an die Nachhaltigkeitsberichterstattung anknüpfen: so ist etwa in der Offenlegungsverordnung⁵² in Art. 6 vorgesehen, dass Finanzmarktteilnehmer und Finanzberater transparent angeben müssen, wie sie Nachhaltigkeitsrisiken – z.B. bei Investitionsentscheidungen – berücksichtigen. Um die mit Investitionsentscheidungen verbundenen Nachhaltigkeitsrisiken abschätzen zu können, werden sich Finanzmarktteilnehmer und Finanzberater dabei an den Nachhaltigkeitsberichten der Unternehmen orientieren (müssen). Kreditinstitute haben im Rahmen der Kreditvergabe und dem Risikomanagement nunmehr insbesondere Nachhaltigkeitsrisiken zu berücksichtigen; auch dabei muss die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen berücksichtigt werden.⁵³ Außerdem sind

⁵² Verordnung 2019/2088/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. November 2019 über nachhaltigkeitsbezogene Offenlegungspflichten im Finanzdienstleistungssektor.

⁵³ Auf europäischer Ebene siehe dazu insbesondere den EZB-Leitfaden zu Klima- und Umweltrisiken (November 2020) und auf nationaler Ebene den FMA-Leitfaden zum Umgang mit Nachhaltigkeitsrisiken (Juli 2020).

Siehe auch den Vorschlag der Kommission zum europäischen Bankenpaket (Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/36/EU im Hinblick auf Aufsichtsbefugnisse, Sanktionen, Zweigstellen aus Drittländern sowie Umwelt-, Sozial- und Unternehmensführungsrisiken und zur Änderung der Richtlinie 2014/59/EU der Kommission vom 27.10.2021 (COM(2021) 663 final 2021/0341 (COD)) sowie den Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Verordnung 2013/575/EU im Hinblick auf Vorschriften für das Kreditrisiko, das Risiko einer Anpassung der Kreditbewertung, das operationelle Risiko, das Marktrisiko und die Eigenmitteluntergrenze (Output-Floor) der Kommission vom 27.10.2021 (COM(2021) 664 final 2021/0342 (COD)). In dem Kommissionsvorschlag werden ESG-Risiken in der CRR erstmals definiert. Außerdem werden Kreditinstitute verpflichtet, ESG-Risiken im Rahmen ihres Risikomanagements systematisch zu ermitteln, offenzulegen und zu steuern. Dies beinhaltet die regelmäßige Durchführung von Klimastresstests. Auch müssen Kreditinstitute – dem Kommissionsvorschlag zufolge – künftig offenlegen, inwieweit sie ESG-Risiken ausgesetzt sind.

Kreditinstitute auf die Nachhaltigkeitsberichte von Nichtfinanzunternehmen und die darin enthaltenen Informationen angewiesen, um ihren eigenen Nachhaltigkeitsbericht erstellen zu können (insbesondere, um die gemäß Art. 8 Taxonomieverordnung offenzulegende GAR berechnen zu können). Vor diesem Hintergrund ist eine qualitativ hochwertige Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung unabhängig von der Person des Prüfenden sicherzustellen.

(3) Gleiche Wettbewerbsbedingungen

Dass die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der CSRD gemäß Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD gleichwertige Anforderungen an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu richten haben, soll nicht nur Qualität und kohärente Ergebnisse bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung sicherstellen.

Zusätzlich sollen die für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen geltenden gleichwertigen Anforderungen auch gewährleisten, dass gleiche Wettbewerbsbedingungen für alle Personen und Gesellschaften bestehen, die von den Mitgliedstaaten zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen werden.⁵⁴

Unter Wettbewerbsgesichtspunkten ist bei der nationalen Umsetzung der CSRD sohin sicherzustellen, dass weder Abschlussprüfer noch unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung unter jeweils im Vergleich „*einfacheren*“ Rahmenbedingungen (z.B. im Hinblick auf die Ausbildung oder die Arbeitsorganisation) vornehmen können. Die Anforderungen, die für Abschlussprüfer auf der einen Seite und für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen auf der anderen Seite gelten, haben daher, wenn nicht ident, so doch im Hinblick auf ihre Qualität und ihren Umfang gleich zu sein. Nur so werden faire Wettbewerbsbedingungen auf dem Prüfungsmarkt für die Nachhaltigkeitsberichterstattung gewährleistet, wie dies von der CSRD verlangt wird.⁵⁵

Folglich ist die Zielsetzung des europäischen Gesetzgebers, einen offeneren, stärker diversifizierten Prüfungsmarkt zu schaffen,⁵⁶ gerade nicht so zu verstehen, dass mit unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen eine zweite Kategorie von Prüfern geschaffen werden soll, die weniger strengen Anforderungen unterliegt als Abschlussprüfer. Vielmehr soll der Prüfungsmarkt in seiner über viele Jahrzehnte entwickelten qualitativen Ausprägung und seinem Detaillierungsgrad, was die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung betrifft, auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen geöffnet werden. Die CSRD spricht in diesem Zusammenhang von der „*Öffnung des Marktes für Bestätigungsleistungen*“.⁵⁷ Auch dieser Hintergrund legt nahe, die für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen vorzusehenden „*gleichwertigen*“

⁵⁴ CSRD, Erwägungsgrund 61.

⁵⁵ CSRD, Erwägungsgrund 61.

⁵⁶ CSRD, Erwägungsgrund 61.

⁵⁷ CSRD, Erwägungsgrund 81.

Anforderungen möglichst eng an die bestehenden für Abschlussprüfer geltenden Anforderungen anzulehnen.

(4) **Identische Standards für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung**

Wie noch zu zeigen sein wird, haben Abschlussprüfer und unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen, wenn sie Nachhaltigkeitsberichte prüfen, die gleichen Prüfungsstandards anzuwenden (siehe dazu C. II. 3.).

Auch diese Richtlinienvorgabe legt nahe, den Begriff der „gleichwertigen Anforderungen“ in Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD dahingehend zu verstehen, dass die für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen vorzusehenden Anforderungen zwar an deren Merkmale anzupassen, in ihrer Qualität und Wirksamkeit aber nicht gegenüber den für Abschlussprüfer geltenden Anforderungen abzuschwächen sind. Schließlich soll die Richtlinienvorgabe, wonach Abschlussprüfer und unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen die gleichen Prüfungsstandards anzuwenden haben, nicht nur ein einheitliches Vorgehen bei der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten, sondern auch eine hohe Prüfungsqualität sicherstellen.⁵⁸ Bei der Festlegung der Anforderungen an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen können die Mitgliedstaaten von den für Abschlussprüfer im Hinblick auf die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung geltenden Anforderungen daher weder in Qualität noch Wirksamkeit abweichen.

cc) **Berücksichtigung von über das Europarecht hinausgehenden nationalen Anforderungen (*Gold-Plating*)⁵⁹**

Das Gleichwertigkeitspostulat sieht gemäß Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD vor, dass unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen – im Vergleich mit Abschlussprüfern – gleichwertigen Anforderungen zu unterliegen haben. Demnach stellt sich die Frage, ob Gold-Plating-Bestimmungen,⁶⁰ die auf nationaler Ebene für Abschlussprüfer gelten, in gleichwertiger Ausgestaltung auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu gelten haben.

Dazu ist zunächst festzustellen, dass sich das Gleichwertigkeitspostulat auf das europäische Recht bezieht. So sieht Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD vor, dass die Mitgliedstaaten Anforderungen an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu richten haben, „die den in der Richtlinie

⁵⁸ CSRD, Erwägungsgrund 69.

⁵⁹ Unter Gold-Plating wird die Übererfüllung von EU-Mindeststandards verstanden.

⁶⁰ Das betrifft z.B. die in § 270 Abs. 1a (Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers), § 271 (Befangenheit und Ausgeschlossenheit), § 271a UGB (Ausschlussgründe bei fünf großen Gesellschaften und Gesellschaften von öffentlichem Interesse) oder in Sondergesetzen (z.B. BWG, VAG 2016) enthaltenen für Abschlussprüfer geltenden Gold-Plating-Bestimmungen. § 270 Abs. 1a UGB regelt als nationale Gold-Plating-Bestimmung etwa eine Berichterstattungspflicht des Abschlussprüfers über das eingerichtete System der externen Qualitätssicherung und die aufrechterhaltung, wobei eine solche Berichterstattungspflicht im europäischen Recht nicht vorgesehen ist.

2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates [Abschlussprüfer-Richtlinie] festgelegten Anforderungen hinsichtlich der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Sinne von Artikel 2 Nummer 22 der genannten Richtlinie gleichwertig sind“. Ein ausdrücklicher Umsetzungsauftrag, dem zufolge die Mitgliedstaaten nationale Gold-Plating-Bestimmungen, die für Abschlussprüfer gelten, auch auf unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu übertragen haben, ist aus der CSRD nicht ableitbar.

Demnach ist die Frage, ob Gold-Plating-Bestimmungen, die auf nationaler Ebene für Abschlussprüfer gelten, bei der Umsetzung der CSRD in gleichwertiger Ausgestaltung auf unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu übertragen sind, anhand des jeweiligen nationalen Rechts zu beantworten.

Bei der Umsetzung der CSRD in österreichisches Recht ist sohin der nationale Gleichheitssatz gemäß Art. 7 Abs. 1 des österreichischen Bundes-Verfassungsgesetzes (**B-VG**) und Art. 2 des Staatsgrundgesetzes über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger (**StGG**) zu beachten. Dabei ist das vom österreichischen Verfassungsgerichtshof (**VfGH**) aus dem Gleichheitssatz abgeleitete, allgemeine – den österreichischen Gesetzgeber bindende – Sachlichkeitsgebot zu berücksichtigen. Danach verletzt ein österreichisches Gesetz das allgemeine Sachlichkeitsgebot, wenn es unsachliche Differenzierungen vornimmt (Verbot unsachlicher Differenzierungen). Nach dem allgemeinen Sachlichkeitsgebot ist „*Gleiches gleich zu behandeln*“ und sind rechtliche Differenzierungen ohne entsprechende Unterschiede im Tatsächlichen verfassungswidrig.

Auch bei der Umsetzung der CSRD wird der österreichische Gesetzgeber das allgemeine Sachlichkeitsgebot zu berücksichtigen haben. Rechtliche Differenzierungen zwischen Abschlussprüfern und unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen sind bei der Umsetzung der CSRD in das österreichische Recht unsachlich und demnach verfassungswidrig, wenn sie nicht in entsprechenden Unterschieden im Tatsächlichen begründet liegen.

d) Ergebnis

Zusammenfassend ist der Begriff der „gleichwertigen Anforderungen“ in Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD so auszulegen, dass die an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu richtenden Anforderungen mit den Anforderungen der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD zwar nicht ident zu sein haben, sie aber unter Berücksichtigung besonderer Merkmale von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen eine gleiche Regelungsqualität und Wirksamkeit aufzuweisen haben wie die Anforderungen der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

2. Konkrete Anforderungen an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen aus der CSRD und den durch sie geänderten Richtlinien

2.1 Akkreditierung als Voraussetzung für die Ausübung der Tätigkeit als unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen

Die CSRD sieht als Voraussetzung für die Zulassung als unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen die Akkreditierung vor. Für Abschlussprüfer gilt hingegen ein zweistufiges System, das zunächst eine Zulassung als Wirtschaftsprüfer erfordert, sowie eine Registrierung, nach welcher erst die Durchführung von Abschlussprüfungen zulässig ist.⁶¹ Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, welche Zulassungsvoraussetzungen sich aus der Notwendigkeit der Akkreditierung ergeben und inwieweit ein zusätzlicher Regelungsbedarf durch die Mitgliedstaaten besteht.

Mit der CSRD wird in Art. 2 Nr. 20 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD eine Definition von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen aufgenommen, wonach diese eine „Konformitätsbewertungsstelle“ sind, die gemäß der Akkreditierungsverordnung für die Konformitätsbewertung akkreditiert ist.

Die CSRD nennt neben der Akkreditierung durch die nationale Akkreditierungsstelle keine weiteren Zugangsvoraussetzungen für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen.

Daher stellt sich zunächst die Frage, welche Voraussetzungen für eine Akkreditierung nach der Akkreditierungsverordnung für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen gelten und inwieweit Spielraum für die Mitgliedstaaten besteht, das „Akkreditierungsprogramm“ für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen auszugestalten. Zusätzlich stellt sich die Frage, ob die Mitgliedstaaten neben der Akkreditierung weitere Zulassungsvoraussetzungen für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen vorsehen sollten.

a) Akkreditierungsanforderungen der Akkreditierungsverordnung

Art. 2 Nr. 11 und Art. 4 Abs. 1 der Akkreditierungsverordnung sieht vor, dass die Mitgliedstaaten eine (einzige) nationale Akkreditierungsstelle⁶² einzurichten haben, die auf Antrag sog. Konformitätsbewertungsstellen prüft, ob diese über die Kompetenz verfügen, eine bestimmte Konformitätsbewertungstätigkeit auszuführen.⁶³

Eine „Konformitätsbewertungsstelle“ ist gemäß Art. 2 Nr. 13 der Akkreditierungsverordnung eine Stelle, die Konformitätsbewertungstätigkeiten einschließlich Kalibrierungen, Zertifizierungen und Inspektionen durchführt. Die „Konformitätsbewertung“ ist nach Art. 2 Nr. 12 der Akkreditierungsverordnung

⁶¹ Siehe dazu Art. 3 und Art. 15 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

⁶² In Österreich ist der Bundesminister für Arbeit und Wirtschaft die nationale Akkreditierungsstelle, wobei dieser die Organisationseinheit VI/5 Akkreditierung Austria mit der Akkreditierung betraut hat.

⁶³ Art. 4 Abs. 1 iVm Art. 5 Abs. 1 Akkreditierungsverordnung.

dabei das Verfahren zur Bewertung, ob spezifische Anforderungen an ein Produkt, ein Verfahren, eine Dienstleistung, ein System, eine Person oder eine Stelle erfüllt sind.

Eine „*Akkreditierung*“ nach der Akkreditierungsverordnung ist die Bestätigung durch eine nationale Akkreditierungsstelle, dass eine Konformitätsbewertungsstelle die in harmonisierten Normen festgelegten Anforderungen und ggf. zusätzliche Anforderungen, einschließlich solcher in relevanten sektoralen Akkreditierungssystemen, erfüllt, um eine spezielle Konformitätsbewertungstätigkeit durchzuführen.⁶⁴ Harmonisierte Normen in diesem Sinne sind etwa die von dem Europäischen Komitee für Normung (*CEN*), dem Europäischen Komitee für Elektrotechnische Normung und dem Europäischen Institut für Telekommunikationsstandards erstellten Normen.⁶⁵ Für sektorale Akkreditierungssysteme, also solche für ein spezifisches Produkt, Verfahren oder eine spezifische Dienstleistung, stellt die Kommission nach Art. 13 Abs. 3 der Akkreditierungsverordnung sicher, dass die einschlägigen technischen Spezifikationen vorgeben werden.

Folglich wird für eine Akkreditierung stets vorausgesetzt, dass eine Konformitätsbewertungsstelle die jeweiligen für die konkrete Konformitätsbewertungstätigkeit vorausgesetzten Normen und Anforderungen erfüllt.

- b) Gesetzlicher *status quo* für die Akkreditierung von Konformitätsbewertungsstellen in Österreich

Grundsätzlich sind die nationalen Akkreditierungsstellen nach der Akkreditierungsverordnung für die Akkreditierung von Konformitätsbewertungsstellen zuständig. In Österreich ist beispielsweise gemäß Akkreditierungsgesetz (*AkkG 2012*) der Bundesminister für Arbeit und Wirtschaft die nationale Akkreditierungsstelle, wobei dieser die Organisationseinheit VI/5 Akkreditierung Austria mit der Akkreditierung betraut hat.⁶⁶ So akkreditiert die Akkreditierung Austria u.a. Prüflaboratorien, medizinische Laboratorien, Kalibrierlaboratorien, Verifizierungsstellen, Referenzmaterial-Hersteller, Anbieter von Eignungsprüfungen, Inspektionsstellen, Management-, Produkt- und Personenzertifizierungsstellen sowie Validierungs- und Verifizierungsstellen.⁶⁷

Konformitätsbewertungsstellen haben nach § 7 Abs. 1 des AkkG 2012:

- a) die Anforderungen der für die jeweilige Akkreditierung zutreffenden Normen der EU;
- b) die technischen Spezifikationen für sektorale Systeme; und

⁶⁴ Art. 2 Nr. 10 Akkreditierungsverordnung.

⁶⁵ Art. 2 Nr. 9 Akkreditierungsverordnung iVm. Anhang I der Richtlinie 98/34/EG.

⁶⁶ § 3 Abs. 1 AkkG 2012.

⁶⁷ Siehe die bislang akkreditierten Konformitätsbewertungsstellen unter <https://akkreditierung-austria.gv.at/>.

- c) die Anforderungen aus den Anleitungsdokumenten, die von der europäischen Akkreditierungsstelle⁶⁸ herausgegeben wurden,

zu erfüllen. Zudem kann der Bundesminister für Arbeit und Wirtschaft Leitfäden der Akkreditierung Austria für verbindlich erklären, sofern dies zur Sicherung der Anerkennung der Konformitätsbewertungsstellen im Vergleich zum internationalen Niveau erforderlich ist oder dies eine zeit- und kostensparende Beurteilung von Anträgen erleichtert.⁶⁹

Die Akkreditierung Austria nimmt die Akkreditierung folglich anhand der unionsrechtlichen Vorschriften für die jeweilige Konformitätsbewertungsstelle, sowie (sofern für die jeweilige Akkreditierung zutreffend) anhand sektoraler Vorgaben und nationaler Vorschriften vor. Dies zeigt auch das Register der akkreditierten Konformitätsbewertungsstellen der Akkreditierung Austria; dort lässt sich jeweils ablesen, nach welcher Vorschrift die Akkreditierung einer Konformitätsbewertungsstelle erfolgt ist. Als Grundlagen finden sich darin beispielsweise die Vorschriften der European Accreditation, EN ISO-Normen⁷⁰ sowie nationale Vorschriften für die Akkreditierung.⁷¹

- c) Nationales Akkreditierungsprogramm, das den Zulassungsanforderungen der Abschlussprüferrichtlinie gleichwertig ist

Während die Akkreditierungsverordnung demnach einen Rahmen für die Akkreditierung festlegt und dabei insbesondere die Organisation nationaler Akkreditierungsstellen regelt, enthält sie, wie gezeigt, keine inhaltlichen Anforderungen an die Akkreditierung von Konformitätsbewertungsstellen. Diese inhaltlichen Anforderungen werden stets in den jeweiligen für die konkrete Konformitätsbewertungstätigkeit geltenden Normen festgelegt.

Damit enthält die Akkreditierungsverordnung auch keine inhaltlichen Anforderungen, die für die Akkreditierung von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen zur Anwendung gelangen. Demnach können sich die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der CSRD – was die Akkreditierung von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen betrifft – auch nicht auf inhaltliche Anforderungen der Akkreditierungsverordnung berufen. Vielmehr haben sie in ihrem nationalen Recht Voraussetzungen für die Akkreditierung von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen (also ein nationales „Akkreditierungsprogramm“) zu schaffen, die den für die Zulassung von Abschlussprüfer geltenden Anforderungen gleichwertig sind.

Wie der Gleichwertigkeitsbegriff zu verstehen ist, wurde bereits dargelegt (siehe C. II. 1.). Das von den Mitgliedstaaten bei der nationalen Umsetzung der

⁶⁸ European Accreditation.

⁶⁹ § 7 Abs. 2 AkkG 2012.

⁷⁰ EN-ISO-Normen sind Standards der International Organization for Standardization, die von der EU angenommen wurden.

⁷¹ Das Register der in Österreich akkreditierten Konformitätsbewertungsstellen ist unter <https://akkreditierung-austria.gv.at/overview> zugänglich.

CSRD vorzusehende Akkreditierungsprogramm für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen hat daher sicherzustellen, dass diese gleichwertigen Anforderungen in Bezug auf die Zulassung unterliegen, wie sie für Abschlussprüfer gelten. Abschlussprüfer müssen zunächst als Wirtschaftsprüfer zugelassen werden. So sieht Art. 3 Abs. 1 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD vor, dass eine Abschlussprüfung ausschließlich von Abschlussprüfern durchgeführt wird, die von dem Mitgliedstaat, der die Abschlussprüfung vorschreibt, zugelassen wurden.⁷² Die Art. 4 ff. der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD legen die Anforderungen fest, die für eine Zulassung als Abschlussprüfer vorliegen und in den nationalen Gesetzen der Mitgliedstaaten umgesetzt sein müssen. Dies betrifft insbesondere die Voraussetzungen für einen guten Leumund (Zuverlässigkeit),⁷³ die Ausbildung,⁷⁴ die Prüfung der beruflichen Eignung,⁷⁵ in deren Rahmen eine theoretische Prüfung⁷⁶ zu absolvieren ist, sowie die praktische Ausbildung.⁷⁷ Die sich daraus ergebenden Anforderungen an die für die Zulassung als Abschlussprüfer erforderliche Ausbildung und Eignungsprüfung werden nachfolgend (siehe II. 2.2 a) ausführlich erörtert.

Über die nationalen Akkreditierungsvoraussetzungen ist dem Umsetzungsauftrag in Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD daher zu entsprechen und sicherzustellen, dass unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen gleichwertigen Anforderungen für die Zulassung unterliegen, wie sie gemäß der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD für Abschlussprüfer gelten.

Auch die Erwägungsgründe der CSRD legen nahe, dass die Mitgliedstaaten ein neues Akkreditierungsverfahren für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen vorzusehen haben. So sollen die Mitgliedstaaten nach Erwägungsgrund 61 der CSRD sicherstellen, dass alle unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen, die innerhalb von zwei Jahren nach dem Geltungsbeginn der *neuen* Akkreditierungsanforderungen für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch einen Mitgliedstaat akkreditiert wurden, die erforderlichen Kenntnisse auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Bestätigung durch kontinuierliche berufliche Fortbildung *erwerben*.

d) Registrierung als zweiter Schritt für die Zulassung von Abschlussprüfern

Während unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen als Konformitätsbewertungsstelle gemäß Art. 2 Nr. 13 der Akkreditierungsverordnung definiert

⁷² Im österreichischen Recht wird das Zulassungserfordernis in § 5 Abs. 2 Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017 (*WTBG 2017*) geregelt. Demnach ist eine natürliche Person berufsberechtigt und somit zur selbständigen Ausübung eines Wirtschaftstreuhandberufes berechtigt, nachdem sie durch die KSW öffentlich bestellt wurde. Die Voraussetzungen für diese öffentliche Bestellung werden in § 8 WTBG 2017 aufgestellt.

⁷³ Art. 4 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

⁷⁴ Art. 6 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

⁷⁵ Art. 7 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

⁷⁶ Art. 8 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

⁷⁷ Art. 10 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

werden⁷⁸ und daher von einer nationalen Akkreditierungsstelle zu akkreditieren sind, unterliegen Abschlussprüfer einem zweistufigen Zulassungssystem.

Wie gezeigt, müssen Abschlussprüfer in einem ersten Schritt als Wirtschaftsprüfer zugelassen werden. Erst in einem zweiten Schritt erfolgt die Registrierung. Erst nach dieser Registrierung sind Abschlussprüfer zur Durchführung von Abschlussprüfungen berechtigt sind. Die Registrierung von Abschlussprüfern wird in Kapitel III der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD europarechtlich vorgegeben. Demnach hat gemäß Art. 15 Abs. 1 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD jeder Mitgliedstaat sicherzustellen, dass Abschlussprüfer in ein öffentliches Register eingetragen werden. Welche Angaben in dieses Register aufzunehmen sind, mit welcher Regelmäßigkeit das Register zu aktualisieren ist und in welcher Sprache das Register zu führen ist, wird im Detail in den Art. 16 bis 20 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD geregelt.⁷⁹

Nachdem das Gleichwertigkeitspostulat gemäß Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD in einem umfassenden Sinne zu verstehen und nicht auf die in Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 lit. a) bis h) der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD beispielhaft genannten Anforderungen beschränkt ist, ist das für Abschlussprüfer geltende – aus Zulassung und Registrierung bestehende – zweistufige System bei der Richtlinienumsetzung auch auf unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu übertragen.

e) Vergleich mit der Akkreditierung nach der EMAS-Verordnung

Mit der EMAS-VO wurde in der EU ein Gemeinschaftssystem für das Umweltmanagement und die Umweltbetriebsprüfung (*EMAS*) geschaffen. Organisationen innerhalb und außerhalb der EU können sich gemäß Art. 1 der EMAS-VO auf freiwilliger Basis an EMAS beteiligen.

Dabei haben sog. Umweltgutachter zu prüfen, ob eine Organisation die Anforderungen der EMAS-VO erfüllt. Insbesondere haben Umweltgutachter zu prüfen, ob die Umweltprüfung, die Umweltpolitik, das Umweltmanagementsystem sowie die Umweltbetriebsprüfungsverfahren einer Organisation den Anforderungen der EMAS-VO entsprechen.⁸⁰ Die Umweltgutachter wiederum werden von einer nationalen Akkreditierungsstelle akkreditiert und beaufsichtigt.⁸¹ Welche Anforderungen Umweltgutachter zwecks Akkreditierung zu erfüllen haben, wird im Detail in Art. 20 der EMAS-VO bzw. in den nationalen Ausführungsgesetzen zur EMAS-VO geregelt.⁸²

⁷⁸ Art. 2 Nr. 20 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

⁷⁹ Im österreichischen Recht ist die Registrierungspflicht in den §§ 52 ff. Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz (*APAG*) geregelt.

⁸⁰ Art. 18 Abs. 1 EMAS-VO.

⁸¹ Art. 2 Nr. 30 EMAS-VO.

⁸² Im österreichischen Recht wird die Zulassung von Umweltgutachtern im Umweltmanagementgesetz (*UMG*) geregelt.

Zwar nimmt die CSRD in ihren Erwägungsgründen auf die EMAS-VO Bezug; so ist in Erwägungsgrund 41 vorgesehen, dass die von der Kommission zu erlassenden Nachhaltigkeitsberichtsstandards den Umweltvorschriften der Union, u.a. der EMAS-VO zu entsprechen haben. Darüber hinaus stellt die CSRD allerdings keinen Bezug zur EMAS-VO her. Insbesondere bei der Definition von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen in Art. 2 Nr. 20 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD findet sich keine Bezugnahme auf die EMAS-VO.

Insofern sind nach der EMAS-VO oder nationalen Ausführungsgesetzen zugelassene Umweltgutachter auf der einen Seite von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen auf der anderen Seite abzugrenzen. Während Umweltgutachter prüfen, ob eine Organisation die Anforderungen der EMAS-VO erfüllt, prüfen unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen nach der CSRD bzw. den jeweiligen nationalen Ausführungsgesetzen. Auch die für Umweltgutachter auf der einen Seite und für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen auf der anderen Seite geltenden Akkreditierungsanforderungen sind voneinander abzugrenzen.

Während Umweltgutachter bei Erfüllung der für sie geltenden Akkreditierungsvoraussetzungen gemäß Art. 20 EMAS-VO und der Zulassung ausschließlich zur Prüfung nach der EMAS-VO berechtigt sind, sind unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen bei Erfüllung der für sie – noch – vorzusehenden Akkreditierungsvoraussetzungen und entsprechender Zulassung ausschließlich zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten i.S.d. CSRD berechtigt.

Keinesfalls kann nach der aktuellen Rechtslage eine Zulassung als Umweltgutachter nach der EMAS-VO oder den nationalen Ausführungsgesetzen alleine zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung als unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen gemäß Art. 2 Nr. 20 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD berechtigen.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (unter Berücksichtigung der ESRS und unter Einhaltung der seitens der Kommission noch zu erlassenden Prüfungsstandards) umfassender ist als die Umweltbegutachtung nach der EMAS-VO, weil sich die Nachhaltigkeitsberichterstattung neben Umweltthemen auch auf Sozial- und Governance Themen bezieht. Schließlich werden die ESRS Unternehmen künftig insbesondere dazu verpflichtet, Informationen über Umwelt-, Sozial- und Governancefaktoren offenzulegen.⁸³

f) Ergebnis

Demnach ist festzuhalten, dass unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen in Art. 2 Nr. 20 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD als sog. Konformitätsbewertungsstellen definiert werden. Sie sind daher auf nationaler Ebene

⁸³ Art. 29b Abs. 2 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

nach der Akkreditierungsverordnung und den nationalen Ausführungsbestimmungen zu akkreditieren. Weder die Akkreditierungsverordnung noch deren nationale Ausführungsgesetze in Österreich schaffen aber derzeit die Voraussetzungen für die Akkreditierung von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen. Sofern unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen daher zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen werden sollen, sind auf nationaler Ebene Akkreditierungsvoraussetzungen (also ein nationales „Akkreditierungsprogramm“) für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu schaffen, die den für die Zulassung von Abschlussprüfern geltenden Zulassungsanforderungen gleichwertig sind.

Aufgrund des umfassend zu verstehenden Gleichwertigkeitspostulats ist bei der Richtlinienumsetzung schließlich auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen ein zweistufiges Zulassungssystem, wie es für Abschlussprüfer gilt, einzurichten. Dabei stellt die Akkreditierung – als das von der CSRD vorgegebene Pendant zum Zulassungsvorgang bei Abschlussprüfern – (nur) den ersten Schritt dar. Von den Mitgliedstaaten ist zusätzlich zur Akkreditierung ein der Registrierung von Abschlussprüfern gleichwertiger zweiter Zulassungsschritt auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen vorzusehen.

Außerdem sind unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen i.S.d. CSRD von Umweltgutachtern nach der EMAS-VO abzugrenzen. Aus den dargelegten Gründen führt nach der aktuellen Rechtslage eine Zulassung als Umweltgutachter nach der EMAS-VO nicht ohne Weiteres zu einer Akkreditierung zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten als unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen.

2.2 Anforderungen an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen

Im Folgenden werden die inhaltlichen Anforderungen des Gleichwertigkeitspostulats im Hinblick auf die in Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 lit. a) bis h) der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD beispielhaft genannten Gleichwertigkeitsvorgaben dargestellt, namentlich an Ausbildung und Eignungsprüfung, kontinuierliche Fortbildung, Qualitätssicherungssysteme, Berufsgrundsätze, Bestellung und Abberufung, Untersuchungen und Sanktionen, Arbeitsorganisation sowie die Meldung von Unregelmäßigkeiten.⁸⁴ Dabei wird skizziert, welche Anforderungen in diesen Bereichen für Abschlussprüfer gelten und wie diese Anforderungen im Hinblick auf die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch die CSRD erweitert werden. Gezeigt werden soll jeweils, was es materiell für die Richtlinienumsetzung bedeutet, wenn Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD normiert, dass diese Anforderungen in gleichwertiger Ausgestaltung für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu gelten haben.

Wie zuvor gezeigt, ist dabei zu berücksichtigen, dass sich das Gleichwertigkeitspostulat nicht auf die in Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD beispielhaft genannten Anforderungen beschränkt. Vielmehr ist das Gleichwertigkeitspostulat in einem umfassenden Sinne zu verstehen, sodass es

⁸⁴ Siehe die demonstrative Aufzählung in Art. 34 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

auch für Abschlussprüfer geltende Anforderungen miteinschließt, die vom europäischen Gesetzgeber in der demonstrativen Aufzählung des Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD nicht genannt werden. Wie noch zu zeigen sein wird (siehe A. C. III.), gilt das Gleichwertigkeitspostulat sohin etwa auch für die Ausgestaltung der laufenden Aufsicht über unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen sowie die Kompetenzen und Befugnisse, die im Rahmen einer solchen gleichwertigen Aufsicht bestehen.

a) Ausbildung und Eignungsprüfung⁸⁵

aa) Allgemeine Ausbildungsanforderungen

In Art. 6 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD wird die Ausbildung von Abschlussprüfern geregelt.

Demnach kann eine natürliche Person nur zur Durchführung von Abschlussprüfungen zugelassen werden, wenn sie nach Erlangung der Hochschulreife (oder einer entsprechenden Ausbildungsstufe) einerseits eine theoretische und praktische Ausbildung⁸⁶ absolviert und sich andererseits mit Erfolg einer staatlichen oder staatlich anerkannten beruflichen Eignungsprüfung⁸⁷ unterzogen hat.

Diese Eignungsprüfung hat die erforderlichen theoretischen Kenntnisse auf den für die Abschlussprüfung maßgebenden Sachgebieten zu garantieren gemäß Art. 7 Abs. 1 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD. Insbesondere ist im Rahmen der Eignungsprüfung eine theoretische Prüfung durchzuführen, wobei diese theoretische Prüfung die in Art. 8 Abs. 1 und 2 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD angeführten Sachgebiete zu umfassen hat (z.B. Theorie und Grundsätze des allgemeinen Rechnungswesens, gesetzliche Vorschriften und Grundsätze für die Aufstellung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses, Finanzanalyse, Risikomanagement und interne Kontrolle).

Was die praktische Ausbildung betrifft, wird gemäß Art. 10 Abs. 1 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD eine mindestens dreijährige praktische Ausbildung verlangt, die u.a. die Prüfung von Jahresabschlüssen, konsolidierten Abschlüssen oder ähnlichen Abschlüssen zu umfassen hat.⁸⁸ Mindestens zwei Drittel dieser praktischen Ausbildung sind bei einem in einem Mitgliedstaat

⁸⁵ Kapitel II. der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

⁸⁶ Siehe § 8 Abs. 2 Ziffer 2 WTBG 2017, wonach ein erfolgreich absolviertes facheinschlägiges Hochschulstudium oder ein facheinschlägiges Fachhochschulstudium mit einem Arbeitsaufwand von zumindest 180 ECTS-Anrechnungspunkten vorausgesetzt wird.

⁸⁷ Im österreichischen Recht setzt der Zugang zum Beruf des Abschlussprüfers das Bestehen der Fachprüfung für Wirtschaftsprüfer voraus gemäß § 8 Abs. 2 Ziffer 2 WTBG 2017.

⁸⁸ Im österreichischen Recht sind die für Wirtschaftsprüfer und Steuerberater geltenden berufsrechtlichen Ausbildungs- und Prüfungsanforderungen in den §§ 13 bis 39 2017 WTBG 2017 geregelt. Neben diesen berufsrechtlichen Anforderungen gelten für Personen, welche die Abschlussprüfung durchführen wollen, weitere Verpflichtungen. So haben sie sich u.a. um eine Registrierung bei der Behörde zu bemühen, einen Prüfungsbetrieb aufzubauen und sich unter die Aufsicht der APAB zu begeben.

zugelassenen Abschlussprüfer oder einer in einem Mitgliedstaat zugelassenen Prüfungsgesellschaft zu absolvieren.⁸⁹

bb) Spezifische Anforderungen für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Was die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Besonderen angeht, so können Abschlussprüfer nach Art. 6 Abs. 2 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD nunmehr zusätzlich zur Durchführung von Abschlussprüfungen auch zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen werden. In diesem Fall haben sie die zusätzlichen spezifischen Ausbildungsanforderungen der Art. 7 Abs. 2, Art. 8 Abs. 3, Art. 10 Abs. 1 UAbs. 2 und Art. 14 Abs. 2 UAbs. 4 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD zu erfüllen.⁹⁰

Diese zusätzlichen spezifischen Ausbildungsanforderungen richten sich etwa an die Prüfung der beruflichen Eignung (daher die bereits erwähnte Eignungsprüfung) gemäß Art. 7 Abs. 2 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD. Falls ein Abschlussprüfer zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen werden soll, hat seine Eignungsprüfung demnach sicherzustellen, dass er die erforderlichen theoretischen Kenntnisse auf den für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung maßgebenden Sachgebieten erwirbt. Außerdem hat seine Eignungsprüfung sicherzustellen, dass er Fähigkeiten erwirbt, um diese Kenntnisse auch praktisch anzuwenden.

Weiters richten sich die zusätzlichen spezifischen Ausbildungsanforderungen an die im Rahmen der Eignungsprüfung durchzuführende theoretische Prüfung gemäß Art. 8 Abs. 3 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD. Demnach haben Abschlussprüfer, die zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen werden sollen, im Rahmen der theoretischen Prüfung Kenntnisse über die folgenden Sachgebiete zu erwerben:

- a) die gesetzlichen Vorschriften und Standards für die Aufstellung der jährlichen und konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung;
- b) die Nachhaltigkeitsanalyse;⁹¹
- c) die Due-Diligence-Prozesse mit Blick auf Nachhaltigkeitsaspekte; und

⁸⁹ Siehe im österreichischen Recht § 8 Abs. 2 Ziffer 2 WTBG 2017.

⁹⁰ Wobei Art. 14 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD die Zulassung von Abschlussprüfern aus anderen Mitgliedstaaten regelt und dessen Abs. 2 UAbs. 4 nunmehr vorsieht, unter welchen Voraussetzungen ein Abschlussprüfer zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in einem anderen Mitgliedstaat zugelassen werden kann.

⁹¹ Der Begriff „*Nachhaltigkeitsanalyse*“ wird weder in der CSRD noch in der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD definiert. Grundsätzlich ist unter einer Nachhaltigkeitsanalyse eine strukturierte Prüfung des nachhaltigen Handelns eines Unternehmens zu verstehen, wobei deren Ziel darin besteht, strukturierte und detaillierte Informationen einzelner Punkte zur Nachhaltigkeit zu gewinnen.

- d) die rechtlichen Anforderungen an und die Standards für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach Art 26a der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

Auch im Hinblick auf die praktische Ausbildung bestehen zusätzliche spezifische Anforderungen an jene Abschlussprüfer, die zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen werden sollen. Grundsätzlich haben Abschlussprüfer, wie bereits erwähnt, gemäß Art. 10 Abs. 1 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD eine mindestens dreijährige praktische Ausbildung zu absolvieren. In diesem Zusammenhang verlangt Art. 10 Abs. 1 UAbs. 2 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD nunmehr, dass Abschlussprüfer, die zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen werden sollen, mindestens acht Monate ihrer praktischen Ausbildung mit der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten oder anderen nachhaltigkeitsbezogenen Leistungen⁹² zubringen (wobei die Dauer der praktischen Ausbildungspflicht dadurch nicht verlängert wird).

cc) Gleichwertige Ausbildungsanforderungen

Nach dem Gleichwertigkeitspostulat haben unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen Anforderungen zu unterliegen, die den in der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD festgelegten Anforderungen im Hinblick auf die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gleichwertig sind. Insbesondere gilt das Gleichwertigkeitspostulat gemäß Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 lit. a der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD für die Ausbildung und Eignungsprüfung. Demnach haben für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen gleichwertige Ausbildungsanforderungen zu gelten.

Wie dargelegt, sind unter „*gleichwertigen Anforderungen*“ an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen angepasste Anforderungen gleicher Qualität und Wirksamkeit zu verstehen. Demnach werden auch unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen Ausbildungs- und Prüfungsanforderungen, wie sie in Art. 7 Abs. 2, Art. 8 Abs. 3, Art. 10 Abs. 1 UAbs. 2 und Art. 14 Abs. 2 UAbs. 4 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD für Abschlussprüfer gelten, zu erfüllen haben.

Die nationalen Akkreditierungsvoraussetzungen für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen haben demnach jedenfalls sicherzustellen, dass auch diese

- eine Eignungsprüfung absolvieren und in deren Rahmen die erforderlichen theoretischen Kenntnisse auf den für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung maßgebenden Sachgebieten erwerben;⁹³

⁹² Was genau unter „*nachhaltigkeitsbezogenen Leistungen*“ zu verstehen ist, wird weder in der CSRD noch in der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD definiert.

⁹³ Wie in Art. 7 Abs. 2 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD vorgesehen.

- eine theoretische Prüfung (die einen Bestandteil der Eignungsprüfung bildet) absolvieren und in deren Rahmen Kenntnisse, über die in Art. 8 Abs. 3 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD genannten, für die Durchführung der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung relevanten Sachgebiete erwerben; und
- eine praktische Ausbildung absolvieren, die dem in Art. 10 Abs. 1 UAbs. 2 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD festgelegten Umfang entspricht. Demnach werden auch unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen mindestens acht Monate ihrer praktischen Ausbildung mit der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten oder anderen nachhaltigkeitsbezogenen Leistungen zubringen müssen.

Darüber hinaus werden die Mitgliedstaaten aufgrund des finanziellen Bezugs der Nachhaltigkeitsberichterstattung in ihren nationalen Akkreditierungsvoraussetzungen sicherzustellen haben, dass unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen im Rahmen einer gleichwertigen Ausbildung und im angemessenen Umfang auch Fähigkeiten erwerben, um die finanziellen Aspekte der Nachhaltigkeitsberichterstattung richtig erfassen, prüfen und bewerten zu können. Im Falle von Abschlussprüfern ist nämlich schon aufgrund der sonstigen Ausbildungsanforderungen (vgl. insbesondere Art. 7 Abs. 1, 8 Abs. 1 und 2 sowie 10 Abs. 1 UAbs. 2 Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD) sichergestellt, dass sie für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten relevante finanzielle Kenntnisse erwerben. Unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen würden genau diese finanziellen Kenntnisse aber fehlen, wenn sie ausschließlich spezifischen Ausbildungsanforderungen für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung unterliegen.

Unter Gleichwertigkeitsgesichtspunkten werden die Mitgliedstaaten daher sicherzustellen haben, dass auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen – gemessen an den für Abschlussprüfer geltenden Anforderungen – gleichwertige Ausbildungsanforderungen im Hinblick auf mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung verbundene finanzielle Themen gelten. Dabei verlangt das Gleichwertigkeitspostulat, dass sich die Mitgliedstaaten auch bei der Ausgestaltung dieser Ausbildungsanforderungen an der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD orientieren. Diese Ausbildungsanforderungen im Hinblick auf finanzielle Themen haben sicherzustellen, dass auch unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen die finanziellen Implikationen der im Nachhaltigkeitsbericht enthaltenen Informationen richtig beurteilen und prüfen können. Dabei ist etwa an Nachhaltigkeitsrisiken zu denken, über die künftig gemäß Art. 19a Abs. 2 lit. g der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD im Nachhaltigkeitsbericht zu informieren ist. Um die finanziellen Implikationen von Nachhaltigkeitsrisiken richtig beurteilen zu können, wird ein unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen etwa über ein gutes Verständnis von Unternehmensbilanzen verfügen müssen. Dabei geht es im Sinne einer integrierten Berichterstattung insbesondere darum, dass unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen Bezüge von im Nachhaltigkeitsbericht enthaltenen Informationen auf andere Teile der Unternehmensberichterstattung richtig würdigen können. Das

betrifft etwa den Zusammenhang zwischen Nachhaltigkeitsrisiken und der Pflicht zur Bildung von Rückstellungen.

Die im Rahmen der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung relevanten Nachhaltigkeitsinformationen beziehen sich nämlich auf Elemente, die dem Abschlussprüfer aufgrund seiner Abschlussprüfung bereits vertraut sind. Dazu zählen z. B. Governance, Strategie und Geschäftsmodell, Risiken und Chancen, Risikomanagementsystem, bedeutsame Leistungsindikatoren sowie ein internes Kontrollsystem zur Überwachung und Steuerung von Risiken. Für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung bedarf es insbesondere einer Beurteilung, inwieweit Angaben für das Verständnis der Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage des Unternehmens erforderlich sind (Art. 19a Abs. 1 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD).⁹⁴

Daher müsste für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen, wenn diese bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gleichermaßen verlässliche Prüfungsurteile abgeben sollen, als zusätzliche Ausbildungsanforderung der Erwerb von Kenntnissen in Bezug auf die wirtschaftlichen Strukturen von Unternehmen vorgesehen werden. Auch werden unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen in der Lage sein müssen, die Bedeutung von Nachhaltigkeitsaspekten für die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens zu beurteilen, um die Grundlage für eine Gleichwertigkeit der erbrachten Prüfungsleistungen herzustellen.

Jedenfalls nicht ausreichend wäre es, wenn die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der CSRD an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen ausschließlich spezifische Ausbildungsanforderungen für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung richten. Die Systematik der Art. 7 Abs. 2, Art. 8 Abs. 3, Art. 10 Abs. 1 UAbs. 2 und Art. 14 Abs. 2 UAbs. 4 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD ist nämlich nicht so zu verstehen, dass eine isolierte Ausbildung für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung besteht. Vielmehr bauen diese zusätzlichen Ausbildungsanforderungen ersichtlich auf der Grundqualifikation eines Abschlussprüfers auf. Im Falle von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen besteht diese Grundqualifikation nicht ohne Weiteres, sodass die spezifischen Anforderungen für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen bei der Richtlinienumsetzung um Anforderungen zum Erwerb finanzieller Kenntnisse wie dargestellt zu ergänzen sind.

dd) Grandfathering

Art. 14a der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD sieht eine Übergangsregelung für Abschlussprüfer vor, die bereits vor dem 1. Januar 2024 zugelassen wurden oder die am 1. Januar 2024 das Zulassungsverfahren für Abschlussprüfer durchlaufen (und dieses Verfahren bis zum 1. Januar 2026 abschließen). Für diese Abschlussprüfer gilt eine Übergangsregelung, wonach sie den zusätzlichen spezifischen Ausbildungsanforderungen für die Prüfung der

⁹⁴ *Quick/Toledano/Toledano*, IRZ 2022, 37, 42

Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht unterliegen (*Grandfathering*). Wenn auch sie die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführen wollen, haben sie die erforderlichen Kenntnisse über die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Wege der kontinuierlichen Fortbildung gemäß Art. 13 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD zu erwerben.

Für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen gilt eine ähnliche Übergangsregelung gemäß Art. 34 Abs. 4 UAbs. 3 und 4 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD. Demnach dürfen unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen, die vor dem 1. Januar 2024 gemäß der Akkreditierungsverordnung für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung akkreditiert wurden, keinen zusätzlichen Ausbildungs- und Prüfungsanforderungen unterliegen. Gleiches gilt für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen, die das Akkreditierungsverfahren am 1. Januar 2024 durchlaufen und dieses Verfahren bis zum 1. Januar 2026 abschließen.

Wie Abschlussprüfer haben aber auch unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen, die von der beschriebenen Übergangsregelung profitieren, die erforderlichen Kenntnisse auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichterstattung über die Weiterbildungsanforderung des Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 lit. b der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD zu erwerben (zur kontinuierlichen Fortbildungsverpflichtung siehe sogleich).⁹⁵

b) Kontinuierliche Fortbildung⁹⁶

Art. 13 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD sieht eine kontinuierliche Fortbildungsverpflichtung für Abschlussprüfer vor.⁹⁷ Demnach müssen sich Abschlussprüfer im Rahmen angemessener Programme kontinuierlich fortbilden, um ihre theoretischen Kenntnisse, ihr berufliches Können und ihre beruflichen Wertmaßstäbe auf einem hohen Stand zu halten.⁹⁸ Diese kontinuierliche Fortbildungsverpflichtung ist allgemein gehalten. Sie bezieht sich sowohl auf Kenntnisse, die für die Abschlussprüfung relevant sind, als auch auf Kenntnisse, die für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung relevant sind. Darüberhinausgehende inhaltliche Anforderungen an die kontinuierliche Fortbildung sieht Art. 13 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD nicht vor, sodass

⁹⁵ Art. 34 Abs. 4 UAbs. 5 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

⁹⁶ Kapitel II. der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

⁹⁷ Im österreichischen Recht ist die für Abschlussprüfer geltende Pflicht zu kontinuierlicher Fortbildung in § 56 APAG geregelt. In § 56 Abs 2 APAG wird festgelegt, welche Fachgebiete die Fortbildungsverpflichtung umfasst, und dabei auf das WTBG 2017 verwiesen. Außerdem wird auch das zeitliche Ausmaß der Fortbildungsverpflichtung für Abschlussprüfer festgelegt, wonach diese innerhalb eines Durchrechnungszeitraumes von drei Jahren mindestens 120 Stunden, jedoch zumindest 30 Stunden pro Kalenderjahr, zu betragen hat. Auf dieser Basis wurde in Österreich auch eine eigene Fortbildungsrichtlinie für Abschlussprüfer erlassen (Richtlinie der Abschlussprüferaufsichtsbehörde über die kontinuierliche Fortbildung - APAB-FRL).

⁹⁸ Wobei ein Missachten dieser Fortbildungsverpflichtung Sanktionen gemäß Art. 30 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD nach sich zieht.

die Mitgliedstaaten im Detail festzulegen haben, in welchem Ausmaß und nach welchen Inhalten sich Abschlussprüfer fortzubilden haben.

Das Gleichwertigkeitspostulat bezieht sich gemäß Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 lit. b der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD auch auf diese Fortbildungsverpflichtung. Demnach haben die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der CSRD sicherzustellen, dass auch unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen einer gleichwertigen Fortbildungsverpflichtung unterliegen, wie sie in Art. 13 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD für Abschlussprüfer gilt.

Dem dargelegten Gleichwertigkeitsverständnis zufolge ist diese Fortbildungsverpflichtung zwar an die Merkmale unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen anzupassen, in ihrer Regelungsqualität aber nicht gegenüber der Fortbildungsverpflichtung des Art. 13 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD abzuschwächen.

So werden die Mitgliedstaaten, die für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen geltende kontinuierliche Fortbildungsverpflichtung z.B. gleichermaßen mit einem Sanktionsregime für den Fall von Verstößen zu versehen haben. Schließlich zieht auch ein Missachten der für Abschlussprüfer geltenden kontinuierlichen Fortbildungsverpflichtung Sanktionen nach sich gemäß Art. 13 und Art 30 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.⁹⁹

Außerdem ist bei der Umsetzung der CSRD geboten, dass die Mitgliedstaaten im Rahmen der kontinuierlichen Fortbildungsverpflichtung für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen sicherstellen, dass auch diese für die Nachhaltigkeitsberichterstattung relevante finanzielle Kenntnisse erwerben (sofern diese Kenntnisse nicht schon im Rahmen der Ausbildung erworben werden).¹⁰⁰

c) Qualitätssicherungssysteme¹⁰¹

Die Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD unterscheidet zwischen internen Qualitätssicherungsmechanismen¹⁰² („*internal quality control mechanisms*“) und (externen) Qualitätssicherungssystemen¹⁰³ („*quality assurance systems*“). Interne Qualitätssicherungsmechanismen sind vom Abschlussprüfer (selbst) einzurichten und haben sicherzustellen, dass Entscheidungen und Verfahren auf allen Ebenen der Arbeitsorganisation eingehalten werden. Dagegen

⁹⁹ Dies ist im österreichischen Recht in den §§ 56 und 62 APAG umgesetzt.

¹⁰⁰ Siehe dazu im Detail die Ausführungen unter C. II. 2.2 a) cc), wonach unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten – dem Gleichwertigkeitspostulat zufolge – relevante finanzielle Kenntnisse zu erwerben haben. Insbesondere jene unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen, die der skizzierten Grandfatheringregelung unterliegen, werden sich diese relevanten finanziellen Kenntnisse im Rahmen der kontinuierlichen Fortbildung anzueignen haben.

¹⁰¹ Kapitel VI. der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

¹⁰² Art. 24a der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

¹⁰³ Art. 29 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

sind Qualitätssicherungssysteme externe „Systeme“, die Abschlussprüfer überprüfen.

Art. 29 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD verpflichtet die Mitgliedstaaten dazu, sicherzustellen, dass alle Abschlussprüfer einem Qualitätssicherungssystem unterliegen.¹⁰⁴

Konkretisiert werden die Vorgaben, die Art. 29 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD an Qualitätssicherungssysteme für Abschlussprüfer und Prüfungsbetriebe, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, richtet, durch die Verordnung 2014/537/EU (*Abschlussprüferverordnung*).¹⁰⁵ Die Abschlussprüferverordnung i.d.F. der CSRD legt in Art. 26 die Verantwortlichkeiten der zuständigen Behörde fest und stellt klar, dass Qualitätssicherungsprüfungen von sog. Inspektoren durchzuführen sind. Die Inspektoren müssen dabei einerseits über eine entsprechende Qualifikation und Expertise verfügen, dürfen andererseits aber nicht zugleich den Beruf des Abschlussprüfers ausüben oder in einem Prüfungsbetrieb beschäftigt sein. Die CSRD passt diese Bestimmung an die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung an. So haben etwa Personen, die Qualitätssicherungsprüfungen durchführen, künftig auch über eine angemessene fachliche Ausbildung und einschlägige Erfahrungen auf den Gebieten der Nachhaltigkeitsberichterstattung oder anderen nachhaltigkeitsbezogenen Dienstleistungen zu verfügen.¹⁰⁶

Im Rahmen von Inspektionen sind dabei der Aufbau und die Wirksamkeit des internen Qualitätssicherungssystems zu bewerten. Inhaltlich hat sich die Prüfung auf die Einhaltung der Prüfungs-, Qualitätssicherungs- und Unabhängigkeitsstandards, die Einhaltung der Berufsgrundsätze sowie die Angemessenheit der eingesetzten Ressourcen zu erstrecken.

Die Pflicht, wonach alle Abschlussprüfer einem Qualitätssicherungssystem zu unterliegen haben, ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass sich durch Abschlussprüfer erbrachte Prüfungsleistungen durch einen hohen Komplexitätsgrad auszeichnen; dieser hohe Komplexitätsgrad ergibt sich daraus, dass sich die Prüfungsgegenstände ständig weiterentwickeln und die anzuwendenden nationalen

¹⁰⁴ Im österreichischen Recht finden sich die Regelungen zur Qualitätssicherung in den §§ 23 ff. APAG. Demnach sind Abschlussprüfer dazu verpflichtet, Regelungen festzulegen, die eine hohe Qualität der von ihnen durchzuführenden Prüfungen gewährleisten. Welche Inhalte diese Regelungen zu umfassen haben, wird detailliert in § 23 Abs. 2 APAG festgelegt.

Für Wirtschaftsprüfer, die als Abschlussprüfer tätig sind, gilt außerdem die Verordnung der KSW zur Durchführung prüfender Tätigkeiten (*KSW-PRL 2022*). Darin sind Anforderungen an das Qualitätsmanagement von Prüfungsbetrieben und die auftragsbegleitende Qualitätssicherung enthalten.

¹⁰⁵ Verordnung 2014/537/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG.

In Österreich sind Abschlussprüfer nach §§ 43 ff. APAG verpflichtet, sich einer Inspektion durch die APAB zu unterziehen, wenn sie Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse oder Abschlussprüfungen aufgrund einer Registrierung durchführen.

¹⁰⁶ Art. 29 Abs. 1 lit. d der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

und internationalen Normen einem hohen Maß an Dynamik unterliegen.¹⁰⁷ Außerdem sind die geprüften Unternehmen, abhängig von deren Geschäftsmodell verschieden.

Zur Durchführung von Inspektionen verweist die Abschlussprüferverordnung i.d.F. der CSR-D auf die Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2008 zur externen Qualitätssicherung bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen. Diese sieht in ihrer methodischen Anleitung für die Durchführung von Kontrollen in Abs. 17 u.a. vor, dass bei der Beurteilung des internen Qualitätssicherungssystems auch die Adäquanz der im Prüfungsbetrieb implementierten internen Kontrollverfahren und die Prüfungsunterlagen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse zu überprüfen sind. Damit soll eine Aussage über die Wirksamkeit des internen Qualitätssicherungssystems getroffen werden (ähnlich zu Art. 26 der Abschlussprüferverordnung i.d.F. der CSR-D). Die Aufsicht ermittelt dabei, wenn sich bei der Durchführung gesetzlich vorgeschriebener Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse Anhaltspunkte für Berufspflichtverletzungen ergeben, und sanktioniert festgestellte Verstöße. Hinweise auf mögliche Berufspflichtverletzungen ergeben sich vor allem aus aufsichtlichen Inspektionen. Daneben liefern auch öffentlich zugängliche Informationen (wie z.B. Presseberichte) und Beschwerden Anhaltspunkte.

Hintergrund der strengeren Vorschriften der Abschlussprüferverordnung i.d.F. der CSR-D im Falle von Inspektionen bei einer Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse ist die Tatsache, dass sich diesfalls ein breiterer Kreis von Personen und Einrichtungen auf die Qualität der Arbeit des Abschlussprüfers bzw. des Prüfungsbetriebs verlässt.¹⁰⁸ Eine hohe Prüfungsqualität soll wiederum zum ordnungsgemäßen Funktionieren der Märkte beitragen, indem Integrität und Wirksamkeit der Abschlüsse verbessert werden.¹⁰⁹

Die Abschlussprüferverordnung wird durch die CSR-D, was die für Inspektionen geltenden Vorschriften anbelangt, grundsätzlich nicht angepasst. Da im Rahmen von Inspektionen aber ganz allgemein das Qualitätssicherungssystem von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften überprüft wird und sich dieses nach der CSR-D nunmehr auch auf die Bestätigung der

¹⁰⁷ Die Sicherstellung der Qualität der Abschlussprüferarbeit nimmt im österreichischen Berufsstand einen hohen Stellenwert ein. So ist jeder Berufsangehörige in einem eigenen Prüfungsbetrieb dazu verpflichtet, ein internes Qualitätsmanagementsystem einzurichten, zu überwachen, durchzusetzen und zu dokumentieren. Diese Anforderungen gelten grundsätzlich für alle Abschlussprüfer unabhängig von deren Praxisgröße. Dabei kommt den vom IAASB herausgegebenen Qualitätssicherungsstandards International Standard on Quality Management 1 (*ISQM 1*; Qualitätsmanagement für Prüfungsbetriebe), International Standard on Quality Management 2 (*ISQM 2*; auftragsbegleitende Qualitätssicherungen) sowie International Standard on Auditing 220 (*ISA 220*; Qualitätssicherung bei einer Abschlussprüfung) eine große Bedeutung zu. Zweck dieser Standards ist die Aufstellung von Grundsätzen und eines Leitfadens für die Ausgestaltung der internen Sicherung der Prüfungsqualität. Dabei ist zu berücksichtigen, dass *ISQM 1* und *ISQM 2* in Österreich keine unmittelbare Rechtswirkung entfalten, die KSW-PRL 2022 aber im Einklang mit diesen Standards steht.

¹⁰⁸ Abschlussprüferverordnung, Erwägungsgrund 1.

¹⁰⁹ Abschlussprüferverordnung, Erwägungsgrund 1.

Nachhaltigkeitsberichterstattung bezieht,¹¹⁰ werden Inspektionen künftig auch in Bezug auf die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchgeführt.

Nachdem sich das Gleichwertigkeitspostulat gemäß Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 lit. c der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD ausdrücklich auch auf Qualitätssicherungssysteme bezieht, haben die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der CSRD jedenfalls auch die Einrichtung entsprechender Qualitätssicherungssysteme, einschließlich entsprechender Inspektionen, für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen vorzusehen.

Wie festgestellt, verlangt das Gleichwertigkeitspostulat, dass die Mitgliedstaaten an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen angepasste Anforderungen gleicher Regelungsqualität und Wirksamkeit richten. Demnach haben die für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen einzurichtenden Qualitätssicherungssysteme den in der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD festgelegten Anforderungen in qualitativer Hinsicht jedenfalls zu entsprechen.

- d) Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis¹¹¹

Im Unionsrecht werden die für Abschlussprüfer geltenden Berufsgrundsätze, deren Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit sowie deren Pflicht zur Wahrung des Berufsgeheimnisses in den Art. 21 bis 24a der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD geregelt.¹¹²

Art. 21 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD sieht vor, dass alle Abschlussprüfer an Berufsgrundsätze gebunden sind und bei der Durchführung von Abschlussprüfungen eine kritische Grundhaltung einzunehmen haben. Art. 22 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD verpflichtet Abschlussprüfer außerdem zu Unabhängigkeit und Unparteilichkeit.¹¹³ Demnach haben Abschlussprüfer bei der Durchführung von Abschlussprüfungen von den geprüften Unternehmen unabhängig zu sein und dürfen nicht in deren Entscheidungsprozesse eingebunden werden. Art. 23 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD normiert weiters Vorgaben zur Verschwiegenheit und zum

¹¹⁰ CSRD, Erwägungsgrund 72.

¹¹¹ Kapitel IV. der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

¹¹² Im österreichischen Recht sind die für Abschlussprüfer geltenden Berufsgrundsätze insbesondere in den §§ 268 bis 276 UGB geregelt. Daneben bestehen berufsrechtliche Anforderungen für Wirtschaftsprüfer und Steuerberater im WTBG 2017 und in den darauf basierenden Richtlinien der KSW.

¹¹³ Urteile, auf die weder deren Adressaten noch die Öffentlichkeit vertrauen können, haben für diese keinen Wert; für die Abgabe vertrauenswürdiger Urteile werden als Teile der Unabhängigkeit daher einerseits die Urteilsfähigkeit und andererseits die Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers vorausgesetzt. Während die Urteilsfähigkeit auf die fachliche Qualifikation des Abschlussprüfers abstellt, ist Urteilsfreiheit gegeben, wenn der Abschlussprüfer sein Urteil frei von Einflüssen fällt, d.h. dieses unabhängig und unbefangen abgeben kann.

Berufsgeheimnis.¹¹⁴ Demnach haben Abschlussprüfer auf nationaler Ebene Vorschriften zur Verschwiegenheit und zum Berufsgeheimnis zu unterliegen.

Fälle, in denen die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährdet sein kann, sind vielgestaltig. Dabei sind – in Anlehnung an die Gefährdungstatbestände des Art. 22 Abs. 1 und 2 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD – insbesondere die folgenden typischen Situationen zu nennen:

- a) *Fälle personeller Verflechtungen*: der Prüfer ist etwa zugleich gesetzlicher Vertreter, Aufsichtsratsmitglied oder Arbeitnehmer des zu prüfenden Unternehmens.
- b) *Vorliegen finanzieller Interessen*: sowohl aus Beteiligungs- bzw. Schuldverhältnissen (der Prüfer besitzt z.B. Anteile am zu prüfenden Unternehmen) als auch aus der Leistungsbeziehung zum geprüften Unternehmen (z.B. Mandantenabhängigkeit, d.h. hoher Anteil der Einnahmen von dem betreffenden Mandanten an den Gesamteinnahmen des Prüfers).
- c) *Persönliche Beziehungen*: auf Verwandtschaft oder sozialen Bindungen beruhend.
- d) *Verbindung von Prüfungs- und damit nicht vereinbarter Beratungstätigkeit* (z.B. bei Gefahr der Selbstprüfung).

Auch die Art. 22a und Art. 22b der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD sind im Lichte der Berufsgrundsätze zu berücksichtigen. So sieht Art. 22a der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD vor, dass Abschlussprüfer und Mitarbeiter von Abschlussprüfern bestimmte Funktionen in einem geprüften Unternehmen (wie etwa zentrale Führungspositionen, Funktionen als geschäftsführendes Mitglied des Verwaltungsorgans oder als Mitglied des Aufsichtsorgans)¹¹⁵ erst nach Ablauf einer bestimmten Frist nach Einstellung der Prüfungstätigkeit wahrnehmen dürfen. In der Regel beträgt diese Wartefrist ein Jahr. Bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse beträgt die Wartefrist zwei Jahre. Art. 22b der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD normiert eine Vorbereitungspflicht für Abschlussprüfer. Ihr zufolge haben Abschlussprüfer, bevor sie einen Prüfungsauftrag annehmen oder fortsetzen, unterschiedliche Beurteilungen und Vorbereitungen vorzunehmen. Insbesondere haben sie zu beurteilen, ob ihre Unabhängigkeit gefährdet ist, und zu dokumentieren, welche Schutzmaßnahmen zur Beseitigung etwaiger Gefährdungen ergriffen wurden. Auch ist vom Abschlussprüfer im Rahmen der Vorbereitung auf einen Prüfungsauftrag zu beurteilen und zu dokumentieren, ob er über die

¹¹⁴ Neben dem Unabhängigkeitsgrundsatz sollen auch die Pflicht zur Verschwiegenheit, der Berufsgeheimnisschutz sowie die weiteren Berufsgrundsätze (insbesondere der Grundsatz der Gewissenhaftigkeit, der Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit, der Grundsatz der Unparteilichkeit) dazu beitragen, dass der Institution der Abschlussprüfung von Adressatenseite, aber ebenso seitens der Öffentlichkeit ein hohes Maß an Vertrauen zukommt.

¹¹⁵ Art. 22a Abs. 1 lit. a bis c der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

kompetenten Mitarbeiter, die Zeit und die Ressourcen verfügt, um die Abschlussprüfung angemessen durchführen zu können.

Mit Art. 25b der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD werden diese Anforderungen auf die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung übertragen.

Darüber hinaus wird mit Art. 25c der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD eine neue Bestimmung eingeführt, die einem Abschlussprüfer bestimmte Nichtprüfungsleistungen (etwa Buchhaltungsleistungen, das Erstellen von Rechnungslegungsunterlagen oder die Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- und Risikomanagementverfahren) verbietet, wenn er bei einem Unternehmen von öffentlichem Interesse die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführt. Damit wird die Unabhängigkeit im Bereich der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten gestärkt.

Nachdem sich das Gleichwertigkeitspostulat gemäß Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 lit. d der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD ausdrücklich auch auf Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit und Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und das Berufsgeheimnis bezieht, haben für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen in dieser Hinsicht jedenfalls Anforderungen gleicher Qualität und Wirksamkeit zu gelten.

Demnach haben die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der CSRD sicherzustellen, dass auch unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen – in Spiegelung der in Art. 21 bis 24 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD festgelegten Anforderungen – an Berufsgrundsätze gebunden sind, bei ihrer Prüfungstätigkeit unabhängig und unparteiisch vorgehen, die Verschwiegenheit wahren und bekanntgewordene Berufsgeheimnisse schützen.

e) Bestellung und Abberufung¹¹⁶

Die Bestellung und Abberufung von Abschlussprüfern werden in den Art. 37 und 38 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD näher geregelt.

Darin ist zunächst vorgesehen, dass Abschlussprüfer von der Mitglieder- oder Gesellschafterversammlung des geprüften Unternehmens zu bestellen sind.¹¹⁷ Art. 37 Abs. 1 UAbs. 2 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD erweitert den Anwendungsbereich dieser Bestimmung auf den Bereich der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Was die Abberufung von Abschlussprüfern betrifft, haben die Mitgliedstaaten sicherzustellen, dass Abschlussprüfer nur aus triftigem Grund abberufen werden können. Gewisse Meinungsverschiedenheiten stellen dabei jedenfalls keinen triftigen Grund dar.¹¹⁸ Im Zusammenhang mit der Abberufung steht auch

¹¹⁶ Kapitel IX. der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

¹¹⁷ Unter bestimmten Bedingungen können die Mitgliedstaaten alternative Systeme bzw. Modalitäten für die Bestellung des Abschlussprüfers vorsehen.

¹¹⁸ Art. 38 Abs. 1 Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

eine Pflicht zur Unterrichtung der für die öffentliche Aufsicht zuständigen Stellen, wobei diese Unterrichtungspflicht gemäß Art. 38 Abs. 2 UAbs. 2 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD nunmehr auch für den Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung gilt. Art. 38 Abs. 3 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD trägt den Mitgliedstaaten darüber hinaus auf, sicherzustellen, dass die Abberufung eines Abschlussprüfers unter gewissen Voraussetzungen vor einem nationalen Gericht beantragt werden kann. Auch diese Abberufungsmöglichkeit gilt nunmehr für den Bereich der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Das Gleichwertigkeitspostulat bezieht sich ausdrücklich auch auf die Anforderungen zur Bestellung und Abberufung von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen gemäß Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 lit. e Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD. Folglich haben die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der CSRD Anforderungen an die Bestellung und Abberufung von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen zu stellen, die den dargestellten Anforderungen der Abschlussprüfer-Richtlinie im Hinblick auf ihre Qualität und Wirksamkeit entsprechen.

f) Untersuchungen und Sanktionen¹¹⁹

In der durch die CSRD geänderten Fassung der Bilanz-Richtlinie besagt Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 lit. f, dass auch in Bezug auf Untersuchungen und Sanktionen – im Vergleich zu Abschlussprüfern – gleichwertige Anforderungen für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu gelten haben. Untersuchungen und Sanktionen sind von den Aufsichtsbehörden im Rahmen der laufenden Aufsicht durchzuführen bzw. zu verhängen. Nachdem sich das Gleichwertigkeitspostulat in Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 lit. f der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD ausdrücklich auf Untersuchungen und Sanktionen bezieht, ist damit bei der Richtlinienumsetzung geboten, auch eine laufende Aufsicht über unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen vorzusehen (siehe dazu im Detail C. III.).

Art. 30 Abs. 1 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD sieht vor, dass die Mitgliedstaaten für wirksame Untersuchungen und Sanktionen für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften sorgen, um eine unzureichende Durchführung von Abschlussprüfungen und Bestätigungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung aufzudecken, zu berichtigen und zu verhindern. Gem. Art. 32 Abs. 5 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD muss die zuständige Behörde das Recht haben, bei Bedarf Untersuchungen zu Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften zu veranlassen und geeignete Maßnahmen einzuleiten. Zudem müssen die Mitgliedstaaten verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen bei Verstößen gegen die zur Umsetzung der Richtlinie angenommenen Vorschriften bei der Abschlussprüfung oder *der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung* vorsehen (Art. 30 Abs. 2 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD). Gemäß Art. 30a Abs. 1 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD sehen die Mitgliedstaaten vor, dass die zuständigen Behörden befugt

¹¹⁹ Kapitel VII der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

sind, bei Verstößen gegen die Bestimmungen der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD und der Abschlussprüferverordnung i.d.F. der CSRD verwaltungsrechtliche Sanktionen und Maßnahmen zu ergreifen und/oder zu verhängen. Die Berufsaufsicht durch die zuständige Behörde bezieht sich auf die Erfüllung der für den Prüfer geltenden Normen bzw. die Einhaltung der Berufspflichten. Gegen einen Berufsangehörigen, der seine Pflichten schuldhaft verletzt hat, kann eine berufsaufsichtliche Maßnahme verhängt werden.¹²⁰ Bei der Pflichtverletzung kann es sich auch um ein außerberufliches Verhalten handeln, wenn es nach den Umständen des Einzelfalls geeignet ist, Achtung und Vertrauen in einer für die Ausübung der Berufstätigkeit oder für das Ansehen des Berufs bedeutsamen Weise zu beeinträchtigen.

Zu den berufsaufsichtlichen Maßnahmen zählen die Rüge, die Geldbuße, das Verbot, auf bestimmten Tätigkeitsgebieten für eine bestimmte Dauer tätig zu werden, das Verbot, bei Unternehmen von öffentlichem Interesse für eine bestimmte Dauer tätig zu werden, sowie das Berufsverbot für eine bestimmte Dauer und der Ausschluss aus dem Beruf.¹²¹ Als Sanktionsmöglichkeit wird mit der CSRD ein dem Abschlussprüfer, der Prüfungsgesellschaft oder dem verantwortlichen Nachhaltigkeitspartner auferlegtes vorübergehendes Verbot der Durchführung von Bestätigungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung und/oder der Unterzeichnung von Prüfungsvermerken zur Nachhaltigkeitsberichterstattung von bis zu drei Jahren eingeführt.¹²² Neben dem einzelnen Abschlussprüfer können auch Prüfungsbetriebe Gegenstand von berufsaufsichtlichen Ermittlungen und Maßnahmen sein. Die genannten Maßnahmen können dabei nebeneinander verhängt werden. Bei der Verhängung der Maßnahmen sind jedenfalls sämtliche zum Zeitpunkt der Sanktionierung bekannten Pflichtverletzungen zu berücksichtigen.¹²³

Das Erfordernis der „*Gleichwertigkeit*“ in Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD sowie der Grundgedanke, „*gleiche Wettbewerbsbedingungen*“ zwischen Abschlussprüfern und unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen herzustellen, gebieten, auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen die Möglichkeit anlassbezogener Untersuchungen sowie einen Katalog mit denselben behördlichen Sanktionsbefugnissen zu schaffen. Schließlich ist die einheitliche Erbringung von Prüfungsleistungen

¹²⁰ Die APAB ist gemäß § 62 APAG dazu befugt, unterschiedliche Sanktionen zu verhängen, sofern Abschlussprüfer gegen die Bestimmungen des APAG oder die Bestimmungen der Abschlussprüferverordnung i.d.F. der CSRD verstoßen.

¹²¹ In Österreich sind als Sanktionen u.a. ein vorübergehendes Verbot der Durchführung von Abschlussprüfungen oder der Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken von bis zu drei Jahren oder die Verhängung von Geldstrafen vorgesehen. Im WTBG 2017 sind weitere „*Sanktionsmöglichkeiten*“ vorgesehen, wie etwa eine Suspendierung durch die KSW (§§ 106 ff. WTBG 2017). Außerdem kann im Falle von Berufsvergehen, wie sie in § 128 WTBG 2017 definiert werden, ein Disziplinarverfahren durch einen Senat des Disziplinarrates der KSW eingeleitet werden. Das Disziplinarverfahren kann durch Verwarnung, Geldbuße oder vorübergehender Untersagung der selbständigen Berufsausübung enden

¹²² Art. 30a Abs. 1 lit. ca der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

¹²³ Art. 30a bis 30c der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

durch Abschlussprüfer und unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen nur gewährleistet, wenn auch einheitliche Sanktionsmöglichkeiten bestehen.

Dabei ist – mindestens – auch die Möglichkeit vorzusehen, ein vorübergehendes Verbot der Durchführung von Bestätigungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung und/oder der Unterzeichnung von Prüfungsvermerken zur Nachhaltigkeitsberichterstattung von bis zu drei Jahren aufzunehmen. Auch die übrigen Sanktionsmöglichkeiten, wie eine Rüge oder eine Geldbuße sowie die Möglichkeit eines Berufsausschlusses sind bei unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen sinnvolle Ergänzungen des Sanktionskatalogs; die zuständige Behörde wird nämlich nur bei einem Katalog unterschiedlich gewichtiger Sanktionen eine verhältnismäßige Sanktion je nach Schwere des Verstoßes verhängen können.

g) Organisation der Arbeit¹²⁴

Auf europäischer Ebene enthalten die Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD sowie die Abschlussprüferverordnung i.d.F. der CSRD Regelungen zur Arbeitsorganisation und in diesem Rahmen insbesondere Regelungen zur internen Qualitätssicherung.¹²⁵ Die Regelungen zur Arbeitsorganisation sind dabei Teil des Kapitels IV. der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD (Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis) und mithin als Bestandteil sowie zur Sicherstellung der bereits zuvor dargestellten Berufsgrundsätze zu begreifen.

Die Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD verlangt in Art. 24a etwa die Einrichtung eines internen Qualitätssicherungssystems, das mindestens Regelungen für die Durchführung von Abschlussprüfungen, für die Fortbildung und die Beaufsichtigung von Mitarbeitern und für die Anfertigung von Arbeitspapieren enthält. Die Verantwortung für das interne Qualitätssicherungssystem muss dabei jedenfalls einem bestellten Abschlussprüfer obliegen. Dabei werden unter interner Qualitätssicherung die von einem Prüfungsbetrieb installierten Maßnahmen verstanden, die sicherstellen sollen, dass der Prüfungsbetrieb seinen gesetzlichen und berufsständischen Pflichten und Verantwortlichkeiten gegenüber Mandanten und der Öffentlichkeit nachkommt. Zu unterscheiden sind Maßnahmen, welche die Organisation des Prüfungsbetriebs, und Maßnahmen, welche die Qualität der Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge gewährleisten sollen.

¹²⁴ Kapitel IV. der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

¹²⁵ Im österreichischen Recht finden sich die Regelungen zur Qualitätssicherung in § 23 APAG, wobei Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften nach dessen Abs. 1 dazu verpflichtet sind, Regelungen festzulegen, die eine hohe Qualität der von ihnen durchzuführenden Prüfungen gewährleisten. § 23 Abs. 2 Ziffer 1 APAG sieht vor, dass diese Regelungen jedenfalls ein internes Qualitätssicherungssystem zu umfassen haben. Außerdem werden das Qualitätsmanagement von Prüfungsbetrieben und die auftragsbegleitende Qualitätssicherung im Rahmen des Berufsrechts in der KSW-PRL 2022 vorgegeben.

Art. 24b der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD regelt die Arbeitsorganisation von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften.¹²⁶ Demnach haben Prüfungsgesellschaften, die die Abschlussprüfung durchführen, einen verantwortlichen Prüfungspartner zu benennen, der mit den notwendigen Mitteln und Personal mit der notwendigen Kompetenz und den notwendigen Fähigkeiten ausgestattet ist.

Zusätzlich haben Prüfungsgesellschaften, die Nachhaltigkeitsberichte prüfen, gemäß Art. 24b Abs. 1 UAbs. 2 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD einen verantwortlichen Nachhaltigkeitspartner zu benennen. Für die Bestellung des verantwortlichen Prüfungspartners bzw. des verantwortlichen Nachhaltigkeitspartners gelten dabei die folgenden Hauptkriterien: Kompetenz, Sicherstellung der Qualität der Prüfung und Bestätigung sowie Unabhängigkeit.

Außerdem hat ein Abschlussprüfer seine Arbeit so zu organisieren, dass er gemäß Art. 24b Abs. 2 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD die zur angemessenen Wahrnehmung seiner Aufgaben erforderlichen Ressourcen vorsieht und ausreichend Zeit für das Prüfungsmandat aufwendet. Diese Anforderungen gelten nunmehr auch für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß Art. 24b Abs. 2a der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

Zusätzlich haben Abschlussprüfer gemäß Art. 24b Abs. 3 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD eine ordnungsgemäße Dokumentation sicherzustellen und demnach Aufzeichnungen über alle Verstöße gegen die Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD und die Abschlussprüferverordnung i.d.F. der CSRD zu führen.

Art. 24b Abs. 4 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD verlangt, dass Abschlussprüfer eine Mandantendatei führen, wobei diese im Hinblick auf jeden Mandanten genau bestimmte Angaben zu enthalten hat. Darüber hinaus ist im Zuge jeder Abschlussprüfung auf verpflichtender Basis eine Prüfungsakte anzulegen.

Art. 24b Abs. 5a der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD erweitert diese Anforderung insofern als nunmehr auch bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung für jeden Auftrag eine eigene Bestätigungsakte anzulegen ist. Darüber hinaus gelten in diesem Zusammenhang weitere Dokumentationsanforderungen.

Das Gleichwertigkeitspostulat in Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 lit. g der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD bezieht sich ausdrücklich auch auf die Arbeitsorganisation

¹²⁶ Zur Arbeitsorganisation von Abschlussprüfern siehe im österreichischen Recht den bereits erwähnten § 23 APAG sowie die KSW-PRL 2022, wobei die KSW-PRL 2022 die Anforderungen an die Einrichtung eines Prüfungsbetriebs spezifiziert. Auch sei in diesem Zusammenhang – für jene Wirtschaftsprüfer, die sich als Abschlussprüfer registrieren lassen – auf die Qualitätssicherungsstandards International Standard on Quality Management 1 (*ISQM 1*; Qualitätsmanagement für Prüfungsbetriebe) und International Standard on Quality Management 2 (*ISQM 2*; auftragsbegleitende Qualitätssicherungen) hingewiesen. ISQM 1 und ISQM 2 wurden dabei durch die Neufassung der KSW-PRL 2022 im österreichischen Recht umgesetzt.

von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen. Insbesondere verlangt Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 lit. g der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD, dass unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen Akten und Mandantendateien zu führen haben. Außerdem haben sie – dem Richtlinienwortlaut zufolge – über ausreichendes Personal und notwendige Mittel zu verfügen.

Die Mitgliedstaaten haben bei der Umsetzung der CSRD demnach darauf zu achten, dass unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen eine Arbeitsorganisation gleicher Qualität und Wirksamkeit einzurichten haben, wie sie für Abschlussprüfer in Art. 24b der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD gefordert wird.

h) Meldung von Unregelmäßigkeiten

Gemäß Art. 7 der Abschlussprüferverordnung i.d.F. der CSRD haben Abschlussprüfer, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, den geprüften Unternehmen Unregelmäßigkeiten mitzuteilen und die geprüften Unternehmen aufzufordern, diese Unregelmäßigkeiten zu untersuchen, aufzugreifen und der Wiederholung solcher Unregelmäßigkeiten vorzubeugen. Sollte das geprüfte Unternehmen die vermuteten Unregelmäßigkeiten nicht untersuchen, hat der Abschlussprüfer die zuständige nationale Behörde zu informieren.¹²⁷

Art. 25d der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD sieht nunmehr vor, dass Art. 7 der Abschlussprüferverordnung i.d.F. der CSRD auch gilt, wenn ein Abschlussprüfer die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführt.

Gemäß Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 lit. h der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD gilt das Gleichwertigkeitspostulat insbesondere für die Meldung von Unregelmäßigkeiten. Demnach haben die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der CSRD sicherzustellen, dass unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen auch in dieser Hinsicht gleichwertige Anforderungen zu erfüllen haben. Eine Meldepflicht für Unregelmäßigkeiten, wie sie in Art. 7 der Abschlussprüferverordnung i.d.F. der CSRD vorgesehen ist, wird daher in – unter Qualitätsgesichtspunkten – gleicher Ausgestaltung auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu gelten haben.

3. Inhaltliche Anforderungen an die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

a) Standards für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung und das diesbezügliche Prüfungsurteil

Gemäß Art. 26a Abs. 1 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD hat die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung künftig anhand von der Kommission anzunehmender Prüfungsstandards zu erfolgen.

¹²⁷ Auch die europarechtlichen Vorschriften zur Meldung von Unregelmäßigkeiten sind in der – auf Basis des WTBG 2017 erlassenen – KSW-PRL 2022 im Detail geregelt.

Generell sollen Prüfungsstandards eine hohe und vergleichbare Prüfungsqualität gewährleisten – unabhängig vom Erbringer der Prüfungsleistung.¹²⁸ Als fachtechnische Normen regeln sie Art und Umfang einer Prüfungs- oder verwandten Dienstleistung. Prüfungsstandards decken den Ablauf einer Prüfung, beginnend mit der Auftragsannahme, über die Prüfungsplanung, die Vornahme von Risikobeurteilungen und die Reaktion auf beurteilte Fehlerrisiken, die Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen und die anschließende Urteilsbildung, die begleitenden Dokumentations- und Kommunikationsanforderungen bis hin zur Berichterstattung im Prüfungsbericht und im Bestätigungsvermerk ab.

Bis spätestens zum 1. Oktober 2026 hat die Kommission delegierte Rechtsakte anzunehmen und darin Prüfungsstandards für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung festzulegen, wobei diese Standards zunächst eine begrenzte Prüfungssicherheit fordern werden. Bis spätestens 1. Oktober 2028 hat die Kommission nach Durchführung einer Machbarkeitsbewertung für die Unternehmen, dann weitere delegierte Rechtsakte anzunehmen und darin Standards für die Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit festzulegen.¹²⁹ Dabei werden die von der Kommission über delegierte Rechtsakte gemäß Art. 26a Abs. 3 Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD festzulegenden Prüfungsstandards voraussichtlich auf dem International Standard on Sustainability Assurance (*ISSA 5000*)¹³⁰ beruhen.

Solange die Kommission noch keine Prüfungsstandards festgelegt hat, mithin bis spätestens 1. Oktober 2026, können die Mitgliedstaaten nationale Standards für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung erlassen.¹³¹

Art. 28a Abs. 1 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD sieht zudem vor, dass die Ergebnisse der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in einem Prüfungsvermerk zur Nachhaltigkeitsberichterstattung darzulegen sind. Dieser Prüfungsvermerk ist anhand der von der Kommission festgelegten Prüfungsstandards oder der von den Mitgliedstaaten festgelegten nationalen Prüfungsstandards zu erstellen.

¹²⁸ Art. 26 Abs. 1 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD sieht vor, dass die Mitgliedstaaten sicherzustellen haben, dass Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften Abschlussprüfungen unter Beachtung internationaler Prüfungsstandards, z.B. ISA- und IAASB-Standards durchführen.

¹²⁹ Art. 26a Abs. 3 Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD; *Quick/Toledano/Toledano*, IRZ 2022, 37, 39.

¹³⁰ Derzeit arbeitet das IAASB an globalen Standards zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Dabei entwickelt das IAASB einen eigenständigen, prinzipienbasierten und übergreifenden Standard, der künftig die Bezeichnung International Standard on Sustainability Assurance (*ISSA 5000*) tragen soll. Dieser künftige Prüfungsstandard – der voraussichtlich im Jahr 2024 im IAASB verabschiedet wird – soll sowohl Prüfungen mit hinreichender als auch Prüfungen mit begrenzter Prüfungssicherheit ermöglichen. Insgesamt soll ISSA 5000 auf globaler Basis sicherstellen, dass die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vergleichbar ist. Außerdem soll ISSA 5000 eine ausreichende Qualität dieser Prüfungen gewährleisten und dadurch die Glaubwürdigkeit der Nachhaltigkeitsberichterstattung fördern.

¹³¹ Art. 26a Abs. 2 Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

b) Für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen geltende Prüfungsstandards

Gemäß Art. 34 Abs. 4 UAbs. 2 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD haben die Mitgliedstaaten sicherzustellen, dass in den Fällen, in denen der Nachhaltigkeitsbericht von einem unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen geprüft wird, die Art. 26a, 27a¹³² und 28a der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD gelten.

Nachdem die Art. 26a und 28a der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD, wie oben dargestellt, vorsehen, dass die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung anhand der von der Kommission festzulegenden Prüfungsstandards bzw. der nationalen Prüfungsstandards zu erfolgen hat, ergibt sich aus Art. 34 Abs. 4 UAbs. 2 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD mithin, dass auch unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen die Prüfungsstandards der Kommission bzw. allfällige nationale Prüfungsstandards anzuwenden haben, und zwar auf genauso verpflichtender Basis wie Abschlussprüfer.

Demnach haben die Mitgliedstaaten bei der nationalen Umsetzung der CSRD sicherzustellen, dass die Prüfungsstandards der Kommission bzw. allfällige nationale Prüfungsstandards auch von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen anzuwenden sind.

Was die Anwendung der Standards für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung anbelangt, haben demnach nicht etwa gleichwertige, sondern im Vergleich zu Abschlussprüfern idente Anforderungen für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu gelten.

Diese europarechtlich vorgesehene Geltung inhaltlich identer Prüfungsstandards ist auch sinnvoll und geboten, wenn man die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten durch Abschlussprüfer und andere Dienstleister im internationalen Vergleich betrachtet: Die IFAC hat zudem 911 Prüfungsberichte aus dem Jahr 2021 zu Nachhaltigkeitsberichten aus unterschiedlichen Rechtsräumen weltweit untersucht.¹³³ Soweit Abschlussprüfer diese Prüfungsberichte verfassten, wurden in 99 % der Fälle entweder IAASB- oder AICPA-Standards für die Prüfung herangezogen (American Institute of Certified Public Accountants; *AICPA*). Sofern aber alternative Sachverständige („*other service providers*“) die Prüfungsberichte verfassten, wurden die genannten Prüfungsstandards nur in 40 % der Fälle angewandt, d.h. diese Sachverständigen legten ihrer Prüfung andere Standards zugrunde.

¹³² Art. 27a der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD regelt die Prüfung der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung. Nachdem Art. 34 Abs. 4 UAbs. 2 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. CSRD vorsieht, dass Art. 27a der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen gilt, können auch diese zur Prüfung der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung akkreditiert/zugelassen werden.

¹³³ Die von der IFAC durchgeführte Studie wurde nicht veröffentlicht.

4. Nachweis einer Berufshaftpflichtversicherung

Es könnte darüber hinaus rechtlich geboten sein, dass auch unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen eine Berufshaftpflichtversicherung abschließen und deren Abschluss nachweisen müssen, um zugelassen zu werden und die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung übernehmen zu dürfen.

Die Berufshaftpflichtversicherung ist in Österreich für Abschlussprüfer gleich in mehrfacher Hinsicht relevant: In § 11 WTBG 2017 ist geregelt, dass Berufsberechtigte dazu verpflichtet sind, für Schäden aus ihrer Tätigkeit eine Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung abzuschließen und für die gesamte Dauer des Bestehens ihrer Berufsberechtigung aufrechtzuerhalten. Eine aufrechte Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung ist außerdem bereits eine allgemeine Voraussetzung für die öffentliche Bestellung¹³⁴ gemäß § 8 Abs. 1 Ziffer 4 WTBG 2017. Zudem dürfen Prüfungsaufträge nach § 77 Abs. 1 Satz 2 WTBG 2017 nicht angenommen werden, wenn keine Versicherungsdeckung besteht, die den Auftrag sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach abdeckt. Einen geeigneten und angemessenen Versicherungsschutz sicherzustellen, ist außerdem Teil des in einem Prüfungsbetrieb einzurichtenden Qualitätssicherungssystems. Dieser Versicherungsschutz ist daher auch von Qualitätssicherungsprüfern bzw. im Fall der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse von Inspektoren zu beaufsichtigen.¹³⁵

Diese Regelung liegt darin begründet, dass Abschlussprüfer nach § 275 Abs. 2 UBG schadensersatzpflichtig werden können, wenn sie ihre Prüfungspflichten verletzen. Diese Schadensersatzpflicht ist in Österreich zwar abgestuft, kann aber nach § 275 Abs. 2 UBG bis zu zwölf Millionen Euro betragen. Aus diesem Grund ist die Berufshaftpflichtversicherung essenziell, um eine finanzielle Absicherung des Auftraggebers bei Prüfungsfehlern sicherzustellen und dem Risiko einer Abschlussprüferinsolvenz vorzubeugen.

Die Berufshaftpflichtversicherung ist in Österreich mithin sowohl Voraussetzung für die öffentliche Bestellung als auch für die Annahme von Prüfungsaufträgen. Die Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD sieht nunmehr vor, dass die Anforderungen an die Zulassung¹³⁶ und die Bestellung¹³⁷ (im Sinne einer Beauftragung durch das zu prüfende Unternehmen)¹³⁸ von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen mit den für Abschlussprüfer geltenden Anforderungen „gleichwertig“ zu sein haben. Wenn ein Mitgliedstaat den Nachweis einer Berufshaftpflichtversicherung daher als Zugangs- und/oder Bestellvoraussetzung für Abschlussprüfer vorsieht, so hat der Mitgliedstaat aufgrund des

¹³⁴ § 5 Abs. 2 WTBG 2017 normiert, dass eine natürliche Person berufsberechtigt und somit zur selbständigen Ausübung eines Wirtschaftstreuhandberufes berechtigt ist, nachdem sie durch die KSW öffentlich bestellt wurde. Die öffentliche Bestellung ist im österreichischen Recht demnach eine Voraussetzung für die Berufsberechtigung.

¹³⁵ § 23 Abs. 2 Ziffer 1 lit. e APAG.

¹³⁶ Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 lit. a der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

¹³⁷ Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 lit. e der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

¹³⁸ Art. 37 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

Gleichwertigkeitspostulats eine Anforderung „gleicher Qualität und Wirksamkeit“ auch an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu richten. Auch von diesen wäre als Voraussetzung für die Mandatierung als Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf nationaler Ebene daher der Nachweis einer entsprechenden Berufshaftpflichtversicherung zu erbringen.

Ein solcher Nachweis ist zum Schutz der unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen auch geboten. Schließlich weisen auch Nachhaltigkeitsinformationen – nach der Zielsetzung der CSRD – finanzielle Relevanz auf.¹³⁹ Die Nachhaltigkeitsberichterstattung ist von erheblicher Bedeutung für Anleger und deren Investitionsentscheidungen sowie für Kreditinstitute, wenn sie über die Kreditvergabe entscheiden. Demnach kann die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung erheblichen Einfluss auf Anlage- und Kreditvergabeentscheidungen haben.¹⁴⁰ Unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen könnten ebenso wie Abschlussprüfer unter den jeweiligen Haftungsvoraussetzungen des nationalen Rechts für fehlerhafte Prüfungsurteile zur Haftung herangezogen werden, wenn auf ihrem Urteil beruhend Anlage- oder Kreditvergabeentscheidungen getroffen werden. Gleichzeitig ist in solchen Fällen der Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung durch unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen erforderlich, um für die Auftraggeber und all jene, die sich auf die Abschlussprüfung verlassen, ein entsprechendes Haftungssubstrat sicherzustellen.

Insgesamt ist daher naheliegend, dass Mitgliedstaaten, die eine Berufshaftpflichtversicherung als Zulassungs- oder Bestellvoraussetzung für Abschlussprüfer vorsehen, eine solche auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen voraussetzen, sodass die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch eine entsprechende Haftpflichtversicherung abgedeckt wird.

III. Frage 2: Anforderungen an die Aufsicht über unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen

Lässt ein Mitgliedstaat unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu, so stellt sich damit die Frage, welche Anforderungen für die Ausgestaltung der Aufsicht über diese zu beachten sind. Insbesondere ist fraglich, ob die Anforderungen an die öffentliche Aufsicht über Abschlussprüfer aus Art. 32 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen in institutioneller und in prozessualer Hinsicht umzusetzen sind.

Für Abschlussprüfer ist in Art. 32 Abs. 1 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD geregelt, dass die Mitgliedstaaten eine wirksame öffentliche Aufsicht zu organisieren und eine zuständige Behörde zu benennen haben, die für diese Aufsicht verantwortlich ist. Die zuständige Behörde muss nach Art. 32 Abs. 4

¹³⁹ CSRD, Erwägungsgrund 8.

¹⁴⁰ CSRD, Erwägungsgrund 11.

der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD die Letztverantwortung für die Aufsicht über folgende Aspekte haben:

- a) die Zulassung und Registrierung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften;
- b) die Annahme von Berufsgrundsätzen, von Standards für die interne Qualitätssicherung von Prüfungsgesellschaften, von Prüfungsstandards sowie von Standards für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu beaufsichtigen, es sei denn, diese Standards werden von anderen mitgliedstaatlichen Behörden angenommen oder genehmigt;
- c) die kontinuierliche Fortbildung;
- d) Qualitätssicherungssysteme;
- e) Untersuchungs- und Verwaltungsdisziplinarsysteme.¹⁴¹

Art. 32 Abs. 4 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD differenziert danach grundsätzlich zwischen der Zulassung, der Registrierung und der laufenden Aufsicht, zu der u.a. die Aufsicht über Qualitätssicherungssysteme i.S.d. Art. 29 ff. sowie Untersuchungen und Sanktionen i.S.d. Art. 30 ff. und Art. 32 Abs. 5 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD zählen.

1. Zulassung zur Tätigkeit als unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen

Die Zulassung zur Tätigkeit des unabhängigen Erbringers von Bestätigungsleistungen (die Akkreditierung als Konformitätsbewertungsstelle) wird von der nationalen Akkreditierungsstelle erteilt. Im Rahmen des Zulassungsverfahrens sind von der nationalen Akkreditierungsstelle die Anforderungen des nationalen Akkreditierungsprogramms zu prüfen, das nach dem Gleichwertigkeitspostulat die Voraussetzungen der Art. 4 ff. der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD umzusetzen hat (vgl. dazu II. 2.1 und II. 2.2 a)).

Da die Mitgliedstaaten gemäß Art. 2 Nr. 11 und Art. 4 Abs. 1 der Akkreditierungsverordnung nur eine einzige nationale Akkreditierungsstelle benennen dürfen, ist für die Akkreditierung von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen zwingend diese eine Behörde (in Österreich demnach der Bundesminister für Arbeit und Wirtschaft) zuständig.

Indes untersagt es die Akkreditierungsverordnung dem nationalen Gesetzgeber nicht, anzuordnen, dass die Akkreditierungsstelle im Rahmen des Akkreditierungsverfahrens den Sachverstand anderer Behörden (etwa der APAB) zu berücksichtigen und diese Behörden in das Zulassungsverfahren einzubinden hat. Eine solche Ausgestaltung könnte sich u.U. dann anbieten, wenn bei der

¹⁴¹ Für die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften ist in Österreich die APAB zuständig. Ihre Organisation, Aufgaben und Befugnisse sind in Österreich im APAG geregelt. Die Aufsicht über die APAB obliegt dabei dem Bundesminister für Finanzen.

Akkreditierungsbehörde sachliche und personelle Ressourcen fehlen, um das nationale Akkreditierungsprogramm im Zulassungsverfahren umfassend zu prüfen.

2. Registrierung

Wie gezeigt ist nach dem Gleichwertigkeitspostulat neben der Akkreditierung auch eine Registrierung von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen erforderlich (vgl. dazu II. 2.1 d)). Da die Akkreditierungsverordnung sich zum Registrierungserfordernis nicht verhält, könnte die Zuständigkeit hierfür der nationalen Akkreditierungsstelle oder einer anderen Behörde (etwa der APAB) übertragen werden.

3. Laufende Aufsicht über unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen

a) Grundsätze für die laufende Aufsicht

Von der Zulassung zur Tätigkeit und der Registrierung ist die laufende Aufsicht über die unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen nach deren Akkreditierung zu unterscheiden. Hierzu ergibt sich möglicherweise bereits aus der Akkreditierungsverordnung ein anwendbares Aufsichtsregime: Nach Art. 5 Abs. 3 der Akkreditierungsverordnung überwachen die nationalen Akkreditierungsstellen die Konformitätsbewertungsstellen, denen sie eine Akkreditierungsurkunde ausgestellt haben. Nach dem AkkG 2012, das die Akkreditierungsverordnung in Österreich konkretisiert, kann die Akkreditierungsstelle eine Konformitätsbewertungsstelle bei Vorliegen wichtiger Gründe einer Überwachung unterziehen, beispielsweise bei Strafanzeigen, schriftlichen Beschwerden oder einem begründeten Verdacht, dass Entziehungsgründe vorliegen.¹⁴² Diese „Überwachung“ von Konformitätsbewertungsstellen durch die nationale Akkreditierungsstelle in Österreich erfolgt daher nur bei Vorliegen besonderer Verdachtsmomente. Sie ist nicht als umfassende laufende Aufsicht ausgestaltet.

Aus Art. 30, 30a und Art. 32 Abs. 4 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD ergibt sich hingegen, dass Abschlussprüfer einer umfassenden laufenden Aufsicht durch die zuständige Aufsichtsbehörde unterstehen, die insbesondere die Untersuchung und Sanktionierung von Verstößen nach Maßgabe des Sanktionskatalogs des Art. 30a der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD umfasst (Art. 32 Abs. 4 lit. e) der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD). Zudem erstreckt sie sich auf die Überwachung der Qualitätssicherungssysteme i.S.d. Art. 29 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD (Art. 32 Abs. 4 lit. d) der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD) und die Anforderungen an die kontinuierliche Fortbildung i.S.d. Art. 13 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD (Art. 32 Abs. 4 lit. c) der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD).

¹⁴² § 11 Abs. 1 AkkG 2012.

Sämtliche dieser Aspekte sind auch in der beispielhaften Aufzählung in Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 lit. a) bis h) der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD derjenigen Anforderungen der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD enthalten, die in gleichwertiger Qualität und Wirkung auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen vorzusehen sind (vgl. Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 lit. b), c) und f) der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD).

Das Gleichwertigkeitspostulat der CSRD setzt damit voraus, dass auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen eine laufende Aufsicht einzurichten ist, die die Erfüllung der für den Prüfer geltenden Normen bzw. die Einhaltung der Berufspflichten sicherstellt.

Dafür spricht auch Art. 34 Abs. 5 UAbs. 2 der Bilanz-Richtlinie i.d.F. der CSRD, der vorsieht, dass grundsätzlich der Herkunftsmitgliedstaat für die Beaufsichtigung der in seinem Hoheitsgebiet niedergelassenen unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen zuständig ist. Die Vorschrift setzt voraus, dass jeder Mitgliedstaat, der unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zulässt, auch eine Aufsicht über diese unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen vorzusehen hat.

Mit Blick auf die künftige Bedeutung geprüfter Nachhaltigkeitsberichte für die Adressaten und die interessierte Öffentlichkeit erscheint eine „Überwachung“ unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen im Sinne einer anlassbezogenen Aufsicht durch die nationale Akkreditierungsstelle nicht als ausreichend. Regelmäßige (auch anlassunabhängige) Untersuchungen einer unabhängigen Aufsicht decken Mängel in der Auftragsdurchführung auf, bevor diese die Prüfungsqualität beeinträchtigen und damit zu einem fehlerhaften Prüfungsurteil führen. Aus diesem Grund scheint es bei der Richtlinienumsetzung geboten, eine über die anlassbezogene Aufsicht nach dem Akkreditierungsregime hinausgehende laufende Aufsicht auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen vorzusehen.

Für eine gleichwertige Ausgestaltung der Aufsicht spricht auch, dass für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen dieselben inhaltlichen Anforderungen und Standards gelten, wie für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch Abschlussprüfer.¹⁴³ Die laufende Aufsicht muss bei Abschlussprüfern und unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen demnach die Einhaltung dieser inhaltlich identen Vorschriften für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung, namentlich die Durchführung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in Übereinstimmung mit den Art. 26a bis 28a der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD, sicherstellen.

Daher bedarf es auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen einer Aufsichtsbehörde, welche die Einhaltung dieser gleichwertigen Anforderungen laufend überwacht. Ohne eine Aufsichtsbehörde, die auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen eine laufende Aufsicht wahrnimmt,

¹⁴³ Siehe ausführlich dazu unter C.II.3.

ist die Einhaltung der unionsrechtlichen Anforderungen in Bezug auf die kontinuierliche Fortbildung, die Qualitätssicherungssysteme sowie die Untersuchungs- und Verwaltungsdisziplinarsysteme etc. nicht gesichert. Dem Gleichwertigkeitspostulat wäre nicht entsprochen, wenn nur bei einer Berufsgruppe (nämlich den Abschlussprüfern) z.B. die Einhaltung der Vorschriften zu Qualitätssicherungssystemen im Rahmen einer laufenden Aufsicht beaufsichtigt wird, bei der anderen Berufsgruppe (den unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen) jedoch nicht.

b) Ausgestaltung der laufenden Aufsicht über unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen

In institutioneller Hinsicht sieht die Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD für Abschlussprüfer vor, dass die für die laufende Aufsicht zuständige Behörde von Nichtberufsausübenden geleitet wird, die in den für Abschlussprüfungen und ggf. für Bestätigungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung relevanten Bereichen über entsprechende Kenntnisse verfügen und die in einem unabhängigen und transparenten Verfahren ausgewählt werden.¹⁴⁴ Die praktische Verantwortung insbesondere für die Durchführung von Inspektionen und die Sanktionierung von Abschlussprüfern liegt somit bei einer Stelle, die vom Berufsstand unabhängig ist. Dadurch sollen die Qualität, Integrität und Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gestärkt werden. Diese Eigenschaften sind für eine glaubwürdige Aufgabenerfüllung durch den Abschlussprüfer und für das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Abschlussprüfung unabdingbar.¹⁴⁵

An dem Fall, dass ein unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen seine Tätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat verlagert, zeigt der Unionsgesetzgeber, wie eine Aufsicht über unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen ausgestaltet werden kann:

„Wenn unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Hoheitsgebiet eines Aufnahmemitgliedstaats durchführen, sollte dieser Aufnahmemitgliedstaat beschließen können, unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu beaufsichtigen, wobei die Möglichkeit besteht, den umgesetzten Rahmen für die Beaufsichtigung von Abschlussprüfern, die Bestätigungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführen, zu nutzen.“¹⁴⁶

Daraus ergibt sich, dass ein Aufnahmemitgliedstaat die Möglichkeit hat, die in einem anderen Mitgliedstaat zugelassenen unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen bei einer Tätigkeit in seinem eigenen Hoheitsgebiet dem für Abschlussprüfer geltenden Aufsichtsrahmen zu unterstellen. Daraus folgt zugleich, dass, während die Akkreditierung (und damit die Zulassung) durch die

¹⁴⁴ Art. 32 Abs. 3 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD.

¹⁴⁵ Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD, Erwägungsgrund 24.

¹⁴⁶ CSRD, Erwägungsgrund 62.

nationale Akkreditierungsstelle erfolgt, die laufende Aufsicht durch eine andere Behörde erfolgen kann.

Diese Möglichkeit spricht dafür, dass die Mitgliedstaaten auch die im eigenen Hoheitsgebiet zugelassenen unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen dem für Abschlussprüfer geltenden Aufsichtsrahmen unterstellen können. Die laufende Beaufsichtigung von Abschlussprüfern und unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen durch ein und dieselbe Aufsichtsbehörde ist unionsrechtlich demnach zulässig.

c) Möglichkeiten der praktischen Umsetzung

Da die CSRD die Zuständigkeit zur laufenden Aufsicht über unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen nicht im Detail regelt, eine solche – wie gezeigt – aber geboten ist, stellt sich die Frage, wie eine laufende Aufsicht über unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen institutionell auszugestalten ist.

Nachfolgend soll die Möglichkeit untersucht werden, unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen der laufenden Aufsicht der APAB, als der für Abschlussprüfer zuständigen Aufsichtsbehörde, zu unterstellen. Alternativ dazu soll die Möglichkeit untersucht werden, eine eigenständige Aufsichtsbehörde für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen einzurichten oder die Akkreditierungsbehörde hiermit zu betrauen. Da die Umsetzung der CSRD dem nationalen Gesetzgeber überlassen bleibt, können weitere Regelungsoptionen in Betracht kommen.

aa) Aufsicht durch die APAB

Nach Art. 32 Abs. 3 UAbs. 1 der Abschlussprüfer-Richtlinie i.d.F. der CSRD wird die zuständige Behörde, in Österreich die APAB, von Nichtberufsausübenden geleitet, die auch über entsprechende Kenntnisse für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung verfügen müssen. Aus diesem Grund wäre es denkbar, auch unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen, soweit sie die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung übernehmen, der laufenden Aufsicht der APAB zu unterstellen. Damit könnte bei der Umsetzung der CSRD vermieden werden, eine zusätzliche Kontrollstelle einrichten und diese mit gleichermaßen qualifizierten Fachkräften besetzen zu müssen.

Vor dem Hintergrund des Erfordernisses gleicher Wettbewerbsbedingungen spricht auch vieles dafür, die Aufsicht über Abschlussprüfer und unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen, durch *dieselbe* Behörde auszuüben. So kann eine einheitliche Ermessensausübung in gleich gelagerten Fällen sichergestellt werden, beispielsweise, wenn Vorgaben für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung verletzt werden. Für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gelten, wie gezeigt, dieselben Standards für Abschlussprüfer und unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen. Dieselbe Aufsichtsbehörde sowohl für Abschlussprüfer als auch für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen vorzusehen, würde die einheitliche Kontrolle beider

Berufsstände auch im Hinblick auf die Anwendung dieser Prüfungsstandards sicherstellen.

bb) Aufsicht durch eine separate Aufsichtsbehörde

Entscheidet sich der österreichische Gesetzgeber bei der Umsetzung der CSRD für die Einrichtung einer eigenständigen Behörde und betraut diese mit der Aufsicht über unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen, so müssten die eingeräumten Befugnisse und Kontrollmaßstäbe dieser Behörde denen der APAB zumindest gleichwertig sein. Dies gilt auch für den Fall, dass sich der nationale Gesetzgeber dazu entscheidet, der nationalen Akkreditierungsstelle die Aufsicht über unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zu übertragen. In diesem Fall wären jedenfalls gleichwertige Aufgaben, Zuständigkeiten und Befugnisse der nationalen Akkreditierungsstelle – verglichen mit der APAB – vorzusehen, sowie deren Besetzung mit gleichermaßen qualifiziertem Fachpersonal sicherzustellen.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass die APAB von den Abschlussprüfern selbst finanziert wird. Auch die Aufsicht der APAB über Prüfungen im Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung wird künftig dementsprechend von den Abschlussprüfern selbst finanziert. Gleiche Wettbewerbsbedingungen für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen dürften demnach erfordern, auch für diese ein eigenfinanziertes Aufsichtssystem einzurichten.
