

Allgemeiner Teil

Hauptgesichtspunkte des Entwurfs:

Die Richtlinie (EU) 2022/2464 vom 14. Dezember 2022 (in der Folge kurz: Änderungs-Richtlinie) zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 (in der Folge kurz: Abschlussprüfungs-Verordnung) und der Richtlinien 2004/109/EG (in der Folge kurz: Transparenz-Richtlinie), 2006/43/EG (in der Folge kurz: Abschlussprüfungs-Richtlinie) und 2013/34/EU (in der Folge kurz: Bilanz-Richtlinie) hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen, ABl. Nr. L 322 vom 16.12.2022, S. 15, war bis 6. Juli 2024 in innerstaatliches Recht umzusetzen. Die Verhandlungen zu dieser Richtlinie erfolgten in enger Abstimmung des Bundesministeriums für Justiz mit dem Bundesministerium für Finanzen, dem Bundesministerium für Arbeit und Wirtschaft und dem Bundesministerium für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie.

Erste grundsätzliche Überlegungen zur Umsetzung dieser Richtlinie wurden am 22. September 2022 im Beisein der genannten Bundesministerien in einer Arbeitsgruppe diskutiert, zu der die Wirtschaftskammer, die Arbeiterkammer, die Landwirtschaftskammer, die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, das Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer:innen; der Österreichische Gewerkschaftsbund, die Industriellenvereinigung, der Sparkassen-Prüfungsverband, der Österreichische Raiffeisenverband, das Umweltbundesamt, die Finanzmarktaufsichtsbehörde, die Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde, die Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung, das AFRAC und jene Interessenverbände oder Organisationen, die daran Interesse bekundet haben (respAct, Netzwerk Soziale Verantwortung, Gemeinwohl-Ökonomie, Ökobüro, WWF, Quality Austria, Erste Group), eingeladen waren. Ein erster Entwurf, zu dem alle legalisch betroffenen Bundesministerien beigetragen haben, wurde am 25. April 2023 diskutiert. Bei dieser Besprechung waren alle bisher genannten Interessenvertreter eingeladen, und zusätzlich noch die Zukunftsoffensive Verkehr und Infrastruktur (ZOVI), eine Initiative der Vorstände von Österreichs Leitunternehmen im Bereich der kritischen Infrastruktur. Außerhalb dieser Sitzungen fanden Treffen mit Vertretern der KSW, des iwp, des Sparkassen-Prüfungsverbandes, des Österreichischen Raiffeisenverbandes und von ZOVI auf deren Initiative hin zu einzelnen Aspekten des Entwurfs statt.

Die Änderungs-Richtlinie soll vorwiegend im UGB umgesetzt werden; dazu sind die schon bestehenden Regelungen über die nichtfinanzielle Berichterstattung (§ 243b und § 267a) an die Neuregelungen anzupassen. Auch die Regelungen über die verpflichtende Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung sind im vierten Abschnitt des dritten Buches aufzunehmen. Prinzipiell sollen in Österreich auch **unabhängige Erbringer von Prüfungsleistungen** die Prüfung vornehmen können; dazu bedarf es allerdings zunächst gesetzlicher Regelungen zur Gleichwertigkeit mit den Wirtschaftsprüfer:innen. Sobald diese Regelungen getroffen sind, sollen die Regelungen im UGB für Abschlussprüfer:innen auch für die unabhängige Erbringer:innen von Prüfungsleistungen gelten (§ 268 Abs. 4 UGB).

Ein zentraler Bestandteil der Änderungs-Richtlinie ist die **digitale Einreichung der Nachhaltigkeitsberichte**. Um eine solche digitale Einreichung zu ermöglichen, soll das unionsrechtlich nicht vorgegebene Erfordernis der Unterschrift des Jahresabschlusses und anderer Unterlagen der Rechnungslegung aufgegeben und durch eine gleichwertige, technologieneutrale Form der Verifizierung durch Vorstand oder Geschäftsführung abgelöst werden.

Mit der Änderungs-Richtlinie soll der Nachhaltigkeitsberichterstattung der gleiche Stellenwert wie der Finanzberichterstattung eingeräumt werden. Dazu bedarf es auch einer Anpassung des **Sanktionenregimes**. In erster Linie sollen die verantwortlichen Organe – wie bisher bei der Einstufung in die Größenkriterien – selbst angeben müssen, welche Art von Berichten sie einzureichen haben. Fehlerhafte Angaben oder Berichte sollen Zwangsstrafen des Firmenbuchgerichts nach sich ziehen (§ 284 UGB).

Jüngste Auswertungen haben gezeigt, dass die derzeitigen Zwangsstrafen in bestimmten Fällen keine ausreichende Beugewirkung entfalten, um eine **zeitgerechte Offenlegung** sicherzustellen. Manche Unternehmen haben die Zwangsstrafen mehrerer Strafperioden kumulieren lassen, und dennoch über mehrere Monate oder sogar Jahre keine Unterlagen der Unternehmensberichterstattung offengelegt. Dieser Umstand wird durch zwei Faktoren begünstigt: Zum einen sind die Höchstbeträge seit Einführung der Strafen im Jahr 1991 nicht mehr valorisiert worden, und liegen unverändert bei 3.600 Euro, bei mittleren Unternehmen im Wiederholungsfall bei 10.800 Euro und bei großen Unternehmen bei 21.600 Euro. Zum anderen können aber selbst diese Höchstbeträge im Verfahren nach § 283 UGB nur dann ausgeschöpft werden, wenn ein ordentliches Verfahren eingeleitet wird, was aber nur bei Einspruch des Strafaddressaten geschieht. Es wird daher vorgeschlagen, einerseits den Strafrahmen bei Verstoß gegen die Offenlegungspflichten bei mittleren und großen Gesellschaften zu erhöhen, und andererseits die

Möglichkeit zu schaffen, das Verfahren von Amts wegen einzuleiten. Von dieser Maßnahme sind kleine Gesellschaften nicht betroffen. Damit aber in Zukunft Unternehmen nicht zu Unrecht von den geringeren Strafrahmen für kleinere Unternehmen profitieren, soll eine Zusammenrechnung nach § 221 Abs. 4a UGB auch für solche Mutterunternehmen angeordnet werden, die keine Aktiengesellschaften sind, sondern etwa Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Die **Effektivzinsmethode** ist die vorherrschende Bewertungsmethode für Ausleihungen und Kreditverbindlichkeiten. Die verpflichtende Bildung eines Disagios nach § 198 Abs. 7 UGB führt aber dazu, dass der Ausweis nicht in allen Fällen nach der Effektivzinsmethode erfolgen kann, weshalb diese Bestimmung aufgegeben und die Verteilung wesentlicher Aufwendungen im Zusammenhang mit der Fremdkapitalaufnahme in § 211 UGB adressiert werden soll. Damit soll auch der Weg bereitet werden für einen einheitlichen Ausweis in Unternehmens- und Steuerbilanz.

Kompetenzgrundlage:

Der vorliegende Entwurf stützt sich auf Art. 10 Abs. 1 Z 6 (Zivilrechtswesen einschließlich des wirtschaftlichen Assoziationswesens, Strafrechtswesen) und Z 11 (Arbeitsrecht, Vertragsversicherungswesen) B-VG.

Besonderheiten des Normerzeugungsverfahrens:

Keine.

Besonderer Teil

Zu Art. 1 (DriBeG)

Zu § 1:

Die Berichterstattungspflicht für Drittlandunternehmen nach Art. 40a ff der Bilanz-Richtlinie unterscheidet sich in mehrfacher Hinsicht von der Unternehmensberichterstattung nach dem dritten Buch des UGB. Das beginnt schon mit dem Anwendungsbereich, der auch Zweigniederlassungen betrifft, denen an sich keine Rechtspersönlichkeit zukommt. Weiters erstatten die Adressaten der Berichtspflicht keinen eigenen Bericht, sondern müssen einen Bericht des Mutterunternehmens einreichen, sie treten also gewissermaßen in die Berichtspflicht des Drittlandunternehmens ein. Die Situation ist vergleichbar mit der Berichterstattungspflicht nach dem CBCR-Veröffentlichungsgesetz (CBCR-VG), die ebenfalls in einem eigenen Gesetz geregelt wurde.

Zu § 2:

Die Berichterstattungspflicht trifft Tochtergesellschaften und Zweigniederlassungen von Drittlandunternehmen, die auf konsolidierter Ebene mehr als 150 Mio. Euro Umsatzerlöse in der Union erzielt haben.

Tochtergesellschaften müssen entweder groß sein (Abs. 1 Z 1 lit. a), wobei § 221 Abs. 3 UGB zweiter Satz nicht anzuwenden ist, weil für Unternehmen von öffentlichem Interesse eine Sonderregelung in lit. b getroffen werden soll. Oder die Tochtergesellschaft ist kapitalmarktorientiert im Sinne des § 189a Z 1 lit. a UGB (Abs. 1 Z 1 lit. b), wobei es hier eine Gegenausnahme für Kleinstkapitalgesellschaften gibt (Art. 40a Abs. 1 zweiter Unterabsatz Bilanz-Richtlinie). Wenn die Tochtergesellschaft eine kapitalistische Personengesellschaft ist, kommt es auf die Kennzahlen der Personengesellschaft an (§ 221 Abs. 5 letzter Satz UGB).

Zweigniederlassungen müssen im vorangegangenen Geschäftsjahr mehr als 40 Millionen Euro Umsatzerlöse erzielen (Art. 40a Abs. 1 vierter Unterabsatz Bilanz-Richtlinie). Außerdem muss der Rechtsträger, der die Zweigniederlassung gegründet hat, entweder ein unverbundenes Unternehmen sein, oder – wenn er Teil einer Gruppe ist – sein oberstes Mutterunternehmen muss dem Recht eines Drittlandes unterliegen, denn wenn dieses in der EU/im EWR liegt, gibt es ohnedies einen Konzernlagebericht, der die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung enthält. Zusätzlich darf dieser Rechtsträger keine Tochtergesellschaft im Sinne der Z 1 mit Sitz in der Union oder im EWR haben, denn in diesem Fall trifft diese die Berichtspflicht. Das führt aber dazu, dass dann, wenn es nur eine kleine, nicht kapitalmarktorientierte Tochtergesellschaft in der Union gibt, die Berichtspflicht für eine Zweigniederlassung mit mehr als 40 Mio. Euro Umsatz eintritt.

Mit Abs. 2 Z 1 wird Art. 1 Abs. 5 der Bilanz-Richtlinie umgesetzt.

Zu Abs. 3: § 6, der bestimmte Meldepflichten ans Firmenbuch vorsieht, soll auf alle großen Tochtergesellschaften und Gesellschaften von öffentlichem Interesse anwendbar sein, weil das Firmenbuchgericht sonst nicht weiß oder überprüfen kann, ob es den Anforderungen des Abs. 2 genügt. Dasselbe soll für Zweigniederlassungen gelten, die von einem Drittlandunternehmen gegründet wurden.

Zu Abs. 4: Im Hinblick auf die Umsatzerlöse wird mit Abs. 2 Art. 2 Z 5 der Bilanz-Richtlinie umgesetzt. Leider gibt es – anders als nach Art. 48c Abs. 9 der Bilanz-Richtlinie – keine unmittelbar anwendbare Umrechnungsbestimmung; eine analoge Anwendung wird daher geboten sein.

Zu § 3:

Die Begriffsbestimmungen folgen dem CBCR-VG. Anders als nach 48a Abs. 1 Z 1 der Bilanz-Richtlinie definiert Art. 40a das „oberste Mutterunternehmen“ nicht als Unternehmen, das den konsolidierten Abschluss für den größten Kreis von Unternehmen erstellt. Damit scheint es nicht Voraussetzung zu sein, dass dieses oberste Mutterunternehmen tatsächlich einen Konzernabschluss aufstellt. Jedenfalls muss das Tochterunternehmen im Inland von diesem Mutterunternehmen unmittelbar oder mittelbar beherrscht werden (§ 189a Z 6 und 7 UGB).

Zu § 4:

Abs. 1 setzt Art. 40a Abs. 1 Unterabsatz 1 der Bilanz-Richtlinie um. Art. 40a enthält keine Angaben darüber, wer den Nachhaltigkeitsbericht des Drittlandunternehmens erstellt; in Abs. 1 ist nur davon die Rede, dass das Tochterunternehmen „offenlegt und zugänglich macht“. Es spricht viel für die Deutung, dass der Bericht vom Drittlandunternehmen selbst aufzustellen ist und das Tochterunternehmen diesen Bericht bloß beim Firmenbuchgericht einreicht. Dafür spricht auch Art. 40a Abs. 3, der davon ausgeht, dass der Bericht von einem Abschlussprüfer zu prüfen ist, der nach dem Recht des Drittlandunternehmens

zertifiziert ist (und vom Drittlandunternehmen bestellt wird). Zwar sieht Art. 40c vor, dass die Mitglieder der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane der Tochterunternehmen nach Artikel 40a die gemeinsame Verantwortung dafür tragen, nach bestem Wissen und Vermögen sicherzustellen, dass „ihr Nachhaltigkeitsbericht“ gemäß Artikel 40a erstellt wird; damit dürfte aber nur der eigene Nachhaltigkeitsbericht nach Art. 40a Abs. 2 vierter Unterabsatz gemeint sein, den das Tochterunternehmen dann aufzustellen hat, wenn das Mutterunternehmen „die erforderlichen Informationen“ nicht übermittelt.

Abs. 2 und 3 setzen Art. 40a Abs. 2 der Bilanz-Richtlinie um. Der Nachhaltigkeitsbericht des Drittlands-Mutterunternehmens nach Art. 40a Abs. 1 sieht eingeschränkte Angaben im Vergleich zum befreienden Nachhaltigkeitsbericht nach Art. 29a Abs. 7 vor. Der Bericht kann auf drei Arten erstellt werden (siehe Abs. 2): entweder nach den gemäß Art. 40b genannten Standards (eingeschränkte ESRS), oder nach „full ESRS“ nach Art. 29b, oder nach gleichwertigen Drittland-Standards. Wenn der Bericht nach „full ESRS“ erstattet wird, dann dient er gleichzeitig als befreiender Konzernlagebericht nach § 243b Abs. 9 UGB bzw. § 267a Abs. 9 UGB idF des Entwurfs.

Abs. 4 setzt Art. 40a Abs. 3 der Bilanz-Richtlinie um. Zur Übersetzung von „assurance opinion“ mit „Prüfungsurteil“ siehe die Erläuterungen zu § 189a Z 14 UGB.

Zu § 5:

Abs. 1 setzt Art. 40a Abs. 1 Unterabsatz 3 der Bilanz-Richtlinie um, Abs. 2 – über den Verweis auf § 4 Abs. 2 bis 4 – Art. 40a Abs. 2 und 3 mit Bezug auf Zweigniederlassungen.

Zu § 6:

Diese Bestimmung setzt Art. 40a Abs. 1 Unterabsatz 6 der Bilanz-Richtlinie um. Die Angabepflicht soll das Firmenbuchgericht in die Lage versetzen, zu überprüfen, ob die Meldepflichten nach diesem Bundesgesetz eingehalten wurden. Falschangaben sind nach § 9 zu bestrafen.

Alle großen Gesellschaften und Gesellschaften von öffentlichem Interesse haben demnach bekannt zu geben, ob sie über ein oberstes Mutterunternehmen verfügen, dass in einem Drittland ansässig ist (Verweis auf § 2 Abs. 2 Z 1), und falls ja, ob dieses Unternehmen auf konsolidierter Ebene in der Union mehr als 150 Mio Euro Umsatzerlöse erzielt hat (§ 2 Abs. 2 Z 2).

Alle Zweigniederlassungen, die von einem Drittlandunternehmen gegründet wurden, haben bekannt zu geben, ob dieses Drittlandunternehmen über eine große Tochtergesellschaft in der Union verfügt. Falls nein, ist bekannt zu geben, ob das Drittlandunternehmen auf konsolidierter Ebene in der Union mehr als 150 Mio Euro Umsatzerlöse erzielt hat (§ 2 Abs. 2 Z 2). Falls dieses Erfordernis erfüllt ist, ist anzugeben, ob die Zweigniederlassung selbst mehr als 40 Mio Umsatzerlöse erzielt hat.

Zu § 7:

Diese Bestimmung dient der Umsetzung von Art. 40a Abs. 4 Bilanz-Richtlinie.

Zu § 8:

Diese Bestimmung dient der Umsetzung von Art. 40d Bilanz-Richtlinie.

Zu § 9:

Diese Bestimmung regelt das nach Art. 51 Bilanz-Richtlinie erforderliche Sanktionenregime.

Zu § 11:

Diese Bestimmung setzt Art. 5 Abs. 2 zweiter Unterabsatz der Änderungs-Richtlinie um.

Zu Art. 2 (Änderung des Unternehmensgesetzbuches)

Zur Bezeichnung des dritten Buches:

Die Änderungen in der Bilanz-Richtlinie sollen im zum Großteil (mit Ausnahme der Art. 40a bis 40d, siehe dazu Art. 1) im dritten Buch des UGB umgesetzt werden. Damit ist die Bezeichnung „Rechnungslegung“ nicht mehr passend, sondern soll auf „Rechnungslegung und Unternehmensberichterstattung“ erweitert werden.

Der Begriff „Rechnungslegung“ wird zum Teil weiter als die „Unternehmensberichterstattung“ verstanden, die die Außendarstellung des Unternehmens bezeichnet. Der Begriff kommt allerdings von der Ablegung der Rechenschaft gegenüber dem Geschäftsherrn (Gesellschafter): siehe dazu § 1012 ABGB. Der Begriff legt auch eine Beschränkung auf die Geschäftsbesorgung nahe, und kann daher mit dem bloß wirtschaftlichen Erfolg assoziiert werden. Dem gegenüber ist der Zweck der Unternehmensberichterstattung in letzter Zeit nicht länger auf Gesellschafter und Gläubiger beschränkt.

Bereits durch die Berichterstattung über Zahlungen an staatliche Stellen ist das deutlich geworden, und durch die Nachhaltigkeitsberichterstattung wird dieser Trend noch verstärkt. So spricht Erwägungsgrund 9 der Änderungs-Richtlinie explizit von den „Akteuren der Zivilgesellschaft“ als Hauptnutzer der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Zu § 189 Abs. 1 Z 2:

Verweiskorrektur auf die aktuelle Fassung der Bilanz-Richtlinie.

Zu § 189a Z 5:

Da das dritte Buch des UGB auch für Banken und Versicherungen gilt, die als Kapitalgesellschaft ausgestaltet sind, soll hier die Definition für Umsatzerlöse nach Art. 2 Z 5 Bilanz-Richtlinie erweitert werden. Für Drittlandunternehmen siehe Art. 1.

Zu § 189a Z 14:

Diese Bestimmung setzt Art. 2 Z 17 der Bilanz-Richtlinie um.

Zu § 189a Z 14:

Diese Bestimmung setzt Art. 2 Z 20 der Bilanz-Richtlinie um. Anders als nach der deutschen Sprachfassung soll „assurance“ mit „Prüfung“ übersetzt werden, denn eine Bestätigung ist erst das Ergebnis des Prozesses der Prüfung.

Die Begriffsbestimmungen in Art. 2 Z 18 soll direkt in § 243b, jene in Art. 2 Z 19 in § 243 umgesetzt werden.

Zu § 189a Z 15:

Der Begriff „Angaben zur Wertschöpfungskette“ wird an mehreren Stellen der Richtlinie dahin spezifiziert, dass er Produkte und Dienstleistungen, Geschäftsbeziehungen und Lieferkette des Unternehmens umfasst (Art. 19a Abs. 2 lit. f sublit. ii, Art. 19a Abs. 3, Art. 29a Abs. 2 lit. f sublit. ii, Art. 29a Abs. 3). Es wird daher vorgeschlagen, diese Spezifizierung in den Begriffsbestimmungen zu verankern, um sie nicht später ständig wiederholen zu müssen.

Zu § 194, § 222 Abs. 1, § 244 Abs. 1, § 267c Abs. 1:

Bei der Aufstellung der Unterlagen der Unternehmensberichterstattung in digitaler Form kann es schwierig sein, eine Unterschrift sämtlicher gesetzlicher Vertreter auf den Unterlagen selbst zu erwirken. Eine Unterschrift ist nach der Bilanz-Richtlinie auch nicht erforderlich: nach Art. 33 haben die Mitgliedstaaten dafür zu sorgen, dass die Mitglieder der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane im Rahmen der ihnen durch einzelstaatliche Rechtsvorschriften übertragenen Zuständigkeiten die gemeinsame Aufgabe haben, sicherzustellen, dass die Unterlagen entsprechend den Anforderungen des Unionsrechts erstellt (= aufgestellt) und offengelegt werden. Die Aufstellung und die Unterrichtung kann zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgen und es können unterschiedliche Organwalter involviert sein (siehe AFRAC 16, Rz 11 und 12). Wesentlich ist, dass der Beschluss über die Aufstellung (bei nur einem gesetzlichen Vertreter die dokumentierte Entscheidung, dass der fertiggestellte Jahresabschluss nunmehr als rechtsgültige Endfassung betrachtet werden soll) und die jeweilige Endfassung dokumentiert wird. Davon unberührt bleibt eine mögliche Änderung des Jahresabschlusses durch die für die Aufstellung verantwortlichen Organwalter (§ 277 Abs. 1 letzter Satz).

Die Grundregel des § 194 soll vorsehen, dass der Unternehmer das Datum der Aufstellung und die aufgestellte Fassung des Jahresabschlusses zu dokumentieren hat. Der Verweis auf § 190 Abs. 4 soll sicherstellen, dass diese Fassung vor nachträglichen Veränderungen zu schützen ist. Der Unternehmer kann dieser Verpflichtung wie bisher dadurch nachkommen, dass er einen Ausdruck unterschreibt; er kann ein elektronisches Dokument aber auch anderwertig vor nachträglichen Änderungen sichern. Mehrere unbeschränkt haftende Gesellschafter müssen wie bisher an der Aufstellung mitwirken; sie müssen sich auf eine gemeinsame Fassung einigen, und das Datum dieser Einigung dokumentieren. Auch das kann wie bisher durch Unterschrift sichergestellt werden, aber auch auf eine andere Art der Dokumentation.

Auch in § 222 Abs. 1 soll festgehalten werden, dass bei Kapitalgesellschaften und kapitalistischen Personengesellschaften der Tag der Beschlussfassung und die Fassung, in der die Unterlagen beschlossen wurden, zu dokumentieren ist. Das kann wie bisher durch Unterschrift von sämtlichen gesetzlichen Vertretern geschehen; es kann aber auch ein Code generiert werden („Hashwert“), der sicherstellt, dass die elektronische Version der Unterlagen nur mehr durch Ausgabe eines anderen Codes verändert werden kann, und dieser Code unterschrieben werden. Dadurch wird im Nachhinein nachvollziehbar, was Grundlage für den Aufstellungsbeschluss war, und ob eine spätere Version deckungsgleich mit der aufgestellten Version ist.

Für die nachträgliche Änderung der Unterlagen gilt § 190 Abs. 4, für die Aufbewahrung gilt § 212 Abs. 1.

Der Grundsatz der Kongruenz, nach dem die veröffentlichten Unterlagen der Rechnungslegung den aufgestellten Unterlagen zu entsprechen haben, soll deutlicher als bisher in § 281 Abs. 1 verankert werden. Das Gebot, dass die gesetzlichen Vertreter bei der Aufstellung die gesetzlichen Anforderungen beachten müssen (Art. 33 Abs. 1 Bilanz-Richtlinie), soll hingegen von § 281 Abs. 1 nach § 222 Abs. 1 dritter Satz verlagert werden.

Zu § 198 Abs. 7 und § 211 Abs. 1:

Art. 12 Abs. 10 Bilanz-Richtlinie sieht ein Mitgliedstaaten-Wahlrecht dahin vor, dass bei einem Disagio (Betrag, um den der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit den erhaltenen Betrag übersteigt) auf der Aktivseite ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet wird, der jährlich mit einem angemessenen Betrag abzuschreiben ist. Dieses Wahlrecht wurde in § 198 Abs. 7 mit Blick auf die Vorschrift des § 6 Z 3 EStG so ausgestaltet, dass die Unternehmen zu einem solchen „Brutto-Ausweis“ verpflichtet sind, ohne dass jedoch die Geldbeschaffungskosten (wie in § 6 Z 3 EStG) berücksichtigt wurden, weil dies nicht im Wortlaut der Richtlinie enthalten ist. Diese Aktivierungspflicht sorgt allerdings für einen uneinheitlichen Ausweis von unter pari-Beträgen (verpflichtende Bildung eines Disagios) und über pari-Beträgen (Agio, keine entsprechende Bestimmung dazu). Damit erschwert diese Bestimmung die einheitliche Verteilung solcher Beträge mittels Effektivzinsmethode, die aber aus betriebswirtschaftlicher Sicht die am besten geeignete Verteilungsmethode ist, weil der Effektivzinssatz als interner Zinsfuß konzipiert ist und genau jenem Zinssatz entspricht, mit welchem die erwarteten künftigen Ein- und Auszahlungen über die erwartete Laufzeit exakt auf den Nettobuchwert des finanziellen Vermögensgegenstands oder der Verbindlichkeit diskontiert werden.

Es wird daher vorgeschlagen, die Bewertung der Verbindlichkeiten einheitlich in § 211 zu regeln und dort klarzustellen, dass wesentliche Aufwendungen, die in funktionalem Zusammenhang mit der Fremdkapitalaufnahme stehen, wie insbesondere der Unterschiedsbetrag zwischen dem Rückzahlungsbetrag und der Ausgabebetrag, über die erwartete Laufzeit der Verbindlichkeit zu verteilen sind. Unwesentliche Aufwendungen dürfen auch als Aufwand erfasst werden. Solche zinsähnliche Aufwendungen sind z. B. Aufwendungen aus einem Agio, einem Disagio, Kreditprovisionen, Kreditbereitstellungsprovisionen, Überziehungsprovisionen, Nebenkosten von Krediten wie z. B. Versicherungsprämien, Vermittlungsprovisionen, Verzugszinsen für verspätete Zahlungen. Auch einmalige Gebühren, die nicht von der Vertragslaufzeit abhängen, aber in funktionalem Zusammenhang mit dem finanziellen Vermögensgegenstand oder der Verbindlichkeit stehen, stellen zinsähnliche Erträge und Aufwendungen dar. Keine zinsähnlichen Erträge und Aufwendungen sind solche, die für eine andere in Anspruch genommene Dienstleistung als die Kapitalüberlassung geleistet werden und somit in keinem funktionalen Zusammenhang mit der Kapitalüberlassung bzw. -aufnahme stehen, z. B. Spesen, Mahnkosten oder Kreditbearbeitungsgebühren, Kreditüberwachungskosten und Kontoführungsgebühren. Aus steuerrechtlicher Sicht wäre damit die Verteilung – auch von Geldbeschaffungskosten – über die Laufzeit der Verbindlichkeit sichergestellt, sodass im Ergebnis kein Unterschied mehr zum Steuerrecht besteht (der steuerrechtlich vorgeschriebene „Brutto-Ausweis“ mittels Aktivpostens ist nur eine Frage der Darstellung).

Die Verteilung eines Disagios oder Agios und von anderen als Teil der Zinsen und ähnlichen und Aufwendungen zu erfassenden Zahlungen sollte prinzipiell mittels Effektivzinsmethode (finanzmathematisch) erfolgen. Die Anwendung der linearen Methode ist zulässig, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen. Spiegelbildlich können auch auf der Aktivseite die mit der Kapitalüberlassung in funktionalem Zusammenhang stehenden Erträge und Aufwendungen mittels Effektivzinsmethode über die Vertragslaufzeit verteilt werden. Das entspricht dem Realisationsprinzip, weil die im Zeitablauf realisierten Zinserträge in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nachträglich die Anschaffungskosten erhöhen. Damit ist eine Bewertung dieses finanziellen Vermögensgegenstandes mit den fortgeführten Anschaffungskosten möglich. Vor dem Hintergrund der sich gerade im Bereich von nachhaltigen Finanzierungsformen ergebende Dynamik wird damit die Weiterentwicklung der Rechnungslegung durch AFRAC ermöglicht, die den neuen Rahmenbedingungen Rechnung trägt.

Zu § 221 Abs. 3:

Gemäß § 221 Abs. 3 zweiter Satz, der Art. 40 der Bilanz-Richtlinie umsetzen soll, gilt ein Unternehmen von öffentlichem Interesse stets als große Kapitalgesellschaft. Diese Fiktion ist aber dort nicht anzuwenden, wo der Anwendungsbereich einer Bestimmung zwischen den Merkmalen „groß“ und „von öffentlichem Interesse“ unterscheidet oder sie kumulativ vorsieht, wie das zum Beispiel bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung der Fall ist. Um diesbezüglich keine Zweifel aufkommen zu lassen, wird vorgeschlagen, die gesetzliche Fiktion – ähnlich wie das in Deutschland bei § 267 Abs. 3 dHGB vorgeschlagen wird – um Fälle einzuschränken, in denen das Gesetz Abweichendes anordnet.

Zu § 221 Abs. 4a:

Mit dem durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 22/2015, eingeführten § 221 Abs. 4a wurde von der Möglichkeit nach Art. 3 Abs. 12 Bilanz-Richtlinie Gebrauch gemacht, dass bei Aktiengesellschaften, die als Holding über eine sehr hohe Bilanzsumme verfügen, aber über vergleichsweise geringe Umsatzerlöse und eine niedrige Mitarbeiter:innen-Anzahl, die Schwellenwerte auf konsolidierter oder aggregierter Basis berechnet werden. Damit sollte das Informationsdefizit ausgeglichen werden, das durch den Entfall der bis dahin erhöhten Angabepflichten für Aktiengesellschaften entstanden ist. Die Praxis hat allerdings gezeigt, dass auch bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung an der Konzernspitze ein Transparenzproblem durch die Inanspruchnahme von Erleichterungen für kleine Gesellschaften entsteht, und auch eine Prüfpflicht für solche wirtschaftlich bedeutende Gesellschaften sinnvoll wäre. Es wird daher vorgeschlagen, die Zusammenrechnung für alle Kapitalgesellschaften anzuordnen. Zur erstmaligen Anwendung dieser Regeln siehe die Erläuterungen zu § 908.

Zu § 221 Abs. 5:

Diese Verweiskorrektur stellt sicher, dass die Bestimmungen für Kapitalgesellschaften auch auf kapitalistische Personengesellschaften anzuwenden sind.

Zu § 223 Abs. 4:

Der vierte Satz sieht vor, dass die Postenbezeichnungen auf die tatsächlichen Inhalte zu verkürzen sind. Das führt dazu, dass etwa der Posten A. II. 1. „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremden Grund“ auf die Bezeichnung „Grundstücke“ zu verkürzen ist, wenn in diesem Posten nur Grundstücke und keine grundstücksgleichen Rechte enthalten sind. Streng genommen müsste man sogar der Posten B. I. 1. „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe“ auf „Rohstoffe“ verkürzen, wenn der Posten nur Rohstoffe enthält. Diese Verkürzung trägt kaum zur Klarheit bei, denn die Granularität wird vom Gesetz durch die Zusammenfassung von einzelnen Positionen zu einem Betrag bestimmt, und die Bezeichnung sagt nichts über das Ausmaß oder Verhältnis der darin enthaltenen zusammengefassten Beträge aus. Die Vorschrift verhindert aber im Gegenteil die einheitliche Bezeichnung von Posten, insbesondere bei der elektronischen Einreichung. Da sie auch unionsrechtlich nicht vorgeschrieben ist, soll sie aufgegeben werden.

Zu § 223 Abs. 6:

Diese Bestimmung hat äußerst geringe praktische Bedeutung, ist aber ebenfalls geeignet, bei der elektronischen Einreichung eine einheitliche Postenbezeichnung zu erschweren. Sie ist von der Bilanz-Richtlinie als Wahlrecht ausgestaltet; auf die Umsetzung kann daher verzichtet werden.

Zu § 243:

Diese Bestimmung setzt Art. 19 Abs. 1 der Bilanz-Richtlinie um. Der explizite Verweis auf § 221 Abs. 3 erster Satz soll sicherstellen, dass die neue Verpflichtung nicht auf alle Unternehmen von öffentlichem Interesse anzuwenden ist (die nach § 221 Abs. 3 zweiter Satz mangels abweichender Anordnung – siehe die Erläuterungen dort – stets als groß gelten würden), sondern nur auf jene nach § 189a Z 1 lit. a, selbst wenn diese nach den Größenmerkmalen in § 221 Abs. 2 als klein und mittel anzusehen wären (siehe Erwägungsgrund 17 der Änderungs-Richtlinie, der die Anwendbarkeit von Art. 40 der Bilanz-Richtlinie, der durch § 221 Abs. 3 zweiter Satz umgesetzt wurde, ausschließt). Für die Frage, was unter immateriellen Ressourcen verstanden werden kann, kann Erwägungsgrund 32 der Änderungs-Richtlinie herangezogen werden: Demnach sind immaterielle Ressourcen nicht in der Bilanz angesetzte immaterielle Anlagewerte, aber auch andere immaterielle Faktoren, einschließlich intern geschaffener immaterieller Ressourcen, über die in zu geringem Maße Bericht erstattet wird, wodurch eine ordnungsgemäße Bewertung des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses und der Lage eines Unternehmens sowie die Überwachung von Investitionen erschwert wird. Bestimmte Informationen über immaterielle Ressourcen sind untrennbar mit Nachhaltigkeitsaspekten verbunden. Beispielsweise nennt die Änderungs-Richtlinie Informationen über die Fähigkeiten der Beschäftigten, ihre Kompetenzen, ihre Erfahrung, ihre Loyalität gegenüber dem Unternehmen und ihre Motivation zur Verbesserung von Prozessen, Waren und Dienstleistungen Nachhaltigkeitsinformationen zu sozialen Aspekten, die aber auch als Informationen über immaterielle Ressourcen betrachtet werden könnten. Ebenso sind nach der Änderungs-Richtlinie Informationen über die Qualität der Beziehungen zwischen dem Unternehmen und seinen Interessenträgern, einschließlich Kunden, Lieferanten und Gemeinschaften, die von den Tätigkeiten des Unternehmens betroffen sind, Nachhaltigkeitsinformationen, die für Sozial- oder Governance-Aspekte relevant sind und ebenfalls als Informationen über immaterielle Ressourcen betrachtet werden können.

Zu § 243b:

Zu Abs. 1: Die Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung soll an der bisherigen Stelle für alle Kapitalgesellschaften und kapitalistischen Personengesellschaften (§ 221 Abs. 5) im Anwendungsbereich geregelt werden. Zum expliziten Verweis auf § 221 Abs. 3 erster Satz siehe die Ausführungen zu § 243. Eine solche Nachhaltigkeitsberichterstattung ersetzt – wie bisher – die Angaben nach § 243 Abs. 5. Letztere Bestimmung kann trotz Erweiterung des Anwendungsbereichs auf alle großen Gesellschaften allerdings nicht ersatzlos aufgehoben werden, weil es einige Befreiungsbestimmungen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung gibt, die auch für große Gesellschaften zum Tragen kommen könnten (zB gemeinnützige Bauvereinigungen, siehe Abs. 2, oder die Befreiung von der Einzelberichterstattung nach Abs. 9), sodass diese Gesellschaften unverändert der Angabepflicht nach § 243 Abs. 5 unterliegen.

Vereine nach dem VereinsG und juristische Personen des öffentlichen Rechts, zB öffentliche Universitäten, sind nicht von der Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung betroffen, weil der zweite Abschnitt des Dritten Buchs auf diese Rechtsträger nicht unmittelbar anwendbar ist.

Zu Abs. 2: Die Ausnahme der Kontrollbank und der gemeinnützigen Bauvereinigungen nach WGG beruht auf der Mitgliedstaaten-Option von Art. 1 Abs. 3 zweiter Unterabsatz der Bilanz-Richtlinie, wonach die Unternehmen ausgenommen werden können, die in Art. 2 Abs. 5 Nr. 2 bis 23 der Richtlinie 2013/36/EU über den Zugang zur Tätigkeit von Kreditinstituten und die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen, zur Änderung der Richtlinie 2002/87/EG und zur Aufhebung der Richtlinien 2006/48/EG und 2006/49/EG, ABl. Nr. L 176 vom 27. 6. 2013 S. 338, genannt sind. Die Ausnahmen für AIF und OGAWs (Art. 1 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie) werden im InvFG 2011 und im AIFMG umgesetzt.

Zu Abs. 3: Diese Bestimmung konkretisiert die Nachhaltigkeitsberichterstattung im Einklang mit Art. 19a Abs. 1 und Abs. 2 zweiter Unterabsatz näher.

Zu Abs. 4: Diese Bestimmung enthält den Katalog nach Art. 19a Abs. 2 erster Unterabsatz. Obwohl diese Aufzählung teilweise unsystematisch ist, soll sie zur Vermeidung von Anwendungsschwierigkeiten (auch die ESRS beziehen sich auf die Passagen in Art. 19a Abs. 2 der Richtlinie) wörtlich übernommen werden. Alleine die Bezugnahmen auf die „Anforderungen der Union zur Durchführung eines Due-Diligence-Prozesses“ (Art. 19a Abs. 2 lit. f sublit. i und ii) fehlen, weil sie einen Platzhalter für die erst zu beschließende Richtlinie über Sorgfaltspflichten von Unternehmen im Hinblick auf Nachhaltigkeit („Lieferketten-Richtlinie“) darstellen. Mit der Umsetzung dieser Richtlinie wird dann auch die Bezugnahme auf die diesbezüglichen Umsetzungsbestimmungen ergänzt werden. Was das Fachwissen der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane eines Unternehmens in Bezug auf Nachhaltigkeitsaspekte anbelangt, so wird dieses auf unterschiedliche Art und Weise beschrieben werden können. Entweder das Mitglied, das in diesen Organen tätig ist, verfügt selbst über entsprechendes Fachwissen, hat sich die entsprechenden Kenntnisse also entweder selbst angeeignet oder im Rahmen einer (beruflichen) Ausbildung erlernt. Als Beispiel dafür kommt etwa der Besuch unternehmensinterner Fortbildungsmaßnahmen, das Selbststudium entsprechender Literatur oder die Teilnahme an einschlägigen Lehrveranstaltungen, Seminaren, Tagungen etc. in Frage. Das verantwortliche Mitglied kann sich aber auch nur Zugang zu solchem Fachwissen verschaffen, indem die Person sich bei seinen Entscheidungen durch entsprechend geschulte oder ausgebildete Mitarbeiter:innen oder Nachhaltigkeitsexpert:innen beraten lässt und dadurch über all jene Kenntnisse verfügt, die für die Erledigung der Aufgaben der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane des Unternehmens im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung unerlässlich sind.

Zu Abs. 5: Abs. 5 übernimmt die Anforderungen von Art. 19a Abs. 3 Unterabsatz 1 und 3. Die Übergangsbestimmung des zweiten Unterabsatzes wird in die Übergangsbestimmungen aufgenommen (siehe § 908).

Zu Abs. 6: Diese Bestimmung macht von dem Wahlrecht nach Art. 19a Abs. 3 Unterabsatz 4 Gebrauch, wie nach dem bisherigen Abs. 4.

Zu Abs. 7: Diese Bestimmung setzt Art. 19a Abs. 4 um.

Zu Abs. 8: Diese Bestimmung setzt Art. 19a Abs. 6 um.

Zu Abs. 9 und 10: Diese Bestimmungen setzen Art. 19a Abs. 9 um. Damit die Befreiung nicht daran scheitert, dass ein unwesentliches Tochterunternehmen des befreiten Unternehmens nicht im Konzernlagebericht einbezogen ist, wird in Abs. 9 auf die Einbeziehung „wesentlicher“ Tochterunternehmen abgestellt, wobei die Wesentlichkeit aus Sicht des befreiten Unternehmens zu beurteilen ist. Der Konzernlagebericht des Mutterunternehmens muss, damit er befreiende Wirkung entfalten kann, „nach den Anforderungen der Art. 29 und Art. 29a der Bilanz-Richtlinie“ erstellt sein, was bedeutet, dass er eine Nachhaltigkeitserklärung beinhalten muss, der das befreite Unternehmen und alle

dessen wesentlichen Tochterunternehmen erfasst. Bei Drittland-Mutterunternehmen wird die Einbeziehung in die „konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung“ gefordert, weil nicht vorausgesetzt werden kann, dass das Recht des Drittlandes die Nachhaltigkeitsberichterstattung auch im Konzernlagebericht („Management Report“) verortet. Solange die Gleichwertigkeitserfordernisse nicht festgestellt sind, steht den Unternehmen die Option nach § 908 Abs. 7 zur Verfügung.

Die Befreiung gilt auch für private Fachhochschulen und Privatuniversitäten in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, die in einen Konzern eingebunden sind und von einem Mutterunternehmen kontrolliert werden, das seinerseits eine Nachhaltigkeitsberichterstattung offenlegt.

Die Offenlegung der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung des Drittland-Unternehmens muss nach Abs. 10 Z 3 „unverzüglich gemäß § 280 Abs. 2“ erfolgen. Es kann also der Fall eintreten, dass der Bericht erst nach 12 Monaten verfügbar ist und dann offengelegt wird. Das soll aber das Unternehmen nicht hindern, bereits nach neun Monaten sich auf diese Befreiung zu berufen.

Zu Abs. 11: Diese Bestimmung setzt Art. 19a Abs. 10 um. Die Befreiung darf nicht in Anspruch genommen werden, wenn die Gesellschaft sowohl zwei der drei Schwellenwerte nach § 221 Abs. 2 überschreitet (§ 221 Abs. 3 erster Satz, keine Anwendung des zweiten Satzes) als auch kapitalmarktorientiert ist.

Zu Abs. 12: Zur Überprüfung, ob die Anforderungen zur Auszeichnung nach den Vorgaben des ESEF-Formats eingehalten wurden und die zu erstellende Datei tatsächlich maschinenlesbar ist, haben sich EDV-basierte Anwendungen, sog. „Validierungstools“, etabliert. Unter Zuhilfenahme eines solchen Validierungstools kann sich die bestellte Abschlussprüferin (bzw. die Prüfungsgesellschaft) rasch, automationsunterstützt und ohne unverhältnismäßigen Aufwand einen Überblick darüber verschaffen, ob die technischen Spezifikationen der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 für das einheitliche elektronische Berichtsformat eingehalten wurden.

Zu § 243c:

Anpassung an die Änderung des Art. 20 Bilanz-Richtlinie.

Zu § 245:

Anpassung an die Änderung des Art. 23 Bilanz-Richtlinie.

Zu § 245a:

Die IAS-Verordnung bezieht sich nur auf Abschlüsse, nicht auf Lageberichte. Konzernlageberichte sind nach wie vor nach den Vorschriften des UGB aufzustellen. Die Ergänzung „und Konzernlagebericht“ in Abs. 3 ist daher irreführend und zu streichen.

Zu § 251 Abs. 3 und § 267 Abs. 4:

Die Zusammenfassung von Prüfungsberichten und Bestätigungsvermerken ist nach dem Wortlaut des Art. 28 Abs. 5 Abschlussprüfungs-Richtlinie unabhängig davon, ob Anhang und Konzernanhang oder Lagebericht oder Konzernlagebericht zusammengefasst werden. Es wird daher vorgeschlagen, diesen Aspekt bei der Abschlussprüfung (§ 273, § 274) zu regeln und in § 251 Abs. 3 sowie § 267 Abs. 4 (der auf Art. 20 Abs. 3 der Bilanz-Richtlinie beruht) zu entfernen. Außerdem wird darauf verzichtet, explizit zu regeln, dass Jahres- und Konzernabschluss gemeinsam offenzulegen sind, weil das ohnedies der gesetzliche Regelfall ist (siehe § 280 Abs. 1).

Zu § 267 Abs. 2a:

Da Art. 29 der Bilanz-RL auf Art. 20 in der durch die Änderungs-Richtlinie geänderten Fassung verweist, ist der Konzernlagebericht generell um die Berichterstattung über immaterielle Ressourcen zu erweitern.

Zu § 267a:

Zu Abs. 1: Diese Bestimmung setzt Art. 29 Abs. 1 um. Die „große Gruppe“ wird im UGB nicht explizit definiert, sondern die Schwellenwerte nach Art. 3 Abs. 7 Bilanz-Richtlinie wurden als Befreiung nach § 246 umgesetzt. Nach dem Richtlinienwortlaut entfällt die Befreiung allerdings nicht dadurch, dass ein verbundenes Unternehmen von öffentlichem Interesse ist (§ 246 Abs. 3).

Die Erstellung eines Konzernlageberichts nach dieser Bestimmung befreit das Mutterunternehmen – anders als nach bisheriger Rechtslage – gemäß Art. 29 Abs. 7 Bilanz-Richtlinie auch von einer Einzelberichterstattung nach Art. 19a.

Die übrigen Absätze folgen der Systematik des § 243b. Solange die Gleichwertigkeitserfordernisse nicht festgestellt sind, steht den Unternehmen die Option nach § 908 Abs. 7 zur Verfügung.

Zu Abs. 9: Durch das Abstellen auf die Einbeziehung „wesentlicher“ Tochterunternehmen soll sichergestellt werden, dass die Konsolidierungskreise in der Finanz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung

möglichst übereinstimmen. Es kann dennoch vorkommen, dass die Konsolidierungskreise nicht übereinstimmen, etwa wenn aus Sicht des übergeordneten Mutterunternehmens ein Tochterunternehmen des befreiten Mutterunternehmens nicht wesentlich wäre. Schließlich muss der Konzernlagebericht des Mutterunternehmens „nach den Anforderungen der Art. 29 und Art. 29a der Bilanz-Richtlinie“ erstellt sein, was bedeutet, dass er eine konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung beinhalten muss, um seine befreiende Wirkung zu entfalten. Es kann daher vorkommen, dass der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht des übergeordneten Mutterunternehmens zwar nach § 245 befreiende Wirkung hat, aber keine konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung beinhaltet, und daher keine befreiende Wirkung nach § 267a entfaltet. In diesem Fall muss das ansonsten befreite Unternehmen einen Konzernlagebericht aufstellen, der nur die konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung beinhaltet.

Zu § 268:

Um die Konsistenz mit den Richtlinienbestimmungen zu verbessern, soll § 268 Abs. 1 näher an den Wortlaut des Art. 34 Abs. 1 der Bilanz-Richtlinie formuliert werden. Damit geht einher, dass der bisherige dritte und vierte Satz des Abs. 1 in Abs. 2 aufgenommen werden soll.

Abs. 3 nimmt den Inhalt des bisherigen Abs. 4 auf, ergänzt um die Wahrnehmung des in Art. 34 Abs. 3 der Bilanz-Richtlinie genannten Mitgliedstaaten-Wahlrechts. Die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung schließt mit einem Zusicherungsvermerk (siehe den vorgeschlagenen § 274a), der Prüfungsbericht (§ 273) hat sich nur auf die Aspekte der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu beziehen. Jene Bestimmungen, die explizit auf die Abschlussprüfung zugeschnitten sind, sollen für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht anwendbar sein (siehe auch die Erläuterungen zu Abs. 4).

Mit dem vorgeschlagenen Abs. 4 soll das Mitgliedstaaten-Wahlrecht des Art. 34 Abs. 4 Bilanz-Richtlinie wahrgenommen werden. Derzeit liegen allerdings die berufsrechtlichen und die aufsichtsbehördlichen Voraussetzungen für eine solche Gleichwertigkeit nicht vor. Sobald die rechtlichen Voraussetzungen geschaffen sind, können die unabhängigen Erbringer von Prüfungsleistungen die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vornehmen. In der Folge gelten alle Bestimmungen des ersten Titels des Vierten Abschnitts (§§ 269 bis 276) auch für unabhängige Erbringer von Prüfungsleistungen, außer sie sind explizit auf die Abschlussprüfung zugeschnitten, wie etwa § 270a und § 271a (siehe die Erläuterungen dort), jene Teile des § 273, die explizit auf den Jahresabschluss oder den Konzernabschluss Bezug nehmen (zB § 273 Abs. 1 dritter bis fünfter Satz, § 273 Abs. 3), oder § 274.

Zu § 269 Abs. 2:

Umsetzung von Art. 27a Abs. 1 lit. a der Abschlussprüfungs-Richtlinie.

Zu § 269 Abs. 3:

Der erste Satz soll aufgehoben werden, weil sein Regelungsgehalt in § 268 Abs. 1 aufgenommen wurde. Der zweite Satz ist auf die Prüfung des Corporate Governance-Berichts zu beschränken.

Zu § 269 Abs. 4:

Auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung kann sich nach der Vorlage des Prüfungsberichts noch ändern, weshalb auch der Zusicherungsvermerk zur Nachhaltigkeitsberichterstattung geändert werden kann. Der bisherige Verweis auf § 274 ist unklar, da § 274 keine Bestimmungen zur Änderung des Bestätigungsvermerks enthält. Vermutlich ist mit dem Verweis nur gemeint, dass auch die Änderung des Bestätigungsvermerks bzw. in Zukunft des Zusicherungsvermerks den formellen Bestimmungen des § 274 Abs. 6 und 7 zu genügen hat. Nachdem eine Willenserklärung aber in der Regel nur nach den Formerfordernissen geändert werden kann, nach der sie abgefasst wurde, kann auf den Verweis verzichtet werden.

Zu § 269a:

Diese Bestimmung soll Art. 26a Abs. 1 der Abschlussprüfungs-Richtlinie umsetzen. Da das Wort „Abschlussprüfung“ sowohl den Jahres- als auch den Konzernabschluss umfasst, kann der Begriff „Konzernabschlussprüfungen“ in Zukunft entfallen.

Zu § 270 Abs. 1:

In Abs. 1 ist klarzustellen, dass sowohl für die Abschlussprüfung als auch für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung ein oder zwei Abschlussprüferinnen auszuwählen sind. Der letzte Satz setzt Art. 25 der Abschlussprüfungs-Richtlinie um.

Zu § 270 Abs. 3:

Redaktionelle Anpassung zur Bedachtnahme auf die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Zu § 270 Abs. 3a:

Mit dieser Bestimmung soll Art. 37 Abs. 3 Unterabsatz 3 der Abschlussprüfungs-Richtlinie umgesetzt werden. Das Recht auf Einbringung von Beschlussvorlagen hat zwar in der Aktiengesellschaft ohnedies jede Minderheit über 5% (§ 108 Abs. 1 AktG), das gilt aber nicht zB für SE, wo die Schwelle bei 10% liegt (Art. 56 SE-Verordnung). Auch die Minderheitenrechte bei der GmbH liegen bei 10% (§ 38 Abs. 3 GmbHG). Um Wertungswidersprüche zu vermeiden, soll das Minderheitenrecht jenen Gesellschafterinnen eingeräumt werden, die auch einen Wechsel der Abschlussprüferin nach § 270 Abs. 3 durchsetzen können.

Zu § 271 Abs. 2 und 4:

In § 52 APAG wird – anders als das der bisherige Wortlaut vermuten ließ – nicht die „Registrierung“ geregelt, sondern das öffentliche Register. Das soll klargestellt werden. Bei der Gelegenheit soll außerdem klargestellt werden, dass die Registrierung dem Umfang der Prüfung entsprechen muss.

Zu § 271 Abs. 5:

Gemäß Art. 25b der Abschlussprüfungs-Richtlinie sind unter anderem die Bestimmungen über Unabhängigkeit und Unparteilichkeit (Art. 22) auch auf die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung anzuwenden.

Zu § 271a:

Die Bestimmungen der Abschlussprüfungs-Verordnung bleiben auf die Abschlussprüfung beschränkt und beziehen sich nicht auch auf die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Dem entsprechend sind auch die Bestimmungen des § 271a für fünfach große Gesellschaften auf die Abschlussprüfung zu beschränken. Das ist notwendig, weil sonst das sinnwidrige Ergebnis erzielt werden würde, dass für Gesellschaften von öffentlichem Interesse, für die die Verordnung unmittelbar gilt, weniger strenge Bestimmungen gelten würden als für fünfach große Gesellschaften.

Zu § 271d:

Diese Bestimmung soll Art. 25c der Abschlussprüfungs-Richtlinie umsetzen.

Wenn die Abschlussprüferin nur die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführt, dann darf sie für das Unternehmen von öffentlichem Interesse beispielsweise die in Art. 5 zweiter Unterabsatz lit. a) oder lit. d) der Abschlussprüfungs-Verordnung genannten Leistungen (Steuerberatungsleistungen und Lohn- und Gehaltsabrechnung) nach Maßgabe des § 271d Abs. 2 UGB erbringen. Wenn die Abschlussprüferin auch die Finanzberichterstattung prüft, dann gilt die Abschlussprüfungs-Verordnung nach Maßgabe des § 271a Abs. 6 UGB: es dürfen nur bestimmte Steuerberatungsleistungen nach Erfüllung der Voraussetzungen des § 271a Abs. 6 UGB geprüft werden. Bewertungsleistungen nach Art. 5 zweiter Unterabsatz lit. f) der Abschlussprüfungs-Verordnung wären für solche Abschlussprüfer untersagt, weil Art. 25c Abs. 1 Abschlussprüfungs-Richtlinie sie der Nachhaltigkeitsprüferin ohne Ausnahmemöglichkeit verbietet.

Zu § 271e:

Diese Bestimmung soll Art. 25d der Abschlussprüfungs-Richtlinie umsetzen.

Zu § 273 Abs. 1:

Die Verweise auf die „nichtfinanzielle Erklärung“ bzw. den „nichtfinanziellen Bericht“ sind obsolet und sollen entfallen.

Zu § 273 Abs. 4a:

Die Kombination von Prüfberichten von Einzel- und Konzernabschluss war bisher nur im Zusammenhang mit dem Anhang und dem Lagebericht vorgesehen (siehe die Erläuterungen zu § 251 Abs. 3 und § 267 Abs. 4). Nach Art. 28 Abs. 5 Abschlussprüfungs-Richtlinie besteht diese Möglichkeit aber unabhängig davon. Diese Bestimmung ist im Passiv formuliert und spricht nur davon, dass die Bestätigungsvermerke kombiniert werden können. Einen sinnvollen Anwendungsbereich hat das nur, wenn eine Abschlussprüferin sowohl den Jahres- als auch den Konzernabschluss prüft. Die Zusammenfassung steht allerdings für die Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht zur Verfügung (es gibt in Art. 28a keine dem Art. 28 Abs. 5 vergleichbare Bestimmung), was in der Regel auch nicht erforderlich ist, weil die Nachhaltigkeitsberichterstattung auf Konzernebene regelmäßig von der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf Einzelebene befreit.

Zu § 274 Abs. 5:

Abs. 5 soll – entsprechend Art. 28 Abs. 2 lit. e der Abschlussprüfungs-Richtlinie – auf jene Inhalte beschränkt werden, die nicht mit der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zusammenhängen.

Zu § 274 Abs. 6a:

Siehe die Erläuterungen zu § 273 Abs. 4a.

Zu § 274a:

Diese Bestimmung soll Art. 28a der Abschlussprüfungs-Richtlinie umsetzen. Die Übersetzung von „assurance report“ in der deutschen Sprachfassung durch „Prüfungsvermerk“ ist missverständlich, weil der „assurance report“ das Ergebnis der Prüfung darstellt. Um dieses Prüfungsergebnis der Nachhaltigkeitsberichterstattung vom Bestätigungsvermerk für die Abschlussprüfung abzugrenzen, wird vorgeschlagen, den Bericht als „Zusicherungsvermerk“ zu bezeichnen.

Zu § 275 Abs. 1:

Im Falle eines „split audits“, also der Prüfung der Finanzberichterstattung und der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch zwei verschiedene Prüferinnen, ist die Verschwiegenheitspflicht der jeweiligen Prüferin einander gegenüber entsprechend einzuschränken. Ein Austausch kann nämlich notwendig sein, um die jeweiligen Querverweise zu prüfen.

Zu § 275 Abs. 2:

Bei den Haftungshöchstgrenzen des § 275 Abs. 2 könnten sich Zweifelsfragen ergeben, ob diese Grenzen auch für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gelten, und falls ja, wie bei Fehlern vorzugehen ist, die sich auf beide Bereiche (Abschlussprüfung und Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung) beziehen. Es wird daher vorgeschlagen, klarzustellen, dass für Pflichtverstöße aus der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung noch einmal die in Abs. 2 vierter Satz genannten Höchstsummen zur Verfügung stehen.

Diese Verdoppelung soll allerdings erst zu dem Zeitpunkt in Kraft treten, in dem das Prüfungsurteil auf einen Auftrag zur Erlangung hinreichender Prüfsicherheit gestützt werden muss (siehe § 908 Abs. 4). Bis zu diesem Zeitpunkt muss das Urteil auf Grundlage eines Auftrags zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit gestützt werden; in diesem Fall kann mit der Hälfte der in Abs. 2 vierter Satz angeführten Höchstbeträge das Auslangen gefunden werden.

Zu § 277 Abs. 1:

Es wird vorgeschlagen, § 277 Abs. 1 neu zu fassen, da die Aufzählung der einzureichenden Unterlagen unübersichtlich geworden ist. Im ersten Satz soll klargestellt werden, dass nur jene Kapitalgesellschaften die Unterlagen einreichen müssen, die den gesetzlichen Aufstellungspflichten unterliegen, also nicht jede Kapitalgesellschaft auch jede Unterlage einreichen muss.

Außerdem wird vorgeschlagen, jene Passage zu entfernen, nach der die Unterlagen „nach seiner Behandlung in der Hauptversammlung (Generalversammlung)“ einzureichen ist. Einerseits ist unklar geworden, auf welche Unterlage sich diese Passage bezieht, andererseits ist der Mehrwert dieser Anordnung nicht ersichtlich.

Zu § 277 Abs. 2 und 2a:

Mit dem WZEVI-G wurde angeordnet, dass die in Bundesgesetzen angeordneten Veröffentlichungen in der Wiener Zeitung – und daher auch die Veröffentlichung nach den Abs. 2 und 2a – in Zukunft auf der elektronischen Verlautbarungs- und Informationsplattform des Bundes (EVI) erfolgen soll. Da dort aber auch das Firmenbuch verlinkt werden soll, handelt es sich um eine überflüssige Doppelveröffentlichung, von der in Zukunft abgesehen werden soll. Stattdessen soll geregelt werden, dass die Jahresabschlüsse großer Aktiengesellschaften kostenfrei eingesehen werden können (siehe den vorgeschlagenen Abs. 6 erster Satz). Dasselbe gilt für Konzernabschlüsse (siehe den vorgeschlagenen § 280 Abs. 1).

Zu § 277 Abs. 4:

Die „Selbsteinordnung“ des Unternehmens ist an die Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung anzupassen. Es wird vorgeschlagen, auch die Kriterien nach § 282 Abs. 2a in dieser Selbsteinordnung aufzunehmen, damit das Gericht nicht erst zu einer solchen Einordnung auffordern muss. Die vorsätzliche oder grob fahrlässige Falschangabe soll nach dem vorgeschlagenen § 286 bestraft werden.

Damit die Unterlagen der Rechnungslegung weiterhin ohne Unterschriften auch durch Vertreter strukturiert eingereicht werden können, wird vorgesehen, dass diese Erklärung von einem gesetzlichen Vertreter des Unternehmens im Namen der übrigen Vertreter, sowie von einem Revisionsverband oder von einem berufsmäßigen Parteienvertreter im Namen der vertretungsbefugten Organe abgegeben werden kann. Bei kleinen Kapitalgesellschaften, die in der Regel mit Formblatt nach § 278 Abs. 2 einreichen, soll eine Bestätigung des Einreichers ausreichen.

Zu § 277 Abs. 6:

Im ersten Satz wird angeordnet, dass Jahresabschlüsse großer Aktiengesellschaften, die bisher in der Wiener Zeitung veröffentlicht werden mussten, im Firmenbuch gebührenfrei abfragbar sind.

Die Unterlagen sind bereits nach geltendem Recht elektronisch einzureichen, wobei § 12 ERV 2021, BGBI. II Nr. 587/2021, festlegt, dass die Einreichung grundsätzlich strukturiert zu erfolgen hat. Wenn die Unterlagen nicht bereits in dem Format aufgestellt werden (§ 222 Abs. 1), in dem sie eingereicht werden, ist ein Medienumbruch notwendig. Dabei muss der Einreicher sicher stellen, dass die eingereichte Information mit den aufgestellten Unterlagen übereinstimmt. Es wird vorgeschlagen, diese bereits derzeit in § 12 Abs. 1 ERV 2021 enthaltene Vorgabe ins Gesetz zu übernehmen. In welchem Format die Unterlagen einzureichen sind, ist nach § 89b Abs. 2 GOG weiterhin mit Verordnung (in der ERV 2021) zu regeln. Es ist allerdings möglich, dass das Format durch delegierte Rechtsakte der Europäischen Kommission festgelegt wird, wie das zB für die Aufstellung und Einreichung der Lage- und Konzernlageberichte der Fall ist. Diese delegierten Rechtsakte werden meist als unmittelbar anwendbare Verordnung erlassen.

Weiters wird vorgeschlagen, dass prüfpflichtige Unternehmen auch das Datum der Aufstellung der Unterlage bekannt zu geben haben (§ 222 Abs. 1), da dieses nicht ohne Weiters aus der Unterlage ersichtlich ist. Dasselbe gilt für das Datum der Unterschrift des Bestätigungs- oder Zusicherungsvermerks.

Zu § 277 Abs. 8:

Da Jahresabschlüsse durch die Durchführungsverordnung 2023/138 der Kommission zur Festlegung bestimmter hochwertiger Datensätze und der Modalitäten ihrer Veröffentlichung und Weiterverwendung, ABl. L 19/2023, S. 43, als hochwertige Datensätze definiert wurden (Annex Nr. 5.1.), die auf Anfrage kostenfrei zur Weiterverwendung abgegeben werden müssen, ist Abs. 8 obsolet geworden und kann entfallen.

Zu § 280 Abs. 1:

Der erste Satz wird an die Formulierung des § 277 Abs. 1 erster Satz angepasst. Im zweiten Satz wird der Verweis auf den neuen § 277 Abs. 6 angepasst. Der dritte Satz wird an den neuen § 277 Abs. 6 erster Satz angepasst.

Zu § 280 Abs. 3:

Diese Angabepflichten sollen es dem Firmenbuchgericht ermöglichen, die Einreichpflichten zu überprüfen. Der Verweis auf § 277 Abs. 4 zweiter Satz soll sicherstellen, dass die Einordnung auch von einem gesetzlichen Vertreter des Unternehmens im Namen der übrigen Vertreter, sowie von einem Revisionsverband oder von einem berufsmäßigen Parteienvertreter im Namen der vertretungsbefugten Organe abgegeben werden kann. Eine Bestätigung des Einbringers soll hingegen nicht hinreichend sein, selbst wenn das Mutterunternehmen klein ist, weil sonst kein Ansatzpunkt für eine Haftung der Vertreter des Mutterunternehmens bei falscher Angabe besteht.

Zu § 281 Abs. 1:

§ 281 dient auch der Umsetzung des Art. 32 Bilanz-Richtlinie, der sich allerdings auch auf den Lagebericht erstreckt. Es wird daher vorgeschlagen, auch auf den Lagebericht Bezug zu nehmen. Trotz des abweichenden Wortlauts wurde § 281 Abs. 1 von der herrschenden Lehre immer als Gebot verstanden, dass der aufgestellte Jahres- oder Konzernabschluss und die Veröffentlichung übereinstimmen muss (Kongruenzgebot). Es wird vorgeschlagen, dies näher am Richtlinien-Wortlaut zu formulieren. Umgekehrt soll das Gebot der Entsprechung mit den maßgeblichen Vorschriften bei der Aufstellung, also in § 222 Abs. 1 verankert werden.

Zu § 281 Abs. 2:

Zur Erweiterung auf die Lagerberichterstattung siehe die Erläuterungen zu Abs. 1.

Zu § 281 Abs. 4:

Mit dieser Bestimmung soll Art. 34 Abs. 6 Bilanz-Richtlinie umgesetzt werden.

Zu § 282 Abs. 2a:

Die Bestimmung kann gestrichen werden, weil der Inhalt in § 277 Abs. 4 übernommen wurde.

Zu § 283 Abs. 4:

§ 283 Abs. 4 regelt die Vorgehensweise bei andauernder Säumnis der Offenlegung von Unterlagen der Unternehmensberichterstattung. Wenn innerhalb von zwei Monaten nach Ablauf der Offenlegungsfrist trotz der ersten Zwangsstrafverfügung immer noch keine Offenlegung erfolgt ist, werden derzeit im zwei

Monate-Rhythmus weitere Zwangsstrafverfügungen im Betrag von 700 Euro verhängt (bei Kleinstkapitalgesellschaften: 350 Euro, bei einer mittelgroßen oder großen Kapitalgesellschaft die in Abs. 4 genannten Beträge). Allerdings haben Erfahrungen der letzten Zeit gezeigt, dass manche Unternehmen mehrere solcher Strafperioden kumulieren lassen, offenbar weil die Strafhöhe keine ausreichende Beugewirkung entfaltet.

Es wird daher vorgeschlagen, dass das Firmenbuchgericht bei wiederholter Säumnis von mittleren und großen Kapitalgesellschaften, gleich ein ordentliches Verfahren mit erhöhten Strafrahmen einleiten kann, um die Beugewirkung zu verstärken. Ein solches ordentliches Verfahren wäre im Unterschied zur derzeitigen Rechtslage dem/der Richter:in vorbehalten (siehe die Änderungen im Rechtspflegergesetz).

Das Verfahren ist einzuleiten, wenn dadurch eine schnellere Herstellung des gesetzmäßigen Zustands zu erwarten ist, als wenn weiter Zwangsstrafverfügungen erlassen werden. Davon kann etwa ausgegangen werden, wenn bereits drei Zwangsstrafverfügungen erlassen wurden, diese aber keine Wirkung gezeitigt haben (das ist etwa gleichbedeutend mit einer sechsmonatigen Säumnis).

Die Anordnung von Satz zwei, zweiter Halbsatz, dass im ordentlichen Verfahren verhängte Strafen zu veröffentlichen sind, wird an das Ende des Absatzes verschoben, weil sie auch im Fall eines amtsweigig eingeleiteten ordentlichen Verfahrens gelten soll (und nicht nur im Fall eines Einspruchs gegen die zweite oder eine folgende Zwangsstrafverfügung).

Zu § 283 Abs. 5:

§ 283 Abs. 5 regelt im Fall einer wiederholten Säumnis (Abs. 4) die Strafrahmen für eine mittelgroße (Verdreifachung) und eine große Gesellschaft (Versechsfachung). Wie Erfahrungen aus der jüngsten Zeit gezeigt haben, können diese Beträge (bei mittelgroßen Kapitalgesellschaften 2 100 Euro und bei großen Kapitalgesellschaften 4 200 Euro) keinen ausreichenden Druck erzeugen, fehlende Unterlagen der Unternehmensberichterstattung rechtzeitig nachzureichen. Es wird daher vorgeschlagen, die Strafen bei den Zwangsstrafverfügungen für mittelgroße Gesellschaften von 2 100 auf 4 500 Euro und für große Gesellschaften von 4 200 auf 20 000 Euro zu erhöhen. Die Strafen für Klein- und Kleinstkapitalgesellschaften bleiben unverändert.

Im Fall eines ordentlichen Verfahrens, das nicht nur auf Einspruch, sondern auch von Amts wegen eingeleitet werden kann (siehe die Änderung in Abs. 4), erhöhen sich die Strafrahmen gemäß § 284 Abs. 2. Wenn die Festsetzung einer Strafe gegen die vertretungsbefugten Organe und die Gesellschaft (siehe § 283 Abs. 6) im ordentlichen Verfahren binnen zwei Monaten nach Zustellung des Strafbeschlusses immer noch nicht zur Offenlegung der fehlenden Unterlagen geführt hat, so erhöht sich der Strafrahmen für eine weitere Zwangsstrafe gegen die Gesellschaft auf bis zu 5 % der Umsatzerlöse. Eine solche Zwangsstrafe wäre dann in einem weiteren ordentlichen Verfahren zu verhängen, wobei die Strafdrohung gegen die vertretungsbefugten Organe im Rahmen des § 284 Abs. 2 bleibt.

Zu § 284:

Zu Abs. 1: Zur Anpassung des Strafrahmens von bisher 3 600 auf 7 000 Euro bei mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften siehe die Erläuterungen zu Abs. 2. Bei kleinen Kapitalgesellschaften ändert sich nichts am Strafrahmen bis zu 3 600 Euro. Inhaltlich unverändert ist der Verweis auf § 222 Abs. 1. Der Verweis auf § 244 wurde spezifiziert auf § 244 Abs. 1 und 3, weil nur diese Absätze die Aufstellungspflichten enthalten. Der Verweis auf § 245 wurde gestrichen, weil er keine Verpflichtung, sondern eine Befreiung enthält; an dessen Stelle tritt die Pflicht zur Meldung nach § 380 Abs. 3, ob das Unternehmen der Konzernberichterstattung unterliegt. Die Pflicht zur Aufstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach § 243b und § 267a wurde neu aufgenommen. Der unspezifische Verweis auf § 247 wurde auf dessen Abs. 3 präzisiert. Zur Überprüfbarkeit der Konzernberichterstattung wird auch die mangelnde oder falsche Angabe der von der Konsolidierung erfassten Tochterunternehmen nach § 249 Abs. 3 oder § 265 Abs. 2 mit einer Zwangsstrafe bewehrt. Auch die mangelnde oder falsche Einstufung nach dem neuen § 277 Abs. 4 bedarf einer Strafdrohung. Der Verweis auf § 283 wurde entfernt (Redaktionsversagen). Schließlich wurde die Strafdrohung gegen die Gesellschaft selbst herausgelöst; die Strafe nach Abs. 1 Z 1 soll in Zukunft nicht automatisch auch gegen die Gesellschaft verhängt werden, sondern nur unter den in Abs. 3 vorgesehenen Voraussetzungen.

Zu Abs. 2: Seit dem Inkrafttreten des Firmenbuchgesetzes im Jahr 1991 sind die Zwangsstrafen (damals 50 000 ATS) unverändert geblieben. Alleine schon die Inflationsanpassung (VPI 86 im Jahr 1991: 113,1; 2023: 239,9) macht eine Erhöhung der Strafobergrenzen erforderlich, damit sich die Umsetzungsbestimmungen nicht der Kritik ausgesetzt sehen, sie seien wirkungslos.

Folgende Strafobergrenzen werden vorgeschlagen: für die erste Strafe außer bei einem kleinen Unternehmen (bisher 3 600 Euro) 7 000 Euro; für die zweite und jede folgende Strafe bei einem

mittelgroßen Unternehmen (bisher 10 800 Euro) 20 000 Euro; bei einem großen Unternehmen (bisher 21 600 Euro) 50 000 Euro.

Zu Abs. 3 und 4: Bei der Strafe gegen die Gesellschaft wurden Anleihen am deutschen Recht genommen: Wenn eine Geldbuße gegen die Gesellschaft selbst verhängt wird (§ 334 Abs. 3a dHGB), so beträgt die Geldbuße zehn Millionen Euro oder 5 % des jährlichen Gesamtumsatzes. Nach § 334 Abs. 3b dHGB ist bei einem verbundenen Unternehmen anstelle des Gesamtumsatzes der Kapitalgesellschaft der Gesamtumsatz im Konzernabschluss des Mutterunternehmens maßgeblich, der für den größten Kreis von Unternehmen aufgestellt wird; eine entsprechende Bestimmung wird im vorgeschlagenen Abs. 4 aufgenommen.

Zu Abs. 5: Bisher war die Verjährung einer Strafe nicht geregelt. Diesem Defizit soll mit der vorgeschlagenen Regelung abgeholfen werden.

Zu Abs. 6: Der erste Satz soll klarstellen, dass die Verfahrenskosten nur den bestraften Personen aufzutragen sind, und orientiert sich damit an den Grundsätzen des § 389 Abs. 1 StPO oder § 55 iVm § 52 Abs. 2 KartG 2005. Ohne eine solche Regelung wären die Kosten nach der Veranlassung im Sinne des § 2 Abs. 1 GEG zu tragen. Die Haftungsregelung nach dem zweiten Satz orientiert sich an § 14 Abs. 5 CBCR-VG.

Zu § 286:

Mit (einstimmiger) Entschließung vom 29. Jänner 2004 (39/E, XXII. GP) hat der Nationalrat den Bundesminister für Justiz ersucht, die Einrichtung eines Beirats für Rechnungslegung und Abschlussprüfung zu prüfen. Dieser Punkt der Entschließung wurde wie folgt begründet: In der Begründung zu diesem Entschließungsantrag wird unter Punkt 3. die Einrichtung eines Beirats für Rechnungslegung und Abschlussprüfung mit folgender Begründung gefordert:

„Internationalen Vorbildern entsprechend sollte der Beirat aus Vertretern der Rechnungsleger, der Abschlussprüfer und der Wissenschaft, sowie aus Vertretern der Investoren und der Finanzanalysten zusammengesetzt sein, wobei eine entsprechende Vertretung der kleinen und mittelständischen Wirtschaft sicherzustellen ist. Er soll in seiner primären Funktion als Kompetenz- und Informationszentrum zu einer konsistenten Vertretung der österreichischen Position in den immer zahlreicher werdenden internationalen und EU-Gremien beitragen und eine unabhängige, fachlich auf höchstem Niveau stehende Beratung der zuständigen Ressorts bieten.“

Im Jahr 2005 wurde der Trägerverein (Verein „Österreichisches Rechnungslegungskomitee“) eines solchen Beirats, des AFRAC, gegründet, an dem der Bund durch die zuständigen Ressorts (damals BMF, BMWA und BMJ) seither beteiligt ist. Seit seiner Gründung ist Aufgabe des AFRAC auch die Erstellung von Stellungnahmen, die von wesentlicher Bedeutung sind. Denn das UGB ist ein prinzipienbasiertes Regelwerk, das viele Anwendungsfragen offen lässt, deren Beantwortung durch Gesetz gar nicht möglich wäre. Den Stellungnahmen kommt zwar kein Rechtsquellencharakter zu, sie können aber bei der Auslegung der Gesetzesbestimmungen zur Herausbildung eines allgemeinen oder in den betreffenden Verkehrskreisen üblichen Begriffsverständisses beitragen.

Auch auf Unions- und internationaler Ebene erfüllt das AFRAC die Erwartungen, die schon seit der erwähnten Entschließung des Nationalrats in es gesetzt wurden. Das betrifft insbesondere die Beteiligung an der internationalen und EU-Standardsetzung mit den sehr wesentlichen „comment letters“ zu den IFRS und den ESRS, die in Österreich über das „Endorsement“ oder in Zukunft über delegierte Rechtsakte unmittelbar anwendbar werden. Im Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung wird AFRAC beim Prozess der Entwicklung der ESRS durch EFRAG eingebunden, was zu einem Bedeutungsgewinn der Arbeit von AFRAC führt und seinen Aufgabenbereich erheblich ausdehnt.

Es wird vorgeschlagen, diesen Auftrag des Nationalrats auch in Gesetzesform zu gießen, auch um dem Nationalrat die Möglichkeit zu geben, diese Bestimmung gegebenenfalls an die aktuellen Anforderungen anzupassen, wie es derzeit insbesondere mit der Beteiligung an der EFRAG der Fall ist.

Abs. 1 legt fest, dass sich der Bund an einem privaten Gremium beteiligen kann, der dann die angeführten Aufgaben übernimmt. Es entspricht internationalen Vorbildern, dass der Standardsetzer kein öffentlich-rechtlich errichtetes Gremium ist, sondern privatrechtlich organisiert (etwa – wie im Fall des AFRAC – als Verein), um eine gewisse Unabhängigkeit von politischer Einflussnahme zu gewährleisten. Die Stimme des Bundes steht damit gleichwertig neben jenen Interessenträgern, die ein gemeinsames Interesse an einer funktionierenden Unternehmensberichterstattung haben. Das Gremium soll allerdings in der Lage sein, eine gesamtösterreichische Positionierung zustande zu bringen, sodass Anwender und Adressaten der Unternehmensberichterstattung angemessen beteiligt sein müssen. Zu den Adressaten der Nachhaltigkeitsberichterstattung gehören auch Akteure der Zivilgesellschaft (siehe ErwGr 9 der Änderungs-Richtlinie und zur Beteiligung an EFRAG auch ErwGr 39), sodass auch ihre Sicht im

AFRAC berücksichtigt werden muss. So könnten von den derzeit 22 Mitgliedern des AFRAC, von denen derzeit eines aus dem Kreis der Adressaten der Unternehmensberichterstattung und eines aus dem Kreis der universitären Lehre Expertise im Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung aufweisen müssen, um zwei weitere Mitglieder aus dem Bereich der Zivilgesellschaft verstärkt werden.

Die Interessenvertreter sollen aber die Empfehlungen und Stellungnahmen nicht selbst erarbeiten, sondern sich eines Beirats bedienen, in dem die Fachleute vertreten sind, die von den Interessenvertretern auf Zeit gewählt werden, von ihnen aber unabhängig sind. Die diesbezügliche Formulierung (Abs. 2) wurde § 342 Abs. 1 zweiter Satz dHGB entlehnt. Die Empfehlungen und Stellungnahmen sind außerdem in einem „due process“ zu beschließen (Verfahren, das die fachlich interessierte Öffentlichkeit einbezieht).

Zu § 908:

Abs. 1 setzt Art. 5 Abs. 2 der Änderungs-Richtlinie um. Nach Z 1 trifft die Verpflichtung jene Unternehmen, die bisher im Anwendungsbereich des § 243b bzw. § 267a lagen. Das bedeutet: wenn das Unternehmen am Bilanzstichtag 31.12.2024 der Pflicht zur nichtfinanziellen Berichterstattung nach dem bisherigen § 243b unterworfen gewesen wären, dann haben sie für das Geschäftsjahr 2024 nach der neuen Fassung des § 243b zu berichten. Das ist jedenfalls dann der Fall, wenn sie sowohl zum Stichtag 31.12.2022 als auch zum Stichtag 31.12.2023 zwei der drei in § 221 Abs. 2 angeführten Kriterien überschritten haben. Bezuglich des zusätzlichen Kriteriums der 500 Arbeitnehmer enthält Art. 5 Abs. 2 die Formulierung „am Bilanzstichtag“ (Singular) und nicht mehr – wie im bisherigen Art. 19a Abs. 1 – „an den Bilanzstichtagen“, sodass anzunehmen ist, dass die Überschreitung dieses Kriteriums – wie das Kriterium des Vorliegens der Voraussetzungen nach § 189a Z 1 – allein zum Bilanzstichtag im Jahr 2024 (in der Regel der 31.12.2024) zu prüfen ist.

Für die Geschäftsjahre ab 2025 haben sondann alle jene großen Unternehmen zu berichten, die nicht unter Z 1 fallen, also alle Unternehmen, die zB zum Bilanzstichtag 31.12.2025 als groß gelten (zB weil sie zwei der drei in § 221 Abs. 2 angeführten Kriterien sowohl zum Stichtag 31.12.2023 als auch zum 31.12.2024 überschritten haben) und nicht schon für 2024 einen Bericht aufstellen mussten. Aus Art. 5 Abs. 2 lit. c ergibt sich, dass jene großen Banken und Versicherungen, die als klein und nichtkomplexe Institute nach der CRR (Verordnung (EU) Nr. 575/2013 vom 26. Juni 2013 über Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 648/2012, ABl. L 176 vom 27.6.2013, S. 1) oder als firmeneigene Versicherungsunternehmen gelten, die Anforderungen erst ein Jahr später erfüllen müssen.

Für die Geschäftsjahre ab 2026 haben schließlich auch jene kleinen und mittleren Unternehmen zu berichten, die am Bilanzstichtag, der im Jahr 2026 liegt, kapitalmarktorientiert im Sinne des § 189a Z 1 lit. a sind.

Zu Abs. 2: Das Inkrafttreten des NaBeG nach dem 31.12.2024 sorgt für etliche Anwendungsfragen (siehe dazu etwa *Dokalik*, Was passiert, wenn das NaBeG nicht rechtzeitig kommt?, DJA 2024/30). Zur Klarstellung wird daher vorgeschlagen, dass jene Unternehmen, bei denen der Abschlussstichtag jenes Geschäftsjahres, für das die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach Unionsrecht eigentlich schon aufzustellen gewesen wäre, nach dem Datum des Inkrafttretens dieses Bundesgesetzes liegt, die Nachhaltigkeitsberichterstattung freiwillig nach den neuen Bestimmungen aufstellen können. Dabei werden die Bestimmungen in ihrer Gesamtheit angewendet, es dürfen also nicht bloß einzelne Bestimmungen angewendet werden, und andere nicht.

Unternehmen, die nach den neuen Berichtspflichten berichten, können auch entscheiden, ob sie die Bestimmungen über die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zur Gänze anwenden oder ob sie nur eine Prüfung nach bisherigem Recht durchführen, ob eine erforderliche nichtfinanzielle Berichterstattung (im konkreten Fall freiwillig erweitert auf eine Nachhaltigkeitsberichterstattung) aufgestellt worden ist.

Zu Abs. 3: Alle Unternehmen nach Abs. 1 Z 1 haben anzugeben, ob sie nach bisherigem Recht berichten: in diesem Fall können sie wählen, ob sie eine nichtfinanzielle Erläuterung in den Lagebericht aufnahmen oder einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht erstellen (§ 243b UGB in der bisher geltenden Fassung). Allerdings müssen oberste Mutterunternehmen weiterhin einen eigenen Bericht nach § 243b UGB neben dem konsolidierten nichtfinanziellen Bericht erstatten. Die Berichte sind entsprechend als „(konsolidierter) nichtfinanzialer Bericht“ oder „(konsolidierte) nichtfinanzielle Erklärung“ zu bezeichnen. Wenn ein Unternehmen freiwillig nach neuem Recht berichtet, muss sie die Nachhaltigkeitsberichterstattung in ihren (Konzern-)Lagebericht aufnehmen.

Zu Abs. 4: Siehe die Erläuterungen zu § 275 Abs. 2.

Abs. 5 setzt Art. 19a bzw. Art. 29a, jeweils Abs. 3 Unterabsatz 2 der Bilanz-Richtlinie um. Abs. 5 bezieht sich auf die Anwendbarkeit nach Abs. 1, ungeachtet dessen, ob die Bestimmungen tatsächlich nicht zur Anwendung gelangten, weil das Unternehmen von der Wahlmöglichkeit nach Abs. xa Gebrauch machte und einen nichtfinanziellen Bericht nach bisherigem Recht aufgestellt hat. Das bedeutet: Gleichgültig, ob ein Unternehmen nach Abs. 1 Z 1 für den Abschluss zum 31.12.2024 bereits nach den ESRS berichtet oder noch nach bisherigem Recht, es kann noch für zwei weitere Geschäftsjahre (2025 und 2026) von den Angaben zur Wertschöpfungskette nach Maßgabe des ESRS 1 Rz 133 absehen. Für das Geschäftsjahr, das am 31.12.2027 endet, sind die erforderlichen Angaben nach ESRS 1 Rz 63 zu machen.

Abs. 6 setzt Art. 19a bzw. Art. 29a, jeweils Abs. 7 der Bilanz-Richtlinie um.

Abs. 7 setzt Art. 48i der Bilanz-Richtlinie um. Wenn bis zum 6. Jänner 2030 ein Tochterunternehmen eines Drittlandunternehmens einen konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht einreicht, der alle Tochterunternehmen in der Union erfasst, dann sind diese anderen Tochterunternehmen von der Berichterstattung befreit, wenn die übrigen Voraussetzungen nach § 243b Abs. 10 bzw. des § 267a Abs. 10 erfüllt sind (insbesondere Hinweis auf die Befreiung und Angabe, wo der konsolidierte Bericht abrufbar ist, Prüfungsurteil einer Abschlussprüferin). Es wird quasi eine Konzernberichterstattung fingiert, die als Konsolidierungskreis alle Tochterunternehmen in der EU / im EWR umfasst. Das offenlegende Tochterunternehmen kann auch in Österreich niedergelassen sein, dann ist dieser befreiende konsolidierte Nachhaltigkeitsbericht gemäß § 277 UGB offenzulegen. Damit bei Tochterunternehmen in mehreren Mitgliedstaaten ein „forum shopping“ vermieden wird, ist der Bericht von jenem Tochterunternehmen offenzulegen, das von allen Tochterunternehmen in der Union in wenigstens einem der letzten fünf vorangegangenen Geschäftsjahre die größten Umsatzerlöse erzielt hat.

Zu Abs. 8: Die Ermittlung der Größenkriterien auf konsolidierter oder aggregierter Basis soll für GmbH und SE, die bisher vom Wortlaut des § 221 Abs. 4a nicht erfasst waren, für Geschäftsjahre gelten, die nach dem 31. Dezember 2024 beginnen. War die Gesellschaft bisher klein, und wird sie durch die Zusammenrechnung nach § 221 Abs. 4a im Geschäftsjahr 2025 (Abschlussstichtag: 31.12.2025) erstmals mittelgroß oder groß, dann hat sie frühestens für das Geschäftsjahr zum 31.12.2026 die entsprechenden Vorschriften zu beachten.

Zu Abs. 9: Jene Bestimmungen, die das Unterschriftserfordernis bei den Unterlagen der Unternehmensberichterstattung anordnen, sollen mit Ablauf des Tages der Verlautbarung dieses Bundesgesetzes außer Kraft treten. Es bestehen freilich keine Bedenken dagegen, die Identität der Unterlagen auch über diesen Tag hinaus mit Unterschrift zu gewährleisten, es gibt nur keine gesetzliche Pflicht mehr dazu.

Zu Abs. 10: Die Bestimmungen über die Einreichung von Jahres- und Konzernabschluss sollen im Wesentlichen mit Ablauf des Tages der Verlautbarung dieses Bundesgesetzes in Kraft treten. Bezuglich der Anwendbarkeit ist zu unterscheiden: Die Bestimmungen über Aufzählung der Unterlagen (§ 277 Abs. 1 und § 280 Abs. 1) können bereits auf Einreichungen angewendet werden, die nach dem Tag der Kundmachung bei Gericht einlangen. Freilich werden die Nachhaltigkeitsberichte erst dann einzureichen sein, wenn es dazu auch eine korrespondierende Aufstellungspflicht gibt. Die Einreichpflicht in einem elektronischen Berichtsformat nach § 243c Abs. 12 bzw. § 267a Abs. 12 für Nachhaltigkeitsberichte (§ 277 Abs. 6 vierter Satz und § 280 Abs. 1 dritter Satz) gilt überhaupt erst dann, wenn der entsprechende delegierte Rechtsakt der Europäischen Kommission dies anordnet. Zur gebührenfreien Abrufbarkeit von Konzernabschlüssen nach § 280 Abs. 1 zweiter Satz siehe die Erläuterungen zu Abs. 13.

Die Erklärungen der Größenklassen (§ 277 Abs. 4) und der Konzernabschlusspflicht (§ 280 Abs. 3) sollen hingegen erst für Einreichungen zum Firmenbuch ab dem 1. Jänner 2026 anwendbar sein. Korrespondierend kann die bisheriige Pflicht nach § 282 Abs. 2a außer Kraft treten.

Zu Abs. 11: Da die Hauptversammlungen, in denen der Abschlussprüfer bestellt wird, bereits im ersten Halbjahr 2024 stattfinden, kann der Fall eintreten, dass im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes noch keine Prüferin für die Nachhaltigkeitsberichterstattung bestellt ist. Für einen solchen Fall soll mit einer an § 270 Abs. 2 angelehnten Regelung vorgesorgt werden.

Zu Abs. 12: Bei Verbindlichkeiten, die nach dem RÄG 2014 begründet wurden, musste ein Disagio als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden. Da dieser „Bruttoausweis“ auch nach dem neuen Recht nicht explizit untersagt wird (obwohl die besseren Gründe für einen einheitlichen Ausweis unter Anwendung der Effektivzinsmethode sprechen – siehe die Erläuterungen zu § 198 Abs. 7 und § 211 Abs. 1), besteht für die Anwendung des neuen § 211 Abs. 1 zweiter Satz auch kein unmittelbarer Änderungsbedarf. Es soll den Unternehmen aber möglich sein, für Jahresabschlüsse ab dem Geschäftsjahr 2026 von dem getrennten Ausweis mit einem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu einem einheitlichen Ausweis innerhalb der Verbindlichkeiten umzusteigen.

Für Verbindlichkeiten, die vor dem RÄG 2014 begründet wurden, gilt weiterhin § 906 Abs. 30: Wurde ein Disagio nicht als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten nach § 198 Abs. 7 aF bilanziert, so unterbleibt die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungsposten für diese Verbindlichkeit auch für die Zukunft, bis diese nicht mehr ausgewiesen wird. Das bedeutet im Wesentlichen, dass für solche Verbindlichkeiten die Bilanzierung des Rückzahlungsbetrags beibehalten werden kann.

Zu Abs. 13: Das WZEVI-G trat bereits mit 1. Juli 2023 in Kraft. § 277 Abs. 2 und 2a sollen daher zum frühestmöglichen Zeitpunkt, mit Ablauf des 31. März 2025 aufgehoben werden; ab diesem Zeitpunkt entfällt eine parallele Bekanntmachung auf EVI. Stattdessen sollen Jahres- und Konzernabschlüsse, die nach dem 31. März 2025 beim Firmenbuchgericht eingereicht werden, gebührenfrei abfragbar sein.

Zu Abs. 14: Die geänderten Bestimmungen über Zwangsstrafen sollen nur für Unterlagen zur Anwendung kommen, die auf einem Abschlussstichtag nach dem 30. Juni 2025 aufzustellen sind. Die früheste Anwendung der neuen Bestimmung kommt daher für Unterlagen mit einem Stichtag 31. Juli 2025 in Betracht, die in der Regel neun Monate danach, also bis zum 30. April 2026 einzureichen sind.

Zu Art. 3 (Änderung des Aktiengesetzes)

Zu § 92 Abs. 4a:

Die Bestimmungen über den Prüfungsausschuss müssen in Umsetzung von Art. 39 der Abschlussprüfungs-Richtlinie in der Fassung der Änderungs-Richtlinie um die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung erweitert werden.

Zu § 96, § 104 und § 108:

Es wird vorgeschlagen, die verschiedenen Unterlagen, die der Vorstand dem Aufsichtsrat vorzulegen hat, in Abs. 1 zusammenzufassen (bisher auf Abs. 1 und 3 verteilt) und in Abs. 2 auf die einzelnen Ziffern des Abs. 1 zu verweisen. Diese Technik ermöglicht auch, in § 104 (Vorlage an die Hauptversammlung) und § 108 (Bereitstellung von Informationen) direkt auf § 96 Abs. 1 zu verweisen.

Der gegebenenfalls vorzulegende Ertragsteuerinformationsbericht nach § 4 CBCR-VG ist gemäß § 11 Abs. 1 CBCR-VG bis spätestens 12 Monate nach Ende des Geschäftsjahrs beim Firmenbuchgericht einzureichen. Eine gesonderte Aufstellungsfrist oder Frist zur Vorlage an den Aufsichtsrat normiert das CBCR-VG nicht. Dieser Bericht muss daher nicht zeitgleich mit den unter Z 1 bis 4 genannten Unterlagen dem Aufsichtsrat vorgelegt werden, sodass es vorkommen kann, dass er erst im darauffolgenden Jahr (zur nächsten Hauptversammlung) dem Aufsichtsrat zum Bericht vorgelegt wird.

Zu § 262:

Die Bestimmungen sollen mit Ablauf des Tages der Kundmachung in Kraft treten. Die Verweise in § 92 Abs. 4a auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung gelten erst dann, wenn die Pflicht zur Berichterstattung und Prüfung nach Maßgabe des § 908 Abs. 1 in Kraft getreten ist, ohne dass das gesondert angeordnet werden müsste.

Zu Art. 4 (Änderung des GmbH-Gesetzes)

Zu § 30g Abs. 4a:

Die Bestimmungen über den Prüfungsausschuss müssen in Umsetzung von Art. 39 der Abschlussprüfungs-Richtlinie in der Fassung der Änderungs-Richtlinie um die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung erweitert werden.

Zu § 30k:

Es wird vorgeschlagen, die verschiedenen Unterlagen, die der Aufsichtsrat zu prüfen hat, in Abs. 1 zusammenzufassen (bisher auf Abs. 1 und 3 verteilt) und in Abs. 2 auf die einzelnen Ziffern des Abs. 1 zu verweisen.

Der gegebenenfalls vorzulegende Ertragsteuerinformationsbericht nach § 4 CBCR-VG ist gemäß § 11 Abs. 1 CBCR-VG bis spätestens 12 Monate nach Ende des Geschäftsjahrs beim Firmenbuchgericht einzureichen. Eine gesonderte Aufstellungsfrist oder Frist zur Vorlage an den Aufsichtsrat normiert das CBCR-VG nicht. Dieser Bericht muss daher nicht zeitgleich mit den unter Z 1 bis 4 genannten Unterlagen dem Aufsichtsrat vorgelegt werden, sodass es vorkommen kann, dass er erst im darauffolgenden Jahr (zur nächsten Generalversammlung) dem Aufsichtsrat zum Bericht vorgelegt wird.

Zu § 127:

Die Bestimmungen sollen mit Ablauf des Tages der Kundmachung in Kraft treten. Die Verweise in § 30g Abs. 4a auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung gelten erst dann, wenn die Pflicht zur Berichterstattung

und Prüfung nach Maßgabe des § 908 Abs. 1 in Kraft getreten ist, ohne dass das gesondert angeordnet werden müsste.

Zu Art. 5 (Änderung des Genossenschaftsgesetzes)

Zu § 22 Abs. 4 bis 6a:

Die Bestimmungen über die Nachhaltigkeitsberichterstattung sind rechtsformunabhängig nur auf Banken und Versicherungen, die bestimmte Größenkriterien erfüllen, anzuwenden. Genossenschaften sind daher in der Regel davon befreit, es sei denn, es handelt sich um Kreditgenossenschaften, auf die gemäß § 43 Abs. 1 BWG die Bestimmungen ohne Ausnahme des § 243b und § 267a UGB anzuwenden sind. Das bedeutet, dass von dem Generalverweis auf den Zweiten Abschnitt des Dritten Buches des UGB die Bestimmung des § 243b für alle Genossenschaften auszunehmen ist. Eine Gegenausnahme besteht für Kreditgenossenschaften, die die genannten Größenkriterien erfüllen.

Dasselbe gilt für die Aufstellung des Konzernabschlusses (Abs. 5). Um die Bestimmung übersichtlicher zu gestalten, soll Abs. 5 auf die Aufstellung von Konzernabschluss und Konzernlagebericht beschränkt werden, während sich der neue Abs. 6 nur mit den anzuwendenden Bestimmungen über die Abschlussprüfung beschäftigt. In Abs. 6a schließlich sollen die anzuwendenden Bestimmungen über die Offenlegung und Zwangsstrafen zusammengefasst werden.

Die Übergangsbestimmung ordnet an, dass die Verweise nach Maßgabe des § 908 Abs. 1 UGB gelten. Das bedeutet, dass die Verweise in § 22 Abs. 4 GenG auf § 243b UGB und in § 22 Abs. 6 erster Satz GenG auf die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in den Geschäftsjahren ab 1. 1. 2024 nur auf Genossenschaften anzuwenden sind, die die Größenkriterien des § 908 Abs. 1 Z 1 lit. a UGB erfüllen. Die Verweise in § 22 Abs. 5 GenG auf § 267b und in § 22 Abs. 6 zweiter Satz GenG auf die Prüfung der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung gelten in den Geschäftsjahren ab 1. 1. 2024 nur für Genossenschaften, die die Größenkriterien des § 908 Abs. 1 Z 1 lit. b UGB erfüllen. Für die Geschäftsjahre ab 1. 1. 2025 sind die Größenkriterien des § 908 Abs. 1 Z 2 UGB maßgeblich, für Geschäftsjahre ab 1. 1. 2026 jene des § 908 Abs. 1 Z 3 UGB.

Zu § 87:

Die Strafbestimmung muss – allein schon um die Verweise richtig zu stellen – neu gefasst werden. Sie bezieht sich wie bisher auf § 14 und § 77 Abs. 3 GenG (Führung Mitgliederregisters der Genossenschafter und Erteilung der Einsicht), § 34 Abs. 2 (Führung des Protokollbuchs und Einsicht), § 35 Abs. 1 (Einsicht in die Unterlagen der Rechnungslegung) und § 49 (Aufstellung der Liquidationsbilanz).

Der Verweis auf § 22 Abs. 3 GenG lief schon seit dem GenRevRÄG 1997 leer (siehe dazu *Dellinger, Genossenschaftsgesetz*², § 22 Rz 35). In Zukunft soll die Aufstellungspflicht nach § 22 Abs. 2 GenG sanktioniert werden (siehe die Sanktionierung der vergleichbaren Bestimmung des § 222 Abs. 1 UGB durch § 284 Abs. 1 UGB), während die Einhaltung des § 22 Abs. 4 und 5 GenG ohnedies durch die gemäß § 22 Abs. 6a GenG anzuwendende Bestimmung des § 284 UGB sanktioniert wird.

Die Bestimmung, wonach „Unrichtigkeiten in den durch dieses Gesetz angeordneten Nachweisungen und Mitteilungen [...] an den Mitgliedern des Vorstandes und Aufsichtsrates [...] zu ahnden“ sind, stellt nach heutigem Verständnis keine Zwangsstrafe dar, die ein Verhalten erzwingen soll, sondern eine Ordnungsstrafe, und soll daher in einen eigenen Absatz verschoben werden.

Zu Art. 6 (Änderung des Genossenschaftsrevisionsgesetzes 1997)

Zu § 3:

Zwar kann eine Pflichtprüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung bei Genossenschaften nur im Bankenbereich vorkommen, sodass der Begriff „Bankprüfung“ an sich auch zur Abdeckung der Nachhaltigkeitsberichterstattung ausreichend wäre. Allerdings kann es vorkommen, dass Genossenschaften, die keine Banken sind, eine freiwillige Prüfung von Revisorinnen durchführen lassen, sodass die Bestimmungen über die Befangenheit um die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu ergänzen sind.

Zu § 10:

Für den Fall, dass aus der freiwilligen Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung bei Genossenschaften, die keine Banken sind, ein Schaden entsteht, ist die Ausfallsbürgschaft des Revisionsverbandes festzulegen.

Zu § 12:

Für die Zwangsstrafenbeträge wird auf § 284 UGB verwiesen (siehe die Erläuterungen dort).

Zu § 16:

Die bisherige Ziffer 1 bildet den Regelungsgehalt des Art. 8 Abs. 1 lit. a der Abschlussprüfungs-Richtlinie und steht gleichrangig neben den anderen literae. Zur Abgrenzung zu den Fachgebieten gemäß Z 2, die nur soweit zu beherrschen sind, wie das für die Rechnungsprüfung und Revision erforderlich ist, wird als Sammelbezeichnung die Bezeichnung „Kerngebiete“ vorgeschlagen.

Ansonsten wurde bei der Gelegenheit die Reihenfolge der Themengebiete und weitgehend auch die Bezeichnungen an jene des Art. 8 Abs. 1 Abschlussprüfungs-Richtlinie angeglichen. Die lit. j bis m dienen der Umsetzung von Art. 8 Abs. 3 Abschlussprüfungs-Richtlinie. Dessen Vorgaben können in Z 1 integriert werden, da alle Revisorinnen dazu in der Lage sein sollen, als Abschlussprüferin gegebenenfalls auch Nachhaltigkeitsprüfungen vorzunehmen.

Zu § 17d:

Diese Bestimmung dient der Umsetzung von Art. 10 Abs. 1 der Abschlussprüfungs-Richtlinie.

Zu § 18a:

Die Eignungsprüfung für Staatsangehörige eines anderen Mitgliedstaats soll an die Prüfungsgegenstände nach § 16 Abs. 2 angepasst werden, um die Gleichwertigkeit sicherzustellen.

Zu § 19:

Z 5 ist an das APRÄG 2016, BGBI I Nr. 43/2016 anzupassen.

Z 6 ist um die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu ergänzen.

Zu Art. 7 (Änderung des SE-Gesetzes)**Zu § 41 Abs. 1 und 3:**

In § 41 Abs. 1 war bisher nur von den „Unterlagen gemäß §§ 222 Abs. 1 und gegebenenfalls 244 Abs. 1 UGB“ die Rede; aber auch der konsolidierte Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen (§ 267c UGB) und der Ertragsteuerinformationsbericht (§ 4 CBCR-VG) ist von den geschäftsführenden Direktoren einer SE aufzustellen. Es soll daher der Verweis auf diese Unterlagen ergänzt werden.

Zu § 51 Abs. 3a:

Die Bestimmungen über den Prüfungsausschuss müssen in Umsetzung von Art. 39 der Abschlussprüfungs-Richtlinie in der Fassung der Änderungs-Richtlinie um die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung erweitert werden.

Zu § 67:

Die Bestimmungen sollen mit Ablauf des Tages der Kundmachung in Kraft treten. Die Verweise in § 51 Abs. 3a auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung gelten erst dann, wenn die Pflicht zur Berichterstattung und Prüfung nach Maßgabe des § 908 Abs. 1 in Kraft getreten ist, ohne dass das gesondert angeordnet werden müsste.

Zu Art. 8 (Änderung des SCE-Gesetzes)**Zu § 30:**

Der Verweis auf § 22 Genossenschaftsgesetz ist aufgrund der Änderung des § 22 (siehe die Erläuterungen dort) anzupassen.

Zu Art. 9 (Änderung des Arbeitsverfassungsgesetzes)**Zu § 108 Abs. 5:**

Die Bilanz-Richtlinie sieht in der Fassung der Änderungs-Richtlinie in Art. 19a Abs. 5 und Art. 29a Abs. 6 vor, dass die Unternehmensleitung die Arbeitnehmervertreter auf geeigneter Ebene über die einschlägigen Informationen und die Mittel zur Einholung und Überprüfung von Nachhaltigkeitsinformationen zu unterrichten und diese mit ihnen zu erörtern hat. Dies soll dadurch umgesetzt werden, dass nach dem neuen Abs. 5 diese Pflicht zur Information und Beratung mit dem Betriebsrat allen Gesellschaften (deren vertretungsbefugten Organen), die zu einer Nachhaltigkeitsberichterstattung nach § 243b UGB oder – auf Konzernebene – nach § 267a UGB verpflichtet sind, auferlegt wird; anstelle von „erörtern“ wird der gebräucherlichere Begriff „beraten“

verwendet, um der Terminologie des Arbeitsverfassungsgesetzes treu zu bleiben. Da der Betriebsinhaber bei einer AG durch den Vorstand und bei einer GmbH durch die Geschäftsführer handelt, trifft diese vertretungsbefugten Organe die Verpflichtung. Die Stellungnahme der Arbeitnehmervertreter soll nach der Bilanz-Richtlinie den zuständigen Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorganen mitgeteilt werden; das wird dadurch erzielt, dass die vertretungsbefugten Organe die Stellungnahme auch dem Aufsichtsrat vorzulegen haben, zum Beispiel anlässlich der Vorlage nach § 96 AktG.

Zu Art. 10 und 14 (Änderung des Strafgesetzbuches)

Zu § 163b Abs. 6 StGB:

Tatsubjekt des § 163b StGB idgF ist dem Wortlaut nach, wer „als Abschlussprüfer, Gründungsprüfer, Sonderprüfer, Verschmelzungsprüfer, Spaltungsprüfer, Revisor, Stiftungsprüfer, Mitglied der Prüfungskommission (§ 40 ORF-Gesetz, BGBl. Nr. 379/1984) oder sonst als aufgrund verbandsrechtlicher Bestimmungen bestellter Prüfer mit vergleichbaren Funktionen eines in § 163c angeführten Verbandes“ eine in § 163b StGB idgF normierte Tathandlung setzt. In § 163b StGB idgF wird der Kreis der als Tatsubjekt in Betracht kommenden Prüfer bzw. Prüferinnen damit einerseits durch namentliche Nennung von acht Arten von Prüfern und andererseits durch die Generalklausel „oder sonst als aufgrund verbandsrechtlicher Bestimmungen bestellter Prüfer mit vergleichbaren Funktionen“ beschrieben(vgl. dazu ErläutRV 689 BlgNR 25. GP 30).

Ausgelöst durch in der Literatur vertretene Ansichten, ist es in der Praxis zu Unsicherheiten bei der **Frage** gekommen, ob im Fall der **Beauftragung von Prüfungsgesellschaften** auch die **für die jeweilige Prüfung konkret verantwortliche natürliche Person** von § 163b Abs. 1 StGB **umfasst** ist.

So wird in der Literatur vertreten, dass im Falle der Bestellung einer Prüfungsgesellschaft als Prüferin niemand, d.h. weder die Prüfungsgesellschaft noch die die Prüfung durchführenden Personen, Tatsubjekt des § 163b StGB sein kann. Für die Strafbarkeit nach § 163b StGB komme es auf eine besondere persönliche Qualifikation an, nämlich jene als „Prüfer“ bzw. als „bestellter Prüfer“ an. Dies seien zumeist Prüfungsgesellschaften, strafrechtlich kommen aber – abgesehen vom VbVG, das zusätzlich eine strafrechtliche Verantwortlichkeit von Verbänden etabliert – nur natürliche Personen als mögliche Täter in Betracht. Eine Prüfungsgesellschaft direkt unter § 163b StGB zu subsumieren sei nicht möglich. Die für die Prüfungsgesellschaft handelnden natürlichen Personen seien aber selbst nicht Träger:innen der Sonderdeliktseigenschaft (*Karollus/Wolkerstorfer*, Das neue Bilanzstrafrecht läuft bei Prüfungsgesellschaften ins Leere! Wbl 2016, 132; *Karollus*, Bilanzstrafrecht neu – Analyse aus der Sicht des Gesellschafts- und Bilanzrechts, in Leitner/Brandl [Hrsg.], Finanzstrafrecht 2016 [2017], 27, [64 ff]; in diesem Sinne auch *Rohregger*, Aktuelle Fragen des Bilanzstrafrechts, in Lewisch [Hrsg.], Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit [2016], 72 [80 f.]; *Rohregger* in *Höpfel/Ratz*, WK² StGB § 163b Rz 7, *Eiter/Seifridsberger*, Das Prüferdelikt im neuen Bilanzstrafrecht [§ 163b StGB], in Albiez/Petutschnig/Wimpissinger [Hrsg.], Bilanz und Haftung [2017], 79 [Rz 15 f.], *Bachmann/Machan* in *Preuschl/Wess* [Hrsg.], Wirtschaftsstrafrecht [2018], § 163b StGB Rz 9, *Hilf/Konopatsch* in PK-StGB § 163b Rz 7 und *Kert* in *Artemann/Karollus*, AktG III6 § 163b StGB Rz 5 f.).

Die Gegenmeinung wurde von *Zeder* (Bilanzstrafrecht: Die neuen Bestimmungen (§§ 163a – 163d StGB), in Leitner/Brandl [Hrsg.], Finanzstrafrecht 2016 [2017], 1 [15 f]) vertreten. Demnach sind vom Begriff „Abschlussprüfer“ in § 163b StGB auch die für eine Prüfungsgesellschaft handelnden Personen erfasst. Wurde eine Prüfungsgesellschaft bestellt, kann der verantwortliche Abschlussprüfer iSd § 274 Abs. 7 UGB – also jene Person mit der Berufsberechtigung zur Abschlussprüfung gemäß (damals) § 88 Abs. 7 WTBG (nun § 77 Abs. 9 WTBG 2017) – nach § 163b StGB strafbar sein. Auch nach *Tipold* (in *Gruber/Harrer*, GmbHG-Komm² Anh § 122: StGB, Rz 94 f.) kann der Begriff des Prüfers sehr wohl auch faktisch verstanden werden („materieller Prüferbegriff“): Prüfer:in ist, wer Prüfungshandlungen vornimmt. Aus Überlegungen der Rechtssicherheit wäre eine gesetzgeberische Klarstellung aber durchaus sinnvoll.

Die **Rechtsprechung** hat sich bisher – soweit ersichtlich – zu der Problematik nicht ausdrücklich positioniert. Das OLG Wien (29.03.2016, 23 Bs 109/15w) ging in einer Entscheidung, die sich auf ein von der StA Wien geführtes Ermittlungsverfahren gegen eine bestellte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und die für die Gesellschaft handelnden Prüfer:innen bezog, von einer Anwendbarkeit des § 163b StGB aus, ohne auf die von *Karollus/Wolkerstorfer* aufgeworfene Problematik einzugehen und scheint damit – wenn auch nicht ausdrücklich – die Meinung von *Zeder* und *Tipold* zu teilen.

Mit Erlass vom 4. November 2022 zur Auslegung des § 163b StGB („Unvertretbare Berichte von Prüfern bestimmter Verbände“) in Bezug auf Prüfungsgesellschaften, GZ 2022-0.669.158, legt das **Bundesministerium für Justiz** seine Rechtsansicht zu dieser Fragestellung dar, wonach **sowohl die wörtliche, die systematische und die teleologische Interpretation für einen materiellen Prüferbegriff**

sprechen (vgl. dazu im Detail insbesondere S. 4ff des Erlasses; nach wie vor Unsicherheiten erkennend Hartl/Bachmann, Erlass des BMJ zur Auslegung des § 163b StGB, ZWF 2023, 14).

Der Entwurf schließt sich der im Erlass des Bundesministeriums für Justiz vom 4. November 2022 kundgetanen Meinung an. Folgte man der einschränkenden Auslegung des Schrifttums, verbliebe § 163b StGB nur ein sehr geringer praktischer Anwendungsbereich. Es kann dem Gesetzgeber jedoch keinesfalls unterstellt werden, dass er zweck- und funktionslose Anordnungen treffen wollte. Auch die im Unionsrecht mit den Regelungen über Abschlussprüfer verfolgten Ziele würden verfehlt werden, wobei § 163b StGB auch der Umsetzung unionsrechtlicher Sanktionierungspflichten dient (vgl. Art. 30 Abschlussprüfungs-Richtlinie).

Als **Lösungsvorschläge** für eine gesetzliche Klarstellung werden in der Literatur die Erstreckung des Anwendungsbereichs des § 163b StGB auf natürliche Personen nach dem Vorbild des § 161 StGB oder durch Integration des § 163b StGB in denselben vertreten (vgl. Rohregger, Aktuelle Fragen des Bilanzstrafrechts in Lewisch (Hrsg.), Handbuch Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit 2016: 73 [79f]; Rohregger in Höpfel/Ratz, WK-StGB² § 163b StGB Rz 7) bzw. auch die Einführung einer § 14 des deutschen StGB vergleichbaren allgemeinen Erstreckungsnorm im Allgemeinen Teil des StGB erwogen (Karollus/Wolkerstorfer, Das neue Bilanzstrafrecht läuft bei Prüfungsgesellschaften ins Leere! Wbl 2016, 132 [134]). Nach dem Erlass des Bundesministeriums für Justiz vom 4. November 2022 ist auf die natürliche Person, die iSd § 77 Abs. 9 WTBG 2017 die für die Erledigung entsprechende Berufsberechtigung besitzt und gemäß § 274 Abs. 7 UGB den Bestätigungsvermerk unterschreibt, abzustellen.

Zur **umfassenden Klarstellung wird daher ein neuer § 163b Abs. 6 StGB vorgeschlagen:** Nach den vorstehenden Absätzen soll auch zu bestrafen sein, wer eine der dort genannten Handlungen als Entscheidungsträger (§ 2 Abs. 1 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz – VbVG) **oder als für die Prüfung verantwortliche Person** eines als Prüfer (Abs. 1) bestellten Verbandes begeht. Das Abstellen auf den Entscheidungsträger iSd § 2 Abs. 1 VbVG entspricht der Diktion des § 163a StGB. Personen, die Entscheidungsträger eines als Prüfer bestellten Verbandes sind, kommen sohin als unmittelbare Täter:innen in Betracht. Durch die zusätzliche Aufnahme der „für die Prüfung verantwortlichen Person“ soll auf die besonderen Gegebenheiten von Prüfungsgesellschaften Bedacht genommen werden: Nach § 77 Abs. 9 WTBG haben Gesellschaften, die einen Wirtschaftstreuhandberuf ausüben, für jeden von ihnen übernommenen Auftrag mindestens eine **natürliche Person, welche die für die Erledigung entsprechende Berufsberechtigung besitzt**, zu bestimmen. Der Name des für die Erledigung bestimmten Berufsberechtigten ist dem Auftraggeber schriftlich bekanntzugeben. Nach § 57 WTBG müssen förmliche Bestätigungsvermerke, die durch eine Gesellschaft erteilt werden, die firmenmäßige Zeichnung durch Unterschrift von in der Gesellschaft tätigen, im Firmenbuch zur Vertretung nach außen eingetragenen und nach diesem Bundesgesetz zur Ausübung des Wirtschaftstreuhandberufes Wirtschaftsprüfer Berechtigten, die zur Erteilung des betreffenden Bestätigungsvermerkes persönlich befugt sind, enthalten. Der **gemäß § 77 Abs. 9 für die Prüfung verantwortliche Berufsberechtigte** hat den Bestätigungsvermerk jedenfalls zu unterschreiben. Die von § 57 und § 77 Abs. 9 WTBG angesprochenen Berufsberechtigten müssen nicht notwendigerweise Entscheidungsträger iSd 2 Abs. 1 VbVG (oder auch leitende Angestellte iSd § 74 Abs. 3 StGB sein). Da sie jedoch die Prüfung im jeweiligen Einzelfall faktisch durchführen und für sie im Einzelfall verantwortlich sind, ist es iSd materiellen Prüferbegriffs sachgerecht, sie als Tatobjekte des § 163b StGB zu erfassen. Bloße Hilfskräfte sollen hingegen (weiterhin) nicht unmittelbare Täter:innen sein: Bei ihnen kommt eine Beteiligtenstrafbarkeit nach den §§ 12, 14 StGB in Betracht.

Zu Art. 11 (Änderung des Rechtspflegergesetzes)

Zu § 22:

Die Durchführung eines ordentlichen Verfahrens über die Verhängung einer Zwangsstrafe nach § 283 Abs. 4 vierter Satz oder Abs. 5 UGB und § 284 UGB wegen Verstoßes bei einer mittelgroßen oder großen Gesellschaft soll in Zukunft Richterzuständigkeit sein, um Wertungswidersprüche zu vermeiden und dem erhöhten Strafrahmen in diesem Bereich Rechnung zu tragen.

Zu Art. 12 (Änderung des Gerichtsgebührengesetzes)

Zur Tarifpost 10 und 15:

Um klarzustellen, dass die Abfrage sämtliche Unterlagen der Unternehmensberichterstattung umfasst, ist im Tarif und in der Anmerkung 20 zur Tarifpost 10 bzw. in der Anmerkung 2 der Tarifpost 15 eine Anpassung vorzunehmen.

Zu Art. 13 (Änderung des CBCR-Veröffentlichungsgesetzes)**Zu § 6:**

Der Schwellenwert für eine Berichtspflicht der Zweigniederlassungen ist gemäß Art. 48b Abs. 5 Bilanz-Richtlinie der „gemäß Artikel 3 Absatz 2 umgesetzten Schwellenwert für Nettoumsatzerlöse“. Dieser Schwellenwert wurde in Österreich in § 221 Abs. 1 Z 2 UGB mit 10 Millionen Euro umgesetzt. Dieser Schwellenwert kann allerdings nach § 221 Abs. 7 UGB valorisiert werden. Dann müsste unionsrechtlich auch der Schwellenwert in § 6 Abs. 3 CBCR-VG valorisiert werden, und dafür ist keine Verordnungsermächtigung vorgesehen. Um diesem Problem abzuhelfen, soll direkt auf § 221 Abs. 1 Z 2 UGB in Verbindung mit der Verordnungsermächtigung nach § 221 Abs. 7 UGB verwiesen werden. Wenn mit einer Verordnung der in § 221 Abs. 1 Z 2 UGB genannte Wert geändert wird, so gilt diese Änderung dann auch für den Schwellenwert nach § 6 Abs. 3 CBCR-VG.