

BUNDESMINISTERIUM FÜR JUSTIZ  
BMJ – I 7  
z.H. Herrn AL LStA Dr. Dietmar Dokalik  
Museumstraße 7  
1070 Wien  
[dietmar.dokalik@bmj.gv.at](mailto:dietmar.dokalik@bmj.gv.at)  
[team.z@bmj.gv.at](mailto:team.z@bmj.gv.at)

Unser Zeichen	VS
Sachbearbeiter	Mag. Scharrer
Telefon	+43   1   811 73-235
eMail	<a href="mailto:scharrer@ksw.or.at">scharrer@ksw.or.at</a>

Wien, am 10. Februar 2025

**Geschäftszahl: 2024-0.921.905**

Sehr geehrter Herr Dr. Dokalik,

die Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen (KSW) und das Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer:innen (iwp) erlauben sich, zu dem vorgelegten Entwurf für ein Bundesgesetz, mit dem das Drittlandunternehmen-Berichterstattungsgesetz erlassen und das Unternehmensgesetzbuch, das Aktiengesetz, das GmbH-Gesetz, das Genossenschaftsgesetz, das Genossenschaftsrevisionsgesetz 1997, das SE-Gesetz, das SCE-Gesetz, das Arbeitsverfassungsgesetz, das Strafgesetzbuch, das Rechtspflegergesetz, das Gerichtsgebühren gesetz und das CBCR-Veröffentlichungsgesetz geändert werden (**Nachhaltigkeitsberichtsgesetz – NaBeG**), eine Stellungnahme abzugeben.

Die Stellungnahme wurde von den betroffenen Fachsenaten des Instituts für Facharbeit der KSW gemeinsam mit Vertretern des iwp erarbeitet.

Diese Stellungnahme wird von der Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen dem Präsidium des Nationalrats über nachstehende Internetseite zur Verfügung gestellt.  
<https://www.parlament.gv.at/PERK/BET/VPBEST/#AbgabeStellungnahme>

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen, stehen für Rückfragen gerne zur Verfügung und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Mag. Herbert Houf  
(Präsident der KSW)

Dipl.-Kfm. Dorotea Rebmann  
(Präsidentin des iwp)

Dr. Aslan Milla  
(Leiter des Instituts für Facharbeit der KSW)

Dr. Werner Gedlicka  
(Generalsekretär des iwp)

**Elektronisch gefertigt**

## Anlage

Stellungnahme zu dem vorgelegten Entwurf für ein Bundesgesetz, mit dem das Drittlandunternehmen-Berichterstattungsgesetz erlassen und das Unternehmensgesetzbuch, das Aktiengesetz, das GmbH-Gesetz, das Genossenschaftsgesetz, das Genossenschaftsrevisionsgesetz 1997, das SE-Gesetz, das SCE-Gesetz, das Arbeitsverfassungsgesetz, das Strafgesetzbuch, das Rechtspflegergesetz, das Gerichtsgebührengegesetz und das CBCR-Veröffentlichungsgesetz geändert werden (**Nachhaltigkeitsberichtsgesetz – NaBeG**)

Die Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen (KSW) und das Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer:innen (iwp) nehmen zu dem am 13. Jänner 2025 übermittelten Begutachtungsentwurf des NaBeG wie folgt Stellung:

## Inhaltsverzeichnis

### Präambel

1	Grundlegende Anmerkungen.....	5
1.1	Zu Artikel 2 – Unternehmensgesetzbuch (UGB).....	5
1.1.1	Zu § 908 UGB – Übergangsbestimmungen zum Nachhaltigkeitsberichtsgesetz .....	5
1.1.2	Zu §§ 243b Abs. 12 und 267a Abs. 12 UGB i.V.m. 908 Abs. 13 UGB – Übergangsvorschriften zur digitalen Aufstellung des Lageberichtes .....	7
1.1.3	Zu § 198 Abs. 7 und § 211 Abs. 1 UGB – Wertansätze von Passivposten .....	8
1.1.4	Zu § 268 Abs. 4 – Zulassung von unabhängigen Erbringern von Prüfungsleistungen.....	10
1.1.5	Zu § 268 Abs. 1 UGB – Prüfungsurteil zur Nachhaltigkeitsberichterstattung .....	12
1.1.6	Zu § 268 Abs. 3 – Einführung und einheitliche Verwendung des Begriffs „Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung“.....	14
1.1.7	Zu § 270 Abs. 1a UGB – Transparenzschreiben.....	14
1.1.8	Zu § 275 Abs. 1 UGB – Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers .....	15
1.1.9	Zu § 283 – Zwangsstrafen wegen nicht zeitgerechter Offenlegung.....	15
1.1.10	Zu § 284 UGB – Zwangsstrafen wegen sonstiger Verstöße .....	16
1.1.11	Zu §§ 243b Abs. 3 bis 5 UGB, 267a Abs. 3 bis 5 und 7 sowie 908 Abs. 5 UGB .....	17
1.2	Zu Artikel 3 – Änderungen des Aktiengesetzes .....	18
1.2.1	Zu § 93 AktG – Teilnahme an Sitzungen des Aufsichtsrats und seiner Ausschüsse .....	18
2	Weitere detaillierte Anmerkungen .....	18
2.1	Zu Artikel 2 – Änderung des Unternehmensgesetzbuchs (UGB) .....	18
2.1.1	Zu § 243b Abs. 1 UGB.....	18
2.1.2	Zu § 243b Abs. 3 UGB (und sinngemäß für § 267a Abs. 3 UGB) .....	18
2.1.3	Zu § 243b Abs. 8 UGB.....	19
2.1.4	Zu § 267a UGB.....	19
2.1.5	Zu § 268 Abs. 3 UGB.....	20
2.1.6	Zu § 269 Abs. 2 UGB.....	20
2.1.7	Zu § 269a UGB – Internationale Prüfungsstandards.....	21
2.1.8	Zu den Erläuternden Bemerkungen betreffend § 284 Abs. 1 UGB.....	22
2.1.9	Zu § 286 UGB – Gremium zur Weiterentwicklung der Unternehmensberichterstattung.....	22
2.2	Zu Artikel 3 – Änderung des Aktiengesetzes (AktG) .....	22
2.2.1	Zu § 92 Abs. 4a Z 1 AktG .....	22
2.2.2	Zu § 92 Abs. 4a Z 4 lit. b AktG .....	22
2.2.3	Zu § 92 Abs. 4a Z 4 lit. d AktG .....	23
2.2.4	Zu § 92 Abs. 4a Z 4 lit. h AktG .....	23
2.2.5	Zu § 262 Abs. 47 AktG .....	23
2.2.6	Weitere redaktionelle Anmerkungen – AktG .....	24
2.3	Zu Artikel 4 – Änderung des GmbH-Gesetzes (GmbHG) .....	24
2.4	Zu Artikel 7 – Änderung des SE-Gesetzes (SEG) .....	24

## Präambel

Wir begrüßen ausdrücklich die in diesem Entwurf vorgelegten gesetzlichen Änderungen und Anpassungen zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung 2014/537/EU und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) und sehen darin einen wesentlichen Beitrag, das Thema Nachhaltigkeit auch in der Unternehmensberichterstattung angemessen abzubilden.

Wir gehen davon aus, dass eine **vollständige Umsetzung** der CSRD im Rahmen einer parlamentarischen Begutachtung insbesondere auch das Berufs- und Aufsichtsrecht für Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen, weiters alle im Zusammenhang mit den Transparenzvorschriften und den Regelungen für Finanzdienstleistungsunternehmen notwendigen Umsetzungsbestimmungen enthalten werden, andernfalls Teile der mit diesem Entwurf vorsehenen gesetzlichen Änderungen nicht wirksam werden können.

Wir haben in unserer Stellungnahme **vorrangig wichtige Themen, die unbedingt umgesetzt werden sollten**, unter **Abschnitt 1** (Grundsätzliche Anmerkungen) dargestellt, und **weitere inhaltliche Anmerkungen bzw. technisch-redaktionelle Hinweise** in **Abschnitt 2** (Weitere detaillierte Anmerkungen) zusammengefasst.

Bei der erforderlichen Umsetzung der EU-rechtlichen Maßnahmen sprechen sich KSW und iwp ausdrücklich **gegen jede überschießende Umsetzung** in Form von „gold plating“ aus. Angesichts der Kosten der Umsetzung für Unternehmen und Abschlussprüfer sollten die in der CSRD bzw. anderen EU-Vorschriften gegebenen Spielräume im Interesse des Wirtschaftsstandorts Österreich in diesem Sinne bestmöglich genutzt werden.

## 1 Grundlegende Anmerkungen

### 1.1 Zu Artikel 2 – Unternehmensgesetzbuch (UGB)

#### 1.1.1 Zu § 908 UGB – Übergangsbestimmungen zum Nachhaltigkeitsberichtsgesetz

##### Aktueller Vorschlag

„**§ 908.** (1) § 189a Z 5, 13 bis 15, § 243 Abs. 2a, § 243b, § 243c Abs. 2 Z 3, § 245 Abs. 2 Z 2, § 251 Abs. 3, § 267 Abs. 2a und 4, § 267a, die Bezeichnung des ersten Titels des vierten Abschnitts im dritten Buch, § 268, § 269 Abs. 2 bis 4, § 269a, § 270 Abs. 1 bis 3a, § 271 Abs. 2, 4 und 5, § 271d, § 271e, § 273 Abs. 1 und 4a, § 274 Abs. 5 und 5a, § 274a, § 275 Abs. 1 und § 281 Abs. 1, 2 und 4 in der Fassung des Nachhaltigkeitsberichtsgesetzes, BGBl. I Nr. xx/2025, treten mit Ablauf des Tages der Kundmachung im Bundesgesetzblatt in Kraft. Die Bestimmungen sind anzuwenden:

1. auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2024 beginnen:
  - a. von großen Gesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse sind und am Abschlussstichtag das Kriterium erfüllen, im Jahresdurchschnitt (§ 221 Abs. 6) mehr als 500 Arbeitnehmer zu beschäftigen;
  - b. von Unternehmen von öffentlichem Interesse, die Mutterunternehmen sind und am Abschlussstichtag das Kriterium erfüllen, im Jahresdurchschnitt (§ 221 Abs. 6) mehr als 500 Arbeitnehmer zu beschäftigen, wenn sie nicht von der Aufstellung eines Konzernabschlusses nach § 246 Abs. 1 befreit sind;
2. auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2025 beginnen:
  - a. von großen Gesellschaften, die nicht unter Z 1 lit. a fallen, es sei denn, es handelt sich um Gesellschaften nach Z 3 lit. b und c;
  - b. von Mutterunternehmen, die nicht unter Z 1 lit. b fallen, wenn sie nicht von der Aufstellung eines Konzernabschlusses nach § 246 Abs. 1 befreit sind;
3. auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2026 beginnen:
  - a. von Gesellschaften nach § 189a Z 1 lit. a, die klein oder mittelgroß, aber keine Kleinstkapitalgesellschaften sind,
  - b. von Gesellschaften, die als kleine und nichtkomplexe Institute nach Art. 4 Abs. 1 Nr. 145 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 gelten;
  - c. von Gesellschaften, die als firmeneigenes Versicherungsunternehmen nach § 5 Z 29 VAG 2016 oder als firmeneigenes Rückversicherungsunternehmen nach § 5 Z 30 VAG 2016 gelten.

Auf Geschäftsjahre, die vor den oben genannten Zeitpunkten begonnen haben, sind die Bestimmungen in der Fassung vor dem Nachhaltigkeitsberichtsgesetzes weiterhin anzuwenden.

(2) Unternehmen, die die Bestimmungen des Abs. 1 erster Satz bereits auf Geschäftsjahre anzuwenden haben, die am oder nach dem 1. Jänner 2024 beginnen (Abs. 1 Z 1), sind dazu nicht verpflichtet, wenn der Abschlussstichtag des relevanten Geschäftsjahres vor dem Datum des Inkrafttretens liegt. Diese Unternehmen können § 189a Z 5, 13 bis 15, § 243 Abs. 2a, § 243b, § 243c Abs. 2 Z 3, § 245 Abs. 2 Z 2, § 267 Abs. 2a, und § 267a in der Fassung des Nachhaltigkeitsberichtsgesetzes in ihrer Gesamtheit freiwillig auf solche Geschäftsjahre anwenden; sie sind spätestens für jene Geschäftsjahre dazu verpflichtet, die am oder nach dem 1. Jänner 2025 beginnen. Solche Unternehmen können auch entscheiden, freiwillig die Bestimmungen über die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts nach § 268, § 269 Abs. 2 bis 4,

§ 269a, § 270 Abs. 1 bis 3a, § 271 Abs. 2, 4 und 5, § 271d, § 271e, § 274a, § 275 Abs. 1 in der Fassung des Nachhaltigkeitsberichtsgesetz und Abs. 4 und 11 dieser Bestimmung in ihrer Gesamtheit anzuwenden. Entscheiden sie sich nicht für eine freiwillige Prüfung nach den vorgenannten Bestimmungen, haben sie zumindest eine Prüfung nach § 269 Abs. 3 zweiter Satz in der Fassung vor dem Nachhaltigkeitsberichtsgesetz durchzuführen.

(3) Die Unternehmen nach Abs. 1 Z 1 haben im Bericht anzugeben, ob er nach bisherigem Recht aufgestellt wurde – in diesem Fall ist er als „(konsolidierter) nichtfinanzieller Bericht“ oder „(konsolidierte) nichtfinanzielle Erklärung“ zu bezeichnen –, oder nach den Bestimmungen in der Fassung des Nachhaltigkeitsberichtsgesetzes.“

#### Anmerkungen zum aktuellen Vorschlag

KSW und iwp begrüßen grundsätzlich, dass eine rechtliche Regelung für Unternehmen, die bereits im Jahr 2024 von den Bestimmungen der CSRD erfasst sind, gefunden wird. Die Zulässigkeit dieser vorgeschlagenen Lösung anlässlich eines offenen Vertragsverletzungsverfahrens können wir rechtlich nicht beurteilen. Im Übrigen nehmen wir wie folgt Stellung:

- Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung nach bestehender Rechtslage

Entscheiden sich die Unternehmen, **keine** Prüfung nach den Bestimmungen der §§ 268 ff. UGB i.d.F. NaBeG in Auftrag zu geben, gilt nach bestehender Rechtslage (§ 269 Abs. 3 UGB i.d.g.F.), dass Gegenstand der Abschlussprüfung u.a. auch ist, ob eine nach § 243b oder § 267a erforderliche nichtfinanzielle Erklärung oder ein solcher Bericht aufgestellt worden sind. Der letzte Satz in Abs. 2 ist insofern missverständlich, als die Unternehmen („... haben sie ...“) diese Aufgabe nicht wahrnehmen, sondern es der Prüfung und Berichterstattung des gesetzlichen Abschlussprüfers obliegt, dies durchzuführen. **Es sollte der letzte Satz in Abs. 2 daher wie folgt umformuliert werden:**

„.... Entscheiden sie sich nicht für eine freiwillige Prüfung nach den vorgenannten Bestimmungen, ist weiterhin im Rahmen der Abschlussprüfung § 269 Abs. 3 zweiter Satz in der Fassung vor dem Nachhaltigkeitsberichtsgesetz anzuwenden ...“

- keine Einschränkungen bei freiwilligen Prüfungen von ESRS-konformen Nachhaltigkeitsberichterstattungen (§ 908 Abs. 2 3 Satz UGB)

Gemäß dem vorgeschlagen § 908 Abs. 2 3. Satz UGB ist vorgesehen, dass freiwillige Prüfungen von ESRS-konformen Nachhaltigkeitsberichterstattungen nur zulässig sein sollen, wenn diese unter Anwendung der Gesamtheit der NaBeG-Vorschriften zur Prüfung durchgeführt werden. Nachdem es bereits seit mehreren Jahren eine breite Praxis zur Durchführung von freiwilligen Prüfungen von „Nachhaltigkeitsberichterstattungen“ gibt, ist nicht nachvollziehbar, warum für das Geschäftsjahr 2024, indem es offensichtlich noch zu keiner verpflichtenden Umsetzung der CSRD kommen soll, nun einschränkende Regelungen dieser Art normiert werden sollen.

Damit kommt es zwischen Unternehmen, die bereits vorzeitig die CSRD in der Berichterstattung anwenden und sich prüfen lassen wollen, und jenen, die noch nach

NaDiVeG ihre nichtfinanzielle Berichterstattung gestalten und sich prüfen lassen, zu einer nicht nachvollziehbaren Ungleichbehandlung! Selbstverständlich gelten die genannten Bestimmungen für künftige Pflichtprüfungen, aber solange freiwillige Prüfungen möglich sind, sollten diese für alle Fälle gleich geregelt werden. Möchte ein Unternehmen durch seine Berichterstattung und Prüfung eine Befreiungswirkung erzielen, ist es „freiwillig von selbst“ angehalten, bei der Vereinbarung der Prüfung darauf zu achten, dass diese bereits unter Beachtung der relevanten CSRD-Bestimmungen durchgeführt wird, um die gewünschten Effekte zu erzielen. Dazu benötigt es allerdings nicht eine solche Übergangsregelung.

**Daher regen wir an, Satz 3 ersatzlos zu streichen.**

Abschließend verweisen wir gesamthaft auf die Fachliche Hinweise der Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen zu der freiwilligen Anwendung der Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) im Rahmen der nichtfinanziellen Berichterstattung zum Stichtag 31. Dezember 2024 von 10. Jänner 2025, worin weiterführende Punkte betreffend der Übergangssituation zum 31. Dezember 2024 dargelegt werden.

1.1.2 Zu §§ 243b Abs. 12 und 267a Abs. 12 UGB i.V.m. 908 Abs. 13 UGB – Übergangsvorschriften zur digitalen Aufstellung des Lageberichtes

Aktueller Vorschlag

Der Begutachtungsentwurf sieht in den §§ 243b Abs. 12 und 267a Abs. 12 UGB vor, dass der Lagebericht zwecks Ermöglichung einer elektronischen Auszeichnung im XHTML-Format aufzustellen ist.

*„(12) Gesellschaften, die zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sind, haben ihren Lagebericht im in Art. 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 der Kommission zur Ergänzung der Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf technische Regulierungsstandards für die Spezifikation eines einheitlichen elektronischen Berichtsformats, ABl. Nr. L 143 vom 29.5.2019, S. 1, festgelegten einheitlichen elektronischen Berichtsformat aufzustellen und ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung, einschließlich der Angaben nach Art. 8 der Taxonomie-Verordnung, gemäß dem in dieser Delegierten Verordnung festgelegten elektronischen Berichtsformat auszuzeichnen.“*

Weiters sieht § 268 Abs. 1 Z 2 lit. c. vor, dass der Abschlussprüfer ein Urteil über die Einhaltung der Anforderungen an die elektronische Auszeichnung abzugeben hat.

Anmerkungen zum aktuellen Vorschlag

Die Vorschrift für eine Aufstellung in einem einheitlichen elektronischen Berichtsformat ergibt sich aus Art. 29d B-RL. Nach den jüngsten Veröffentlichungen von Seiten der ESMA ist damit zu rechnen, dass die erforderlichen Anpassungen in der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 („ESEF-VO“) zur Durchführung der Auszeichnungen **nicht mehr für das**

**Geschäftsjahr 2024 umgesetzt** werden, sondern voraussichtlich erst ab dem Geschäftsjahr 2026 oder danach.<sup>1</sup>

Die Einführung eines einheitlichen elektronischen Berichtsformats dient dazu, dass Informationen in digitalem Format auffindbar, vergleichbar und maschinenlesbar sind (Erwägungsgrund 55 der CSRD) – ohne elektronische Kennzeichnung, welche eine Taxonomie voraussetzt, ist dieses Ziel nicht zu erreichen, auch wenn das Format des Art. 30 DelVO 2019/815 eingehalten wird.

In dieser Situation ist u.E. zu beachten, dass nach Art. 29d B-RL Unternehmen, die zur Veröffentlichung einer Nachhaltigkeitserklärung in ihrem Lagebericht verpflichtet sind, diesen Lagebericht in dem in Art. 3 der Delegierten ESEF-VO festgelegten elektronischen Berichtsformat (d.h. XHTML) vorzulegen und die Nachhaltigkeitserklärung darin entsprechend der spezifischen digitalen Taxonomie, die im Rahmen einer Änderung der Delegierten Verordnung verabschiedet wird, auszuzeichnen. Bis zum Erlass dieser digitalen Taxonomie sind Unternehmen **nicht** verpflichtet, ihre Nachhaltigkeitserklärungen auszuzeichnen. Da die Nachhaltigkeitserklärung **erst dann maschinenlesbar wird, wenn sie sowohl in einem XHTML-Dokument vorliegt als auch mit einer digitalen Taxonomie ausgezeichnet ist**, sind die Unternehmen bis zum Erlass der digitalen Taxonomie **auch nicht dazu verpflichtet, den Lagebericht im XHTML-Format zu erstellen.**<sup>2</sup>

Um sicherzustellen, dass ein unnötiges **Gold Plating vermieden** wird und für diese Fälle **keine** (an sich auch nicht notwendige) **Aufstellung** des Lageberichtes **in XHTML-Format** vorgeschrieben wird, sollte das **unbedingt** in den Übergangsbestimmungen entsprechend klar gestellt werden, z.B. durch Ergänzung eines Abs. 13 wie folgt:

*(13) § 243b Abs. 12, § 267a Abs. 12 und § 268 Abs. 1 Z 2 lit. c sind erstmalig auf Geschäftsjahre anzuwenden, für die die erforderlichen Änderungen der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 zur Auszeichnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß Artikel 29d der Richtlinie 2013/34/EU erstmals anzuwenden sind.*

#### 1.1.3 Zu § 198 Abs. 7 und § 211 Abs. 1 UGB – Wertansätze von Passivposten

##### Aktueller Vorschlag

*6. § 198 Abs. 7 entfällt.*

*7. In § 211 Abs. 1 wird nach dem ersten Satz folgender Satz eingefügt:*

*„Wesentliche Aufwendungen, die in unmittelbarem und funktionalem Zusammenhang mit der Fremdkapitalaufnahme stehen, wie insbesondere der Unterschiedsbetrag zwischen dem Rückzahlungsbetrag und dem Ausgabebetrag, sind über die erwartete Laufzeit der Verbindlichkeit **zu verteilen**.“*

<sup>1</sup> <https://www.esma.europa.eu/press-news/esma-news/esma-consults-proposals-digitalise-sustainability-and-financial-disclosures>

<sup>2</sup> Vgl. FAQ 38 – Welche Anforderungen hinsichtlich des Formats müssen Unternehmen bis zur Annahme einer digitalen Taxonomie durch die Europäische Kommission zur Auszeichnung der Nachhaltigkeitserklärung erfüllen? In Bekanntmachung der Kommission C/2024/6792 über die Auslegung bestimmter Rechtsvorschriften vom 13.11.2024.

## Anmerkungen zum aktuellen Vorschlag

### **Vorbemerkung:**

Art. 12 Abs. 10 Bilanz-Richtlinie enthält ein Mitgliedstaaten-Wahlrecht zur Bilanzierung eines Disagios (Betrag, um den der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit den erhaltenen Betrag übersteigt). Dieses ermöglicht entweder die sofortige Erfassung dieses Betrages als Aufwand oder dessen Ansatz als aktiven Rechnungsabgrenzungsposten, der jährlich mit einem angemessenen Betrag abzuschreiben ist. Dieses Wahlrecht wurde in § 198 Abs. 7 UGB so umgesetzt, dass die Unternehmen zu einem solchen „Brutto-Ausweis“ verpflichtet sind. Die Diskussion zu diesem Themenbereich (u.a. im AFRAC) hat gezeigt, dass diese Lösung zwar für kleine und mittelgroße Unternehmen angemessen ist, bei großen – v.a. bei kapitalmarktorientierten Unternehmen und bei Banken – allerdings zu Doppelgleisigkeiten führt, weil ein solcher Ausweis und eine Abschreibung (i.S. einer Verteilung im Gegensatz zu einer Bewertung) nach den IFRS nicht zulässig sind. Aus diesem Grund begrüßen wir die Streichung des § 198 Abs. 7 UGB und die Ergänzung des § 211 Abs. 1 UGB.

### **Zum Entfall von § 198 Abs. 7 UGB:**

Durch den Entfall von § 198 Abs. 7 UGB erscheint allerdings unklar, ob ein bisher nach dieser Bestimmung bilanziert Unterschiedsbetrag auch weiterhin auf der Aktivseite gesondert ausgewiesen werden kann. Wir schlagen daher vor, in § 908 Abs. 12 UGB folgenden Satz als dritten (vorletzten) Satz einzufügen:

*Abweichend vom ersten und vom zweiten Satz dürfen in Jahresabschlüssen für frühere Geschäftsjahre gemäß § 198 Abs. 7 als Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesene Unterschiedsbeträge weiterhin durch planmäßige jährliche Abschreibung getilgt werden.*

### **Zu § 211 Abs. 1 UGB:**

*Zu „.... in unmittelbarem und funktionalem Zusammenhang ...“:*

Aus unserer Sicht sind die Einschränkungen „unmittelbar“ und „funktional“ nicht nebeneinander zu sehen, sondern „unmittelbar“ sollte eine Konkretisierung von „funktional“ darstellen. Wir schlagen daher vor, die Wortfolge „.... in unmittelbarem funktionalen Zusammenhang ...“ zu verwenden.

*Zu „.... der Unterschiedsbetrag zwischen dem Rückzahlungsbetrag und dem Ausgabebetrag ...“:*

Wir schlagen vor, statt des bestimmten Artikels „der“ den unbestimmten Artikel „ein“ zu verwenden, weil nicht in allen Fällen ein Unterschiedsbetrag zwischen dem Ausgabe- und dem Rückzahlungsbetrag besteht, sowie den Ausgabebetrag vor dem Rückzahlungsbetrag zu nennen, um dem zeitlichen Ablauf Rechnung zu tragen („.... Unterschiedsbetrag zwischen dem Ausgabebetrag und dem Rückzahlungsbetrag ...“).

*Zur Verteilung der Aufwendungen:*

Gemäß dem vorgeschlagenen Text sind die Aufwendungen zu verteilen, ohne dass dazu eine nähere Vorgabe besteht. Damit wäre grundsätzlich auch eine rein willkürliche Verteilung möglich. Um dies auszuschließen, schlagen wir vor, die Wortfolge „.... auf systematische Weise ...“ einzufügen.

### *Zur Verteilungsmethode:*

Aus unserer Sicht stellt die von den IFRS vorgeschriebene Bilanzierung der Aufwendungen mittels Effektivzinsmethode neben der (vereinfachten) linearen Verteilung die am besten geeignete Vorgehensweise dar. Dies deshalb, weil der Effektivzinssatz genau jenem Zinssatz entspricht, der sich unter Berücksichtigung des Unterschiedsbetrages als interner (effektiver) Zinssatz für einen finanziellen Vermögensgegenstand bzw. eine finanzielle Schuld (z.B. ein Darlehen oder eine Anleihe) ergibt. Die Abzinsung aller künftigen Ein- und Auszahlungen (i.W. für Zinsen und Tilgung) für das jeweilige Finanzinstrument mit diesem Zinssatz ergibt den fortgeschriebenen Wert des Instruments zum jeweiligen Stichtag. Die Fortschreibung führt dadurch zu einer systematischen, den wirtschaftlichen Gehalt abbildenden Verteilung des Unterschiedsbetrages über die Laufzeit des Finanzinstruments. Bei dieser Methode handelt es sich allerdings um eine **Bewertungs- und nicht um eine Verteilungsmethode**. Um die Anwendung der Effektivzinsmethode zu ermöglichen, sollte das Wort „verteilen“ daher u.E. nicht im Gesetzestext enthalten sein.

Zusammengefasst schlagen wir die folgende Anpassung des Entwurfstextes vor:

*„Wesentliche Aufwendungen, die in unmittelbarem funktionalen Zusammenhang mit der Fremdkapitalaufnahme stehen, wie insbesondere ein Unterschiedsbetrag zwischen dem Ausgabebetrag und dem Rückzahlungsbetrag, sind bei der Bewertung der Verbindlichkeit auf systematische Weise über die erwartete Laufzeit zu berücksichtigen.“*

#### 1.1.4 Zu § 268 Abs. 4 – Zulassung von unabhängigen Erbringern von Prüfungsleistungen

Die Vorgaben für eine Nachhaltigkeitsberichterstattung und die dafür anzuwendenden ESRS sind keine technischen Normen, sondern ein prinzipienbasiertes Regelwerk, dessen Auslegung und Anwendung denen von Rechnungslegungs- und Berichtsstandards entspricht. Die Prüfung eines solchen Berichts hat daher nach den für Wirtschaftsprüfer vorgegebenen Prüfungsstandards zu erfolgen (vgl. Verweis in Art. 34 Abs. 4 Unterabs. 2 B-RL) und erfordert umfassendes Know-How im Umgang mit solchen Standards. Der Nachhaltigkeitsbericht ist im elektronischen Berichtsformat (XHTML) aufzustellen, das schon jetzt auf Jahresfinanzberichte von Emittenten anzuwenden ist (ESEF).

Wirtschaftsprüfer sind für die Anwendung und Auslegung solcher Regelwerke optimal qualifiziert und entsprechend ausgebildet. Sie verfügen über das von den Prüfungsstandards geforderte Handwerkszeug: Beurteilung von Prozessen, Prüfung von Kontrollen, analytische Prüfungshandlungen und Stichprobenprüfungen, Beurteilung von zukunftsorientierten Schätzungen etc. Wirtschaftsprüfer haben die Erfahrung und Methoden, bei Bedarf Spezialisten und Experten beizuziehen, wie z.B. Versicherungsmathematiker, Immobilienbewerter, Kreditrisikomodellierer oder nun eben auch Energie- und Umwelttechnikingenieure. Wirtschaftsprüfer sind mit den Anforderungen des sog. ESEF-Taggings (XHTML-Berichtsformate) bereits vertraut.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Vgl. im Übrigen „Why just the Auditor“, iwp, <https://www.iwp.or.at/download/why-just-the-auditor-pptx/>

Um bereits von Beginn an im österreichischen Markt ausreichende Prüfungskapazitäten zur Verfügung zu haben, ist es aus unserer Sicht ausdrücklich zu begrüßen, wie in § 268 Abs. 3 UGB bereits vorgesehen, neben dem Abschlussprüfer auch andere Wirtschaftsprüfer für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zuzulassen. Wir weisen in diesem Zusammenhang darauf hin, dass dazu bereits vor mehr als einem Jahr eine umfassende Ausbildungsoffensive im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer:innen gestartet wurde. Zum gegenwärtigen Zeitpunkt (Anfang 2025) gibt es durch die Akademie für Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen (ASW) bereits 60 ausgebildete und 40 zertifizierte Prüfer für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Damit gibt es neben den Prüfer:innen aus den großen Prüfungsgesellschaften, die bereits in der Vergangenheit in diesem Bereich tätig waren, mittlerweile eine ausreichende Zahl an Prüfer:innen mit spezieller Qualifizierung in Theorie und Praxis aus kleineren und mittleren Prüfungsbetrieben. Wir rechnen im Rahmen unserer Akademie für das laufende Jahr mit weiteren ca. 100 Personen aus dem KMU-Bereich. Damit können der Prüfungspflicht unterliegende Unternehmen Ihren Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung aus einer Vielzahl von Prüfungsbetrieben in unterschiedlicher Größe auswählen und ist für den österreichischen Markt eine ausreichend große Prüfungskapazität gegeben.

Die im Begutachtungsentwurf in Abs. 4 vorgesehene Zulassung von unabhängigen Erbringern von Prüfungsleistungen für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung setzt voraus, dass die in Art. 34 B-RL geforderte Gleichwertigkeit hergestellt wird. Dies erfordert ein Akkreditierungsprogramm für die Prüfung und Zulassung solcher unabhängiger Erbringer von Prüfungsleistungen, und zwar auf gesetzlicher Basis, vergleichbar mit der Zulassungsprüfung als Wirtschaftsprüfer nach dem WTBG 2017, die wiederum Voraussetzung für die Bescheinigung der APAB ist, ohne die ein Wirtschaftsprüfer (§ 271 Abs. 2 Z 3 UGB) oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (§ 271 Abs. 4 UGB) von der Prüfung ausgeschlossen ist.<sup>4</sup> Darüber hinaus sind der AP-RL entsprechende Regelungen insbesondere hinsichtlich der Anforderungen an die kontinuierliche Fortbildung, Qualitätssicherungssysteme, Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis, Bestellung und Abberufung, Untersuchungen und Sanktionen, Organisation der Arbeit (insbesondere im Hinblick auf notwendige Mittel und Personal sowie die Führung von Mandantendateien und Akten) und die Meldung von Unregelmäßigkeiten sowie die behördliche Aufsicht zu schaffen.<sup>5</sup>

Da gegenwärtig diese Voraussetzungen nicht gegeben sind, **gehen die Bestimmungen in Abs. 4 ins Leere und schaffen totes Recht.**

Wir schlagen daher vor, **§ 268 Abs. 4 zu streichen** und eine Übergangsvorschrift aufzunehmen, nach der nach angemessener Zeit (z.B. nach drei Jahren) eine Evaluierung des § 268 Abs. 3 UGB durchzuführen ist, um nicht von Beginn an totes Recht zu schaffen. Diese Evaluierung sollte das vorgegebene Ziel verfolgen, abhängig von den dann vorliegenden regulatorischen Rahmenbedingungen (z.B. Art. 34 Abs. 4 Unterabs. 2 B-RL in Verbindung mit Art. 26a Abs. 3 Unterabs. 2 AP-RL = einheitliche europäische Prüfungsstandards) und der beobachteten Marktentwicklung zu entscheiden, ob eine Zulassung von unabhängigen Erbringern von

---

<sup>4</sup> Vgl. dazu die Ausführungen von *Seeber-Grimm/Dokalik*, NaBeG – Umsetzung der CSRD in Österreich, Abschnitt A.5.3.3.3., enthalten in: Handbuch Nachhaltigkeitsberichterstattung, Hrsg. *Hummel Katrin, Mittelbach-Hörmanseder Stéphanie*, Schneider Georg, 1. Auflage, 2024.

<sup>5</sup> Vgl. dazu die Bekanntmachung der Kommission C/2024/6792, Abschnitt II, Pkt. 3.

Prüfungsleistungen für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung erfolgen soll (sog. „*Review Clause*“).

Bis dahin könnten die Voraussetzungen für die Akkreditierung gemäß der Verordnung (EG) Nr. 765/2008 über die Vorschriften für die Akkreditierung und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 339/93 des Rates, ABI. Nr. L 218 vom 13.8.2008, S. 30, für die in § 268 Abs. 1 Z 2 genannte Konformitätsbewertung durch entsprechend akkreditierte Konformitätsbewertungsstellen in Österreich in der geforderten Gleichwertigkeit eingerichtet und alle übrigen gesetzlichen Voraussetzungen geschaffen werden.

Diese Vorgangsweise wurde auch in anderen Mitgliedstaaten gewählt, um mit ausreichender Vorbereitung und unter entsprechend gleichwertigen Rahmenbedingungen eine Öffnung des Marktes vornehmen zu können. Zusammengefasst stellt sich nach den uns gegenwärtig vorliegenden Informationen die Situation wie folgt dar:

- Erst 19 EU-Mitgliedstaaten haben Gesetze zur Übernahme der CSRD veröffentlicht.
- Aktuell sind nur in Frankreich und in Litauen unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte zugelassen, und
- nur wenige Mitgliedstaaten wie bspw. Dänemark, Irland, Italien und Kroatien ziehen dies für die Zukunft in Erwägung.<sup>6</sup>

Eine vergleichbare Regelung für eine „*Review Clause*“ gab es in Österreich beispielsweise vor einigen Jahren auch zur Evaluierung des damals eingeführten zweistufigen Enforcementsystems zur Rechnungslegungskontrolle (§ 19 RL-KG).

#### 1.1.5 Zu § 268 Abs. 1 UGB – Prüfungsurteil zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

##### Aktueller Vorschlag

Der Begutachtungsentwurf schlägt folgende Änderungen vor:

**„§ 268. (1) Der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften mit Ausnahme von kleinen Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 221 Abs. 1), die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften einen Aufsichtsrat haben müssen, und der Konzernabschluss von Kapitalgesellschaften sind durch einen Abschlussprüfer zu prüfen, bevor sie dem Aufsichtsrat vorgelegt werden. Der Abschlussprüfer hat ferner**

1. zu prüfen und ein Urteil darüber abzugeben, ob der Lagebericht (Konzernlagebericht) mit dem Abschluss des betreffenden Geschäftsjahres in Einklang steht und ob der Lagebericht (Konzernlagebericht) nach den geltenden rechtlichen Anforderungen, ausgenommen der Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung, aufgestellt wurde und
2. gegebenenfalls zu prüfen und ein Urteil auf der Grundlage eines Auftrags zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit darüber abzugeben,
  - a. ob die Nachhaltigkeitsberichterstattung mit den gesetzlichen Anforderungen und den Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung übereinstimmt,

---

<sup>6</sup> <https://accountancyeurope.eu/publications/csr-transposition-tracker/>

- b. über das von der Gesellschaft durchgeführte Verfahren zur Ermittlung von Informationen, über die nach diesen Standards zu berichten ist,
  - c. ob die Anforderung zur Auszeichnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung eingehalten wurde und
  - d. ob die Anforderungen an die Berichterstattung nach Art. 8 der Taxonomie-Verordnung eingehalten wurden;
3. zu erklären, ob im Licht der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse und des gewonnenen Verständnisses über das Unternehmen und sein Umfeld wesentliche fehlerhafte Angaben im Lagebericht festgestellt wurden, wobei auf die Art dieser fehlerhaften Angaben einzugehen ist.“

#### Anmerkungen zum aktuellen Vorschlag

Durch die Formulierung von § 268 Abs. 1 Z 2 ergeben sich sprachliche Unklarheiten („... darüber abzugeben, ... über das von der Gesellschaft durchgeführte Verfahren ...“) und bleibt offen, inwieweit es sich bei dem Zusicherungsvermerk um ein Gesamturteil handelt, oder um mehrere Einzelurteile. Um klarzustellen, dass es sich um ein Gesamturteil handelt, sollte Abs. 1 Z 2 wie folgt umformuliert werden:

„Der Abschlussprüfer hat ferner

1. zu prüfen und ein Urteil darüber abzugeben, ob der Lagebericht (Konzernlagebericht) mit dem Abschluss des betreffenden Geschäftsjahres in Einklang steht und ob der Lagebericht (Konzernlagebericht) nach den geltenden rechtlichen Anforderungen, ausgenommen der Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung, aufgestellt wurde und
2. gegebenenfalls zu prüfen und ein Urteil auf der Grundlage eines Auftrags zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit darüber abzugeben, ob die Nachhaltigkeitsberichterstattung mit den gesetzlichen Anforderungen übereinstimmt, einschließlich
  - a. der Übereinstimmung mit den Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung,
  - b. der Durchführung des Verfahrens zur Ermittlung von Informationen, über die nach den Standards zu berichten ist, und dessen Darstellung in der Nachhaltigkeitsberichterstattung,
  - c. der Einhaltung der Anforderungen betreffend die Auszeichnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung und
  - d. der Einhaltung der Anforderungen an die Berichterstattung nach Art. 8 der Taxonomie-Verordnung; (...)"

Damit wird die prüferische Kernaussage zur Gesetzeskonformität der Nachhaltigkeitsberichterstattung unter Einbeziehung der Übereinstimmung mit den Standards sowie den damit verbundenen Aussagen betreffs der im Rahmen dieser Berichterstattung darzustellenden Verfahren sowie den im Bericht aufzunehmenden Angaben gemäß Taxonomie-Verordnung und der prüferischen Aussage zur erforderlichen elektronischen Auszeichnung ausgestaltet. Diese Form der Darstellung einer zusammenfassenden Beurteilung finden sich auch in der zuletzt vom Vorstand der KSW approbierten Stellungnahme zu ausgewählten Fragen bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung.<sup>7</sup>

<sup>7</sup> siehe [KFS/PE 28 Neufassung](#)

Außerdem erlauben wir uns darauf hinzuweisen, dass sich seit dem Erlass der Delegierten Verordnung (DelVO) 2023/2772 (im Folgenden ESRS) nach unserer Wahrnehmung EU-weit die Auffassung durchgesetzt hat, dass die **Nachhaltigkeitserklärung**, um den ESRS zu entsprechen, ausnahmslos als solche zu bezeichnen ist, auch im Zusicherungsvermerk (Prüfungsvermerk). Dies sollte im Hinblick auf eine wünschenswerte EU-weit einheitliche Vorgangsweise und Erkennbarkeit im Zusammenhang mit der Befreiungswirkung im Konzern u.E. nach auch in der Formulierung von § 268 Abs. 1 Z 2 berücksichtigt und die Nachhaltigkeitsberichterstattung i.S.d. Art. 19a Abs. 1 bis 4 bzw. Art. 29a Abs. 2 bis 5 der Bilanz-RL gemäß ESRS 1.110 als „Nachhaltigkeitserklärung“ bezeichnet werden. Der entsprechende Abschnitt des Lageberichts muss mit „Nachhaltigkeitserklärung“ überschrieben sein. Nach den prüferischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Berichterstattung (etwa ISA 700.24) ist der Gegenstand der Prüfung im Prüfungsurteil (hier Zusicherungsvermerk bzw. Prüfungsvermerk) eindeutig zu bezeichnen, so dass zweifelsfrei festgestellt werden kann, welches Dokument bzw. welche Teile eines Dokuments vom Prüfungsurteil umfasst sind.

Aus diesen Überlegungen heraus schlagen wir vor, im UGB und in anderen betroffenen Gesetzen durchgängig die einheitliche Verwendung des Begriffes „Nachhaltigkeitserklärung“ sicherzustellen (beginnend mit § 243b), um den Vorgaben der ESRS bestmöglich zu entsprechen.

#### 1.1.6 Zu § 268 Abs. 3 – Einführung und einheitliche Verwendung des Begriffs „Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung“

Die in § 268 Abs. 3 ausdrücklich zu begrüßende klarstellende Bezeichnung „Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung“ im Unterschied zu der Bezeichnung „Abschlussprüfer“ für den Prüfer von Jahres-/Konzernabschlüssen samt Lageberichten ist u.E. noch nicht in allen nachfolgenden Bestimmungen durchgezogen. Wir empfehlen daher, den Viersten Abschnitts des dritten Buches des UGB bzw. dessen Ersten Titel nochmals durchzugehen und ggf. auch Streichungen im aktuellen Begutachtungsentwurf vorzunehmen (z.B. § 269 Abs. 2).

#### 1.1.7 Zu § 270 Abs. 1a UGB – Transparenzschreiben

Diese Bestimmung betrifft im Kern Sorgfaltspflichten des bestellenden Organs. Um dieser Pflicht besser Ausdruck zu verleihen, wird daher vorgeschlagen, dies in § 270 Abs. 1 UGB mit Verweis auf Abs. 1a zu verankern. Es werden daher folgende Formulierungen vorgeschlagen:

§ 270 Abs. 1 neuer dritter Satz:

*„Für die Erstellung des Wahlvorschlages hat der Aufsichtsrat bzw., wenn kein Aufsichtsrat besteht, das vertretungsbefugte Organ von den vorgesehenen Abschlussprüfern die Informationen gemäß Abs. 1a einzuholen und diese dem Vorschlag zugrunde zu legen.“*

Weiters regen wir an, in § 284 Abs. 1 UGB i.d.F. NaBeG die folgenden Anpassungen vorzunehmen:

*„... 1. die gesetzlichen Vertreter ... des § 270 Abs. 1 dritter und achter Satz und ...  
... 2. die Aufsichtsratsmitglieder zur Befolgung des § 270 Abs. 1 zweiter, dritter und siebenter Satz ...“*

#### 1.1.8 Zu § 275 Abs. 1 UGB – Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers

##### Aktueller Vorschlag

Der Begutachtungsentwurf schlägt folgende Änderungen vor:

*45. In § 275 Abs. 1 wird folgender Satz angefügt:*

*„Dasselbe gilt im Verhältnis zweier Abschlussprüfer, von denen einer den Abschluss und der andere die Nachhaltigkeitsberichterstattung prüft.“*

##### Anmerkungen zum aktuellen Vorschlag

Die Bestimmungen dieses Abs. betreffen den Informationsaustausch zwischen dem bisherigen und dem nachfolgenden Abschlussprüfer. Wir gehen davon aus, dass mit diesem Einstub aber der Informationsaustausch zwischen dem aktuell in einem Geschäftsjahr tätigen Abschlussprüfer und Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung für den Fall eines sogen. „split audits“ geregelt werden soll (vgl. Hinweise in den EB zu § 275 Abs.1). Um das klar ersichtlich zu machen, schlagen wir folgende Umformulierung vor:

*„Dasselbe gilt für die Prüfung in einem Geschäftsjahr im Verhältnis zwischen dem Abschlussprüfer und dem Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung.“*

#### 1.1.9 Zu § 283 – Zwangsstrafen wegen nicht zeitgerechter Offenlegung

Die KSW lehnt die geplante Verschärfung in dieser Form ab, insbesondere der Strafrahmen bis zu 5 % der jährlichen Umsatzerlöse der Gesellschaft erscheint überschießend.

Die KSW schlägt daher vor, dass vor (erstmaliger) Verhängung einer Zwangsstrafe diese mit Beschluss anzudrohen und eine Nachfrist für die Einreichung zur Abwendung der Zwangsstrafe zu setzen ist.

Weiters schlägt die KSW vor, im Rahmen der nun angedachten Reform der Zwangs- und Ordnungsstrafen folgende Punkte zu berücksichtigen:

- Verlängerung der Offenlegungsfrist auf begründeten Antrag, allenfalls auch wiederholt, längstens jedoch um drei Monate (siehe Bil-RL 12 Monate);
- Die Tatbestandsvoraussetzungen der bestehenden Regelung, wonach von der Verhängung einer Zwangsstrafverfügung nur abgesehen werden kann, wenn die Organe der Gesellschaft offenkundig durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis an der fristgerechten Offenlegung gehindert war, sind u.E. zu eng definiert und werden den Anforderungen der Praxis nicht gerecht.
- Die Entscheidung über eine Verlängerung sollte im Ermessen des Gerichts liegen.

- Eine von der Größenklasse der Kapitalgesellschaft abhängige Festlegung der Offenlegungsfristen, und zwar wie bisher bis 30. September für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften bei gleichzeitiger Verlängerung der Frist bis 31. Dezember für kleine Kapitalgesellschaften. Dies würde einerseits dem höheren öffentlichen Interesse für die mittel- und großen Kapitalgesellschaften Rechnung tragen und andererseits die in der Praxis bestehenden Einschränkungen berücksichtigen. Vor allem könnten in diesem Fall die Monate im 4. Quartal vom Berufsstand für die Erstellung und Offenlegung der Abschlüsse für kleine Kapitalgesellschaften genutzt werden. Darüber hinaus wäre damit auch eine gegenüber den EU-Vorgaben überschießende Umsetzung der Offenlegungsfristen in Österreich („gold Plating“) für kleine Kapitalgesellschaften beseitigt.

Ergänzend wird auf unsere Vorab-Stellungnahme zum Vorschlag für ein Offenlegungs-Zwangsmaßnahmengesetz vom 23.02.2024 hingewiesen.

#### 1.1.10 Zu § 284 UGB – Zwangsstrafen wegen sonstiger Verstöße

Die KSW lehnt die angedachten Verschärfungen ab. Der Strafrahmen ist überschießend, insbesondere der Strafrahmen bis zu 5 % der jährlichen Umsatzerlöse der Gesellschaft. Dass der Gesamtumsatz des Konzerns für ein Tochterunternehmen als Bemessungsgrundlage herangezogen werden soll, ist aus unserer Sicht ebenso sachlich nicht gerechtfertigt und abzulehnen.

Außerdem weist die KSW darauf hin, dass die angeführten Tatbestände in vielen Fällen von den FB-Gerichten nicht beurteilt werden können, teilweise einer umfassenden rechtlichen Würdigung verbunden mit vertretbaren Ermessensentscheidungen unterliegen oder auch im Nachhinein kein wirksames Mittel darstellen ein gewünschtes Verhalten zu erreichen. Darüber hinaus ist nicht ersichtlich, ab welchem Zeitpunkt eine Zwangsstrafe verhängt werden könnte. Beispielhaft sei angeführt:

- § 270 Abs. 1 Z. Satz: „*Falls kein Aufsichtsrat besteht, wird die Gesellschaft durch ihre gesetzlichen Vertreter vertreten.*“ Es ist aus Sicht der KSW unklar, was damit bewirkt werden soll. Wenn kein Aufsichtsrat besteht, sollen die gesetzlichen Vertreter gezwungen werden, einen Vorschlag für die Wahl eines Abschlussprüfers zu machen?
- § 272 Abs. 1 und 3: Vorlagepflichten an den Abschlussprüfer. Woher weiß das Firmenbuchgericht, ob diese Vorlagepflicht verletzt wird? Erst bei einer Einschränkung im Prüfungsurteil des Bestätigungsvermerks (§ 274 Abs. 1 Z 3 UGB) oder bspw. bei Nichtabgabe eines Prüfungsurteils (§ 274 Abs. 2 UGB) könnte ein Sachverhalt hervorkommen, der unter diesen Tatbestand fällt. Dann ist es aber zu spät.
- § 243b und § 267a UGB – Nachhaltigkeitsberichterstattung und konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung: die KSW regt an, dass Zwangsstrafen, wenn überhaupt nur in Bezug auf die Aufstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung verhängt werden können, nämlich ob sie rechtzeitig erfolgt ist– so wie es in den EB zu § 284 ausgeführt wurde (Die Pflicht zur Aufstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach § 243b und § 267a UGB wurde neu aufgenommen). Eine qualitative Beurteilung der Nachhaltigkeitsberichterstattung seitens der FB-Gerichte mit der Möglichkeit der Verhängung von Zwangsstrafen soll

nach Ansicht der KSW mit dieser Bestimmung nicht umfasst sein, da dies auch bei der Finanzberichterstattung nicht vorgesehen ist. So sei angemerkt, dass beispielsweise in einem Verfahren nach dem RL-KG (Enforcementverfahren) Verstöße gegen die Regeln der Nachhaltigkeitsberichterstattung festgestellt werden können, wodurch unter Umständen die Berichterstattung im Nachhinein durch das Unternehmen geändert werden muss. Dies soll für die Organe keine Zwangsstrafen ex post nach sich ziehen können.

#### 1.1.11 Zu §§ 243b Abs. 3 bis 5 UGB, 267a Abs. 3 bis 5 und 7 sowie 908 Abs. 5 UGB

Nachfolgende Anregungen sollen die Rechtssicherheit im Zuge der Anwendung der Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung unterstützen. Vergleiche dazu auch Punkt 2.1.6. der KSW-Stellungnahme vom 24. Mai 2023.

Art. 29b Bilanz-RL Abs. 1 sieht mittels delegierter Rechtsakte vor, Europäische Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung unter Berücksichtigung fachlicher Stellungnahmen von EFRAG festzulegen. Es wird dargelegt, über welche Informationen Unternehmen im Einklang mit Art. 19a und 29a Bilanz-RL Bericht erstatten müssen. Art. 29b Abs. 2 ff. des Richtlinientextes enthalten zum Inhalt der geforderten Informationen weitere „Präzisierungen“. Vice versa enthält Art. 19a Abs. 4, Art. 29a Abs. 5 Bilanz-RL die Anforderung, dass Unternehmen, über die dort namentlich genannten Abs. 1 bis 3 gemäß der Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS i.S. Art. 29b Bilanz-RL) zu berichten haben.

#### Aktueller Vorschlag

Es ist ausdrücklich zu begrüßen, dass keine Umsetzung von Art. 29b Bilanz-RL in nationales Recht erfolgt, da die EU-Mitgliedstaaten nicht die zur Umsetzung vorgesehenen Adressaten der genannten Artikel sind, sondern die Europäische Kommission. Dennoch stellt die nationale Transposition des Richtlinientextes Anwender und Nutzer im gegebenen Zusammenhang vor unerwartete Herausforderungen, welche wie folgt darzustellen sind: Es erscheint unklar bzw. könnten Klarstellungen im Text notwendige Rechtssicherheit bringen, weshalb der Begutachtungsentwurf in §§ 243b Abs. 3 bis 5, 267a Abs. 3 bis 5 und 7 sowie § 908 Abs. 5 UGB den Richtlinientexte übernimmt, obwohl dieser zur Standardumsetzung gemäß Art. 29b Abs. 1 Bilanz-RL der fachlichen Stellungnahme und Auslegung von EFRAG vorbehalten ist.

Gleichlautend und sinngemäß zum Richtlinientext ist im Entwurf in §§ 243b Abs. 7 und 267a Abs. 8 UGB ein Hinweis vorgesehen, wonach die genannten Informationen nach den von der Europäischen Kommission im Einklang mit Art. 29b der Bilanz-RL erlassenen delegierten Rechtsakte zu berichten sind (i.S.d. ESRS). Wie bereits einleitend erwähnt, werden im Entwurf inhaltliche berichtsmäßige Anforderungen jedoch nur teilweise in nationales Recht übernommen werden (Art. 29b Abs. 2 und 3 Bilanz-RL bleiben im Entwurf unberücksichtigt).

Dies führt zur Frage einer nicht auszuschließenden Subsidiarität bundesgesetzlicher Regelungen gegenüber den ESRS, welche jedoch problematisch erscheint: Bereits jetzt und wohl auch künftig zeigen die Entwicklungen der ESRS eine außerordentliche Dynamik, welche weder durch nationalstaatliche Regelungen noch durch darauf beruhende Einzelinterpretation zeitnahe und angemessen abgebildet werden können. Zusätzlich ist die von Seiten der Europäischen Kommission gewählt Praxis zu beachten, wonach Klarstellung und Zweifelsfragen zum Unionstext mit Hilfe der eingerichteten „EFRAG ESRS Q&A Platform“ gelöst werden.

Folgendes Praxisbeispiel zeigt die Brisanz konkurrierender Rechtsnormen wonach § 908 Abs. 5 UGB im Detail im Widerspruch zu den Bestimmungen der ESRS steht, ESRS 1.132f beinhaltet weitere Berichtspflichten, welche laut Art. 19a Abs. 3 Bilanz-RL i.V.m. EU-VO

2023/2772 (ESRS) direkt, wenn auch im Detail abweichend, umgesetzt sind und somit keine Umsetzung durch den nationalen Gesetzgeber erforderlich ist.

#### Anmerkungen zum aktuellen Vorschlag

Es ist bewusst, dass die Streichung von §§ 243b Abs. 3 bis 5, 267a Abs. 3 bis 5 und 7 sowie § 908 Abs. 5 UGB mangels Relevanz für das nationale Regelwerk einen weitreichenden Eingriff in dem Entwurf darstellt. Andererseits zeigt obiges Praxisbeispiel, dass sich beispielsweise bei Verabschiedung von § 908 Abs. 5 UGB in der vorliegenden Fassung mehrere inhaltliche Abweichungen zu ESRS 1.132f ergeben, welche zu Rechtsunsicherheit führen. Alternativ regen wir an, in den Erwägungen zum Entwurf betreffend §§ 243b Abs. 7 und 267a Abs. 8 UGB klarzustellen, welchen rechtlichen Stellenwert §§ 243b Abs. 3 bis 5, 267a Abs. 3 bis 5 und 7 sowie § 908 Abs. 5 UGB gegenüber den ESRS und den dazu auf EU-Ebene kommunizierten Interpretationshilfen einnehmen.

### **1.2 Zu Artikel 3 – Änderungen des Aktiengesetzes**

#### **1.2.1 Zu § 93 AktG – Teilnahme an Sitzungen des Aufsichtsrats und seiner Ausschüsse**

§ 93 Abs. 1, 3. Satz, legt fest, dass an den Sitzungen, die sich mit der Feststellung des Jahresabschlusses und deren Vorbereitung sowie mit der Prüfung des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses) beschäftigen, jedenfalls der Abschlussprüfer (Konzernabschlussprüfer) zuzuziehen ist.

Aus unserer Sicht ist in diese Bestimmung **auch der Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung aufzunehmen**, weil der Aufsichtsrat gemäß § 96 Abs. 1 zweiter Satz AktG auch die im Lagebericht enthaltene Nachhaltigkeitsberichterstattung zu prüfen hat.

## **2 Weitere detaillierte Anmerkungen**

### **2.1 Zu Artikel 2 – Änderung des Unternehmensgesetzbuchs (UGB)**

#### **2.1.1 Zu § 243b Abs. 1 UGB**

#### Anmerkungen zum aktuellen Vorschlag

Sinngemäß zu § 267a Abs. 1 UGB wird unsererseits folgende Ergänzung in § 243b Abs. 1 UGB angeregt:

*„Eine Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den folgenden Absätzen ersetzt die Berichterstattung nach § 243 Abs. 5.“*

#### **2.1.2 Zu § 243b Abs. 3 UGB (und sinngemäß für § 267a Abs. 3 UGB)**

#### Aktueller Vorschlag

Der Entwurf übernimmt Art. 19a Abs. 2 letzter Satz Bilanz-RL in § 243b Abs. 3 letzter Satz UGB. Dabei handelt es sich um jene zentrale Bestimmung, welche eine transparente Beschreibung des Prozesses zur Ermittlung der wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekte verlangt.

*„Außerdem ist darüber zu berichten, wie die Angaben ermittelt wurden.“*

#### Anmerkungen zum aktuellen Vorschlag

Es wird angeregt, den vorliegenden Entwurf an den Richtlinientext anzupassen:

*„Außerdem ist über den Prozess zur Ermittlung der in den Lagebericht aufgenommenen Informationen zu berichten.“*

#### 2.1.3 Zu § 243b Abs. 8 UGB

##### Aktueller Vorschlag

Für Gesellschaften nach § 189a Z 1 lit. a UGB, die klein oder mittelgroß, aber keine Kleinstkapitalgesellschaften sind, besteht künftig ebenfalls die Verpflichtung zur Berichterstattung über Nachhaltigkeitsaspekte im Lagebericht (Nachhaltigkeitsberichterstattung). § 243b Abs. 8 führt dazu wie folgt aus (verkürzt):

*„Abweichend von Abs. 3 bis 5 und 7 können kleine und mittlere Gesellschaften, kleine und nichtkomplexe Institute nach Art. 4 Abs. 1 Nr. 145 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 sowie ...“*

##### Anmerkungen zum aktuellen Vorschlag

Es wird eine Ergänzung des Verweises angeregt, da anderenfalls eine Rechtswirkung auf sämtliche kleine und mittlere Gesellschaften gegeben ist:

*„Abweichend von Abs. 3 bis 5 und 7 können kleine und mittelgroße Gesellschaften nach Abs. 1, kleine und nicht komplexe Institute nach Art. 4 Abs. 1 Nr. 145 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 sowie ...“*

#### 2.1.4 Zu § 267a UGB

##### Aktueller Vorschlag

Mutterunternehmen haben bei Vorliegen der genannten Voraussetzungen eine konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung in den Konzernlagebericht aufzunehmen. Entgegen dem in Abs. 1 verwendeten Begriff „Konzern“ wird dieser im Entwurf in weiterer Folge (Abs. 3 bis 7) durch „Gruppe“ ersetzt (nachstehend beispielhaft angeführt Abs. 3):

*„(3) Die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung hat diejenigen Angaben zu enthalten, die für das Verständnis der Auswirkungen der Tätigkeiten der Gruppe auf Nachhaltigkeitsaspekte sowie das Verständnis der Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf*

Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage der **Gruppe** erforderlich sind. Außerdem ist darüber zu berichten, wie die Angaben ermittelt wurden. ...”

#### Anmerkungen zum aktuellen Vorschlag

Mit dem Begutachtungsentwurf wird der Begriff „*Gruppe*“ anstelle des für die Rechnungslegung und Berichterstattung in Österreich üblichen im UGB verwendeten Begriffs „Konzern“ eingeführt. Der europarechtlich verwendete Begriff „*Gruppe*“ wurde bisher mit „Konzern“ umgesetzt und findet sich entsprechend in § 267a UGB i.d.g.F. Zwecks Wahrung der Einheitlichkeit der Terminologie regen wir dringend an, auch mit dem NaBeG den Begriff „Konzern“ fortzuführen ((nachstehend beispielhaft angeführt Abs. 3)):

„(3) Die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung hat diejenigen Angaben zu enthalten, die für das Verständnis der Auswirkungen der Tätigkeiten **des Konzerns** auf Nachhaltigkeitsaspekte sowie das Verständnis der Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage **des Konzerns** erforderlich sind. Außerdem ist darüber zu berichten, wie die Angaben ermittelt wurden. ...”

#### 2.1.5 Zu § 268 Abs. 3 UGB

Wir regen an, **anstelle** von „**Zusicherungsvermerk**“ die Bezeichnung „**Prüfungsvermerk**“ zu wählen. Es besteht u.E. kein Grund, eine von Art. 28a AP-RL abweichende Begrifflichkeit zu wählen. Die Bezeichnung Prüfungsvermerk ist darüber hinaus eindeutiger und damit für den Adressaten und andere Stakeholder besser verständlich. Hinweis: diese Anmerkung bezieht sich somit auch auf § 274a UGB [und § 92 Abs. 4a AktG].

#### 2.1.6 Zu § 269 Abs. 2 UGB

##### Aktueller Vorschlag:

###### 26. § 269 Abs. 2 lautet:

„(2) Der Konzernabschlussprüfer trägt in Bezug auf den Konzernabschluss die volle Verantwortung für den Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss sowie gegebenenfalls für den zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss gemäß Art. 11 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, **in Bezug auf die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung für den Zusicherungsvermerk darüber**. Er hat auch die im Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse daraufhin zu prüfen, ob sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen und ob die für die Übernahme in den Konzernabschluss maßgeblichen Vorschriften beachtet worden sind. **Dasselbe gilt für die in die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung zusammengefassten Einzelberichte.** Wenn in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen von anderen Abschlussprüfern geprüft werden, hat der Konzernabschlussprüfer deren Tätigkeit in geeigneter Weise zu überwachen, soweit dies für die Prüfung des Konzernabschlusses **oder der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung** maßgeblich ist.“

### Anmerkungen zum aktuellen Vorschlag

Um Missverständnisse hinsichtlich der Pflichten des Konzernabschlussprüfers im Vergleich zum Prüfer der (konsolidierten) Nachhaltigkeitsberichterstattung zu vermeiden, regen wir an Satz 3 sowie in Satz 1 die Wortfolge „*in Bezug auf die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung für den Zusicherungsvermerk darüber*“ und in Satz 4 die Wortfolge „*oder der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung*“ zu **streichen**. Der Hinweis auf eine sinngemäße Anwendung dieser Bestimmungen auch für die Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung in § 268 Abs. 3 Satz 2 UGB ist u.E. ausreichend.

#### 2.1.7 Zu § 269a UGB – Internationale Prüfungsstandards

##### Aktueller Vorschlag

Der Begutachtungsentwurf schlägt folgende Änderung vor:

29. In § 269a wird das Wort „Konzernabschlussprüfungen“ durch die Wortfolge „Prüfungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung“ ersetzt und die Bestimmung somit wie folgt formuliert: „Wenn und soweit die Europäische Kommission internationale Prüfungsstandards **übernommen** hat, sind Abschlussprüfungen und Prüfungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung unter Beachtung dieser Grundsätze durchzuführen.“

### Anmerkungen zum aktuellen Vorschlag

Während § 269a UGB eingeführt wurde, um eine Regelung für den Fall einer Übernahme der ISA durch die Europäische Kommission (Fall 1) zu schaffen, soll mit der nunmehrigen Einführung eine Regelung für den Fall vorgesehen werden, dass die Europäische Kommission eigenständige Regelungen für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichterstattungen als delegierter Rechtsakt verabschiedet (Fall 2), ohne dabei wie in Fall 1 bereits bestehende Regelungen bzw. Standards durch Verweis in den EU-Rechtsbestand aufzunehmen.

Da in diesem Fall ohnehin zu diesem Zeitpunkt alle sich aus einem diesbezüglichen Rechtsakt (Delegierte Verordnung) ergebenden, notwendigen Folgeanpassungen in den österreichischen Rechtsvorschriften vorzunehmen sind, schlagen wir vor, diesen Paragrafen zur Gänze zu **streichen**, da er **totes Recht** darstellt.

Sollte die Absicht bestehen, diese Bestimmung weiterhin aufrecht zu erhalten, erlauben wir uns den Hinweis, dass die zugrunde liegenden EU-Vorschriften in beiden Fällen von einer „Annahme“ von Regelungen ausgehen. Daher sollte diese Bestimmung besser wie folgt lauten:

„Wenn und soweit die Europäische Kommission internationale Prüfungsstandards **angenommen** hat, sind Abschlussprüfungen und Prüfungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung unter Beachtung dieser Grundsätze durchzuführen.“

### 2.1.8 Zu den Erläuternden Bemerkungen betreffend § 284 Abs. 1 UGB

In den EB zu § 284 wird in den Ausführungen bezüglich Abs. 1 die Wortfolge „... *Pflicht zur Meldung nach § 380 Abs. 3 ...*“ angeführt. Es dürfte sich um einen redaktionellen Fehler handeln, denn gemeint ist die Meldung nach § 280 Abs. 3.

### 2.1.9 Zu § 286 UGB – Gremium zur Weiterentwicklung der Unternehmensberichterstattung

Wir regen an, die ursprünglich vorgesehene Bestimmung des Abs. 3 wieder aufzunehmen. Es ist unserer Ansicht nach von großem Vorteil, wenn Vertreter des Beirates auch bei internationalen Rechtsetzungsvorhaben und vergleichbaren Einrichtungen im Interesse Österreichs mitwirken. Wegen der Formulierung als Kann-Bestimmung liegt es nach wie vor im Ermessen des Ministeriums, im Einzelfall eine Vertretung Österreichs zu bestimmen.

Der weitere Absatz in § 286 könnte daher wie folgt lauten:

*„(3) Der Beirat kann überdies beauftragt werden, die zuständigen Bundesministerien bei nationalen, unionsweiten und internationalen Rechtsetzungsvorhaben im Bereich der Unternehmensberichterstattung fachlich zu beraten und österreichische Interessen in europäischen oder internationalen Standardisierungsgremien zu vertreten.“*

## **2.2 Zu Artikel 3 – Änderung des Aktiengesetzes (AktG)**

### 2.2.1 Zu § 92 Abs. 4a Z 1 AktG

§ 92 Abs. 4a Z 1 AktG sieht unverändert das Erfordernis eines Finanzexperten vor. Da lt. Begutachtungsentwurf des NaBeG die Überwachung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in den Aufgabenbereich des Prüfungsausschusses fällt, stellt sich die Frage, ob mit dem Begriff „**Finanzexperte**“ alle Aspekte erfasst sind. Es sollte daher überlegt werden **auch Kenntnisse und Erfahrung in der Nachhaltigkeitsberichterstattung anzusprechen**. Dies könnte z.B. dadurch umgesetzt werden, dass die Wortfolge in § 92 Abs. 4a Z1 AktG wie folgt erweitert wird:

*„... Person angehören, die über den Anforderungen des Unternehmens entsprechende Kenntnisse und praktische Erfahrung im Finanz- und Rechnungswesen und in der Berichterstattung (Finanzexperte) sowie gegebenenfalls in der Nachhaltigkeitsberichterstattung verfügt, wobei Letzteres auch durch eine andere Person im Prüfungsausschuss abgedeckt werden kann.*

### 2.2.2 Zu § 92 Abs. 4a Z 4 lit. b AktG

Der Entwurf sieht die Ergänzung des Gesetzestextes mit einem Hinweis auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung vor („... *auch soweit die Nachhaltigkeitsberichterstattung betroffen ist;*“). Damit soll offenbar klargestellt werden, dass die Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrates auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung umfassen soll. Allerdings könnte die besondere Hervorhebung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu Unklarheiten führen: nach herrschender Auffassung ist die bereits jetzt kodifizierte Überwachungsaufgabe weit auszulegen und nicht ausschließlich auf das rechnungslegungsbezogene interne Kontrollsystem (bzw. interne Revisionssystems und Risikomanagementsystems) der Gesellschaft beschränkt. Sie umfasst

die gesamte Berichterstattung (nach COSO „Reporting“) und damit sowohl die finanzielle Berichterstattung als auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung. Die besondere Hervorhebung der Nachhaltigkeitsberichterstattung erscheint daher überschießend, weil die zu überwachenden Systeme im Bereich der Rechnungslegung nicht weniger bedeutend sind als jene im Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Darüber hinaus könnte aus der Hervorhebung der Schluss gezogen werden, dass die Überwachung ausschließlich die Unternehmensberichterstattung betreffen soll. Wir schlagen daher vor, die beabsichtigte Einfügung wieder zu streichen.

#### 2.2.3 Zu § 92 Abs. 4a Z 4 lit. d AktG

Der aktuell bestehende Wortlaut des § 92 Abs. 4 a Z 4 lit. d AktG normiert unverändert, dass zu den **Aufgaben des Prüfungsausschusses** die Prüfung und Überwachung der **Unabhängigkeit** des Abschlussprüfers (Konzernabschlussprüfers) gehören. Dies könnte u.E. so ausgelegt werden, dass sich diese Aufgaben ausschließlich auf den Prüfer der finanziellen Berichterstattung beziehen.

Da die Unabhängigkeitsbestimmungen auch für den Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung gelten (vgl. § 271d UGB), sollte die Überwachungsaufgabe auch den **Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung** umfassen. Wir schlagen daher vor, dies im Text angemessen klarzustellen.

#### 2.2.4 Zu § 92 Abs. 4a Z 4 lit. h AktG

Die in dieser Ziffer normierte Aufgabe des Prüfungsausschusses sollte auch im Hinblick auf das Erfordernis der Erstattung eines Wahlvorschlages gemäß § 270 Abs. 1 den Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung umfassen. Dabei sei darauf hingewiesen, dass bei Unternehmen von öffentlichem Interesse Art. 16 AP-VO in Bezug auf Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht zur Anwendung kommen soll. Wir schlagen daher vor, den Text wie folgt zu ergänzen:

*„... die Durchführung des Verfahrens zur Auswahl des Abschlussprüfers (Konzernabschlussprüfers) sowie des Prüfers der Nachhaltigkeitsberichterstattung ... Bei Gesellschaften im Sinn des § 189a Z 1 lit. a und lit. d UGB gilt für die Auswahl des Abschlussprüfers (Konzernabschlussprüfers) zur Abschlussprüfung Art. 16 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014.“*

#### 2.2.5 Zu § 262 Abs. 47 AktG

Der vorliegende Entwurf sieht für die Anwendung der Änderungen im AktG vor, dass diese mit Ablauf des Tages der Kundmachung im Bundesgesetzblatt in Kraft treten. Da sich die vorgesehenen Änderungen weitgehend auf den Nachhaltigkeitsbericht und die vom Prüfungsausschuss in Zusammenhang mit diesem Bericht bzw. dessen Erstellung und Prüfung durchzuführende Aufgaben beziehen, schlagen wir vor, das Inkrafttreten mit dem Beginn eines Geschäftsjahres festzulegen und dies mit den Inkrafttretensbestimmungen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung abzustimmen. Ein unterjähriges Inkrafttreten könnte zu Unklarheiten führen (z.B. ob auch freiwillige, über die aktuellen gesetzlichen Erfordernisse hinausgehende Berichte den geänderten Anforderungen unterliegen) oder unterjährige Anpassungen von Ausschüssen erfordern.

## 2.2.6 Weitere redaktionelle Anmerkungen – AktG

Abschnitt	Anmerkung
§ 92 (4a) Z 2	Das Wort „darüber“ sollte u.E. ersetzt werden. Textvorschlag: <i>„Der Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung ist den Sitzungen des Prüfungsausschusses, die sich mit der Prüfung der (konsolidierten) Nachhaltigkeitsberichterstattung beschäftigen, beizutreten und hat über die Prüfung des (konsolidierten) Nachhaltigkeitsberichts zu berichten.“</i>
§ 92 Abs. 4a Z 1	Wie schon in der Stellungnahme zu § 268 Abs. 3 UGB ausgeführt, schlagen wir vor, den Begriff „Zusicherungsvermerk“ durch „Prüfungsvermerk“ zu ersetzen.

## 2.3 Zu Artikel 4 – Änderung des GmbH-Gesetzes (GmbHG)

Zur Vermeidung von Wiederholungen ersuchen wir, die im Abschnitt 2.2 enthaltenen Anmerkungen sinngemäß auch in den Änderungen des GmbH-Gesetzes zu berücksichtigen.

## 2.4 Zu Artikel 7 – Änderung des SE-Gesetzes (SEG)

Zur Vermeidung von Wiederholungen ersuchen wir, die im Abschnitt 2.2 enthaltenen Anmerkungen sinngemäß auch in den Änderungen des SE-Gesetzes zu berücksichtigen.

