

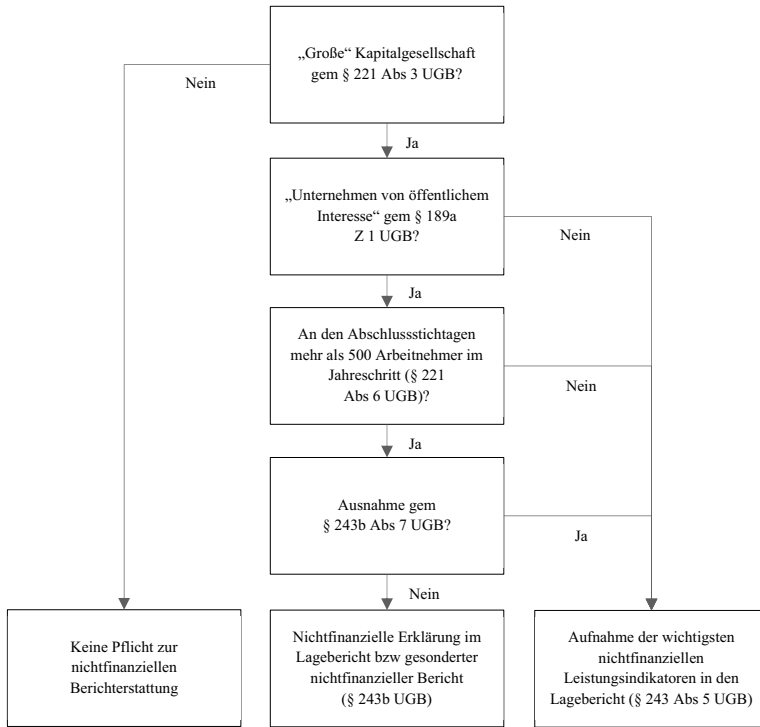


Abbildung: Übersicht Berichtspflichten

- 9.5** Im Rahmen der nichtfinanziellen Berichterstattung ist aber noch einiges klärungsbedürftig; die bestehenden nationalen Bestimmungen und unionsrechtlichen Vorgaben sind präzisierungs- und verbesserungsfähig. Dem dürfte sich auch der europäische Gesetzgeber bewusst sein. So rief die EU-Kommission im einer angedachten Weiterentwicklung der NFI-Richtlinie zu Beginn des Jahres 2020 die Öffentlichkeit zur Teilnahme an einem Konsultationsverfahren auf.<sup>415</sup>

## II. Nichtfinanzielle Erklärung/Nichtfinanzieller Bericht gem § 243b UGB

### A. Persönlicher Anwendungsbereich (Abs 1)

- 9.6** Die Berichtspflicht im Rahmen der nichtfinanziellen Berichterstattung gem § 243b UGB gilt konkret für jene Kapitalgesellschaften, die folgende drei Voraussetzungen **kumulativ** erfüllen:

1. Die Kapitalgesellschaft ist eine „Große Kapitalgesellschaft“ iSd § 221 Abs 3 erster Satz UGB: s Punkt 1 unten.
2. Es handelt sich um ein „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ iSd § 189a Z 1 UGB: s Punkt 2 unten.

<sup>415</sup> <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12129-Revision-of-Non-Financial-Reporting-Directive> (zuletzt abgerufen am 1. 5. 2021).

3. Es werden im Jahresdurchschnitt (§ 221 Abs 6 UGB) mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt: s Punkt 3 unten.

Die Berichtspflicht gem § 243b UGB gilt aber nicht nur für „echte“ Kapitalgesellschaften (das heißt GmbH, AG und SE). Vielmehr sind auch „unechte“ bzw „verdeckte“ Kapitalgesellschaften erfasst,<sup>416</sup> also – kurz gesagt – Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, wie dies etwa bei der typischen GmbH & Co KG der Fall ist (§ 221 Abs 4 UGB).<sup>417</sup> **9.7**

Fällt eine „Große Kapitalgesellschaft“ iSd § 221 Abs 3 UGB nicht in den Anwendungsbereich des § 243b UGB (das heißt sie erfüllt eine oder beide der weiteren Voraussetzungen unter Rz 9.6 nicht), gilt für sie die Berichtspflicht gem § 243 Abs 5 UGB. Hiervon entbindet auch eine freiwillige Berichterstattung gem § 243b UGB nicht.<sup>418</sup> **9.8**

### 1. „Große Kapitalgesellschaft“ iSd § 221 Abs 3 UGB

Kapitalgesellschaften gelten dann als „Große Kapitalgesellschaft“, wenn sie zumindest zwei der drei folgenden Merkmale überschreiten (§ 221 Abs 3 erster Satz UGB): **9.9**

1. 20 Mio Euro Bilanzsumme,
2. 40 Mio Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag,
3. im Jahresdurchschnitt 250 Arbeitnehmer.

Die Rechtsfolgen der Einstufung als „Große Kapitalgesellschaft“ (bzw der Unterschreitung der relevanten Schwellen) treten grds erst ab dem folgenden Geschäftsjahr ein, wenn diese Merkmale an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten bzw nicht mehr überschritten werden (§ 221 Abs 4 UGB). Ob diese „Einschleifregelung“ auch iZm § 243b UGB gilt, ist strittig. Der Gesetzgeber und ein Teil der Lehre gehen – uE zu Recht – von deren Anwendbarkeit aus.<sup>419</sup> Nach einem anderen Teil der Lehre ist es für das Entstehen (oder den Wegfall) der Berichtspflicht gem § 243b UGB bloß relevant, ob die entsprechenden Schwellenwerte am jeweiligen Abschlussstichtag überschritten werden.<sup>420</sup> **9.10**

Ist die „Einschleifregelung“ des § 221 Abs 4 UGB im Kontext der Berichterstattung gem § 243b UGB relevant, so ist es für das Entstehen (oder den Wegfall) der Berichtspflicht nicht erforderlich, dass immer die gleichen Schwellenwerte überschritten werden; ein „Wechsel“ zwischen den überschrittenen Schwellenwerten ist unbeachtlich.<sup>421</sup> **9.11**

416 Siehe § 189 Abs 1 Z 2 UGB.

417 Artmann in *Jabornegg/Artmann*, UGB II<sup>2</sup> § 243b UGB Rz 2.

418 AFRAC, Stellungnahme 9 Rz 149; *Mittelbach-Hörmanseder* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 243b Rz 6; *Baumüller* in *Bertl/Mandl*, HB RLG § 243b UGB Rz 9.

419 ErläutRV 1355 BlgNR 25. GP 2; AFRAC, Stellungnahme 9 Rz 144; *Mittelbach-Hörmanseder* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 243b Rz 6; *Geirhofer* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 243b Rz 2; *Feltl*, UGB § 243b Rz 1; **offenlassend** Artmann in *Jabornegg/Artmann*, UGB II<sup>2</sup> § 243b UGB Rz 2.

420 *Baumüller* in *Bertl/Mandl*, HB RLG § 243b UGB Rz 6; *Baumüller*, SWK 9/2017, 461 (463 f); *Ch. Nowotny/Ziskovsky* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG<sup>3</sup> § 243b Rz 6 (Stand 1. 2. 2018, rdb.at).

421 *Geirhofer* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 243b Rz 2 mwN.

- 9.12** Gemäß § 221 Abs 3 zweiter Satz UGB gelten „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ stets als „Große Kapitalgesellschaft“. Diese Fiktion ist nach der – uE zutreffenden – herrschenden Lehre im Anwendungsbereich des § 243b UGB jedoch **nicht** zu berücksichtigen. Eine Berichtspflicht gem § 243b UGB besteht daher nur bei tatsächlichem Überschreiten der entsprechenden Schwellenwerte gem § 221 Abs 2 UGB.<sup>422</sup>
- 9.13** Bei der Berechnung der Schwellenwerte gem § 221 UGB sind folgende Besonderheiten zu beachten:
1. Aktiengesellschaften, die „Mutterunternehmen“ (§ 189a Z 6 UGB) sind, haben die Schwellenwerte auf konsolidierter oder aggregierter Basis zu berechnen (§ 221 Abs 4a UGB);<sup>423</sup>
  2. bei „unechten“ Kapitalgesellschaften (Personengesellschaften gem § 189 Abs 1 Z 2 UGB) erfolgt die Einordnung in die Größenklassen des § 221 UGB nach den maßgeblichen Kennzahlen der Personengesellschaft selbst (§ 221 Abs 5 UGB);
  3. die Arbeitnehmeranzahl errechnet sich aus dem Durchschnitt (arithmetisches Mittel) der Arbeitnehmeranzahl an den jeweiligen Monatsletztten innerhalb des Geschäftsjahrs (§ 221 Abs 6 UGB).

## 2. „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ iSd § 189a Z 1 UGB

- 9.14** Berichtspflichtig gem § 243b UGB sind „echte“ und „unechte“ Kapitalgesellschaften unter anderem nur dann, wenn es sich (auch) um „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ iSd § 189a Z 1 UGB handelt. Das sind:
- **kapitalmarktorientierte Unternehmen:** Unternehmen, deren übertragbare Wertpapiere (zB Aktien oder Anleihen) zum Handel an einem geregelten Markt<sup>424</sup> eines Mitgliedstaats der EU oder eines Vertragsstaats des EWR zugelassen sind;
  - **Kreditinstitute:** Kapitalgesellschaften, die Kreditinstitute iSd Art 4 Abs 1 Nr 1 der Verordnung (EU) 575/2013 (CRR) sind (mit Ausnahme der in Art 2 Abs 5 der Richtlinie 2013/36/EU genannten Kreditinstitute);
  - **Versicherungsunternehmen:** Kapitalgesellschaften, die Versicherungsunternehmen iSd Art 2 Abs 1 der Richtlinie 91/674/EWG sind (vgl auch § 136 VAG 2016);
  - **Unternehmen, die ungeachtet ihrer Rechtsform in einem Bundesgesetz als solche bezeichnet werden:** zB Kreditinstitute ungeachtet ihrer Rechtsform (§ 43 Abs 1a UGB), Börseunternehmen (§ 27 Abs 4 BörseG 2018).

422 ErläutRV 1355 BlgNR 25. GP 2; AFRAC, Stellungnahme 9 Rz 144; Ch. Nowotny/Ziskovsky in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG<sup>3</sup> § 243b Rz 6 (Stand 1. 2. 2018, rdb.at) mwN; *Mittelbach-Hörmanseder* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 243b Rz 6; *Geirhofer* in *U. Torggler*, UGB<sup>3</sup> § 243b Rz 2; **aA** *Baumüller* in *Bertl/Mandl*, HB RLG § 243b UGB Rz 6.

423 So Ch. Nowotny/Ziskovsky in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG<sup>3</sup> § 243b Rz 6 (Stand 1. 2. 2018, rdb.at); **zweifeln** *Baumüller* in *Bertl/Mandl*, HB RLG § 243b UGB Rz 6.

424 Die ESMA führt ein Register über die geregelten Märkte (regulated markets) in der EU bzw im EWR: [https://registers.esma.europa.eu/publication/searchRegister?core=esma\\_registers\\_upreg](https://registers.esma.europa.eu/publication/searchRegister?core=esma_registers_upreg) (zuletzt abgerufen am 1. 5. 2021).

Das Tatbestandsmerkmal „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ muss stets nur am jeweiligen Abschlussstichtag erfüllt sein; eine „Einschleifregelung“, wie sie in § 221 Abs 4 UGB für das Überschreiten der Schwellenwerte vorgesehen ist, kommt hier nicht zur Anwendung.<sup>425</sup> Die Zulassung von übertragbaren Wertpapieren zum Handel an einem „geregelten Markt“ in einem EU-Mitgliedstaat oder einem EWR-Vertragsstaat (vgl § 189a Z 1 lit a UGB) zwischen dem Abschlussstichtag und der Aufstellung des Jahresabschlusses für das Vorjahr kann ein bei der Aufstellung des Jahresabschlusses bereits zu berücksichtigendes „werterhellendes“ Ereignis sein; und zwar in der Regel dann, wenn zum Stichtag bereits alle materiellen Voraussetzungen für die Zulassung gegeben waren und nur die daher sicher zu erwartende formelle Zulassung, insb durch einen hoheitlichen Akt (etwa Zulassungsbescheid), ausständig war.<sup>426</sup> Dies kann umgekehrt auch beim Wegfall der Eigenschaft als „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ nach dem Stichtag aber vor der Aufstellung des Jahresabschlusses gelten. Hierbei ist aber darauf abzustellen, ob nicht trotzdem ein öffentliches Interesse an der qualifizierten Finanzberichtserstattung besteht, zB aus der Sicht von Anlegern.<sup>427</sup> **9.15**

### 3. Mehr als 500 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt

Der für das Entstehen (oder den Wegfall) der Berichtspflicht gem § 243b UGB relevante Jahresdurchschnitt an beschäftigten Arbeitnehmern bestimmt sich nach § 221 Abs 6 UGB: Maßgeblich ist das arithmetische Mittel aus den an den jeweiligen Monatsletzen innerhalb des Geschäftsjahrs beschäftigten Arbeitnehmern. **9.16**

Auch bei diesem Tatbestandsmerkmal der Berichtspflicht gem § 243b UGB ist umstritten, ob die Berichtspflicht bereits entsteht (oder wegfällt), wenn die Arbeitnehmerschwelle an einem Abschlussstichtag überschritten (oder unterschritten) wird oder das Überschreiten (oder Unterschreiten) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen erforderlich ist (vgl § 221 Abs 4 UGB). Der Gesetzgeber und ein Teil der Lehre gehen – uE zu Recht – davon aus, dass die Kapitalgesellschaft die 500-Arbeitnehmer-Grenze an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen über- bzw unterschreiten muss, um im dritten Geschäftsjahr (nicht mehr) berichtspflichtig zu sein.<sup>428</sup> Nach einem anderen Teil der Lehre ist es für das Entstehen (oder den Wegfall) der Berichtspflicht gem § 243b UGB bloß relevant, ob die Kapitalgesellschaft am jeweiligen Abschlussstichtag mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt.<sup>429</sup> **9.17**

425 AFRAC, Stellungnahme 9 Rz 146; Mittelbach-Hörmanseder in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 243b Rz 6; Geirhofer in U. Torggler, UGB<sup>3</sup> § 243b Rz 2.

426 Ch. Nowotny in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG<sup>3</sup> § 221 Rz 23 (Stand 1. 6. 2017, rdb.at); Schummer/Mittelbach-Hörmanseder in Bertl/Mandl, HB RLG § 221 UGB Rz 24; Schiebel in U. Torggler, UGB<sup>3</sup> § 221 Rz 20 mwN auch zur aA.

427 Ch. Nowotny in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG<sup>3</sup> § 221 Rz 23 (Stand 1. 6. 2017, rdb.at); Hochreiter in Jabornegg/Artmann, UGB II<sup>2</sup> § 221 UGB Rz 20.

428 ErläutRV 1355 BlgNR 25. GP 2; AFRAC, Stellungnahme 9 Rz 145; Mittelbach-Hörmanseder in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 243b Rz 6; Geirhofer in U. Torggler, UGB<sup>3</sup> § 243b Rz 2; Feltl, UGB § 243b Rz 1; **offenlassend** Artmann in Jabornegg/Artmann, UGB II<sup>2</sup> § 243b UGB Rz 2.

429 Baumüller in Bertl/Mandl, HB RLG § 243b UGB Rz 6; Baumüller, SWK 9/2017, 461 (464ff); Ch. Nowotny/Ziskovsky in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG<sup>3</sup> § 243b Rz 6 (Stand 1. 2. 2018, rdb.at).

- 9.18** Umstritten ist auch, ob Aktiengesellschaften, die „Mutterunternehmen“ (§ 189a Z 6 UGB) sind, die 500-Arbeitnehmer-Schwellenwerte auf aggregierter oder konsolidierter Basis berechnen müssen (§ 221 Abs 4a UGB).<sup>430</sup>

### B. Generalnorm/Inhalt der Berichterstattung (Abs 2)

- 9.19** § 243b Abs 2 UGB befasst sich im Sinne einer „Generalnorm“ mit den Grundlagen der nichtfinanziellen Berichterstattung gem § 243b UGB. Demnach hat die nichtfinanzielle Erklärung diejenigen Angaben zu enthalten, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Gesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit erforderlich sind und sich mindestens auf die folgenden „Belange“ zu beziehen:
1. Umweltbelange,
  2. Sozialbelange,
  3. Arbeitnehmerbelange,
  4. Achtung der Menschenrechte, und
  5. Bekämpfung von Korruption und Bestechung.
- 9.20** In den Materialien zum NaDiVeG<sup>431</sup> und den (nicht rechtsverbindlichen) „Leitlinien“ der EU-Kommission<sup>432</sup> finden sich eine Vielzahl an erläuternden Beispielen zu den konkreten Inhalten der einzelnen Belange.<sup>433</sup> Zudem ist die Aufzählung der „Belange“ in § 243b Abs 2 UGB nicht abschließend, sondern vielmehr als Orientierungshilfe zu verstehen. Daher sind weitere, für das konkrete Unternehmen wesentliche Belange in die nichtfinanzielle Erklärung ebenfalls aufzunehmen und im Rahmen der bisherigen Berichtspraxis der Gesellschaft dargestellte andere Belange auch weiterhin zu behandeln.<sup>434</sup>
- 9.21** Einen zentralen Punkt in der Bestimmung der Informationen, die in die nichtfinanzielle Erklärung aufzunehmen sind, nimmt die sogenannte „Wesentlichkeitsanalyse“ ein. Denn es sind solche Informationen zu berichten, „die für das Verständnis [der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Unternehmens] erforderlich sind.“ Nach AFRAC ist § 189a Z 10 UGB analog anzuwenden. Demnach sind Informationen dann wesentlich und in die Berichterstattung aufzunehmen, wenn vernünftigerweise erwartet werden kann, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf Grundlage der Berichterstattung treffen. Zusätzlich sind auch alle Informationen einzubeziehen, die für das Verständnis der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit erforderlich sind. Anders als bei der finanziellen Berichterstattung bemisst sich die Wesentlichkeit bei der nichtfinanziellen Berichterstattung nicht ausschließlich nach quantitativen bzw monetären Maßstäben. Vielmehr sind auch qualitative Faktoren wie zB Geschäftsmodell, Strategie und wesentliche Risiken, wichtige branchenspezifische Aspekte, Interessen und Erwartungen relevanter Interessenträger, Auswirkungen der Geschäftstätigkeit sowie politische und regu-

430 **Für** eine kumulierte Berechnung: Ch. Nowotny/Ziskovsky in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG<sup>3</sup> § 243b Rz 6 (Stand 1. 2. 2018, rdb.at); **gegen** eine kumulierte Berechnung: AFRAC, Stellungnahme 9 Rz 145; Anwendbarkeit des § 221 Abs 4a UGB ist **unklar**: Baumüller in Bertl/Mandl, HB RLG § 243b UGB Rz 6.

431 ErläutRV 1355 BlgNR 25. GP 2f.

432 EU-Kommission, Leitlinien, 2017/C 215/01, 14ff.

433 Mittelbach-Hörmanseder in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 243b Rz 10.

434 Baumüller in Bertl/Mandl, HB RLG § 243b UGB Rz 18.

latorische Einflussfaktoren zu berücksichtigen.<sup>435</sup> Auswahl und Gewichtung der Inhalte in der Berichterstattung richten sich nach den Ergebnissen der Wesentlichkeitsanalyse. Sie bildet folglich die Erklärungsgrundlage für die ausführliche Berichterstattung zu manchen Belangen sowie dafür, dass zu anderen Belangen kaum oder gar nicht berichtet wird.<sup>436</sup> Die Auswirkungen der Geschäftstätigkeit sind besonders berücksichtigungswürdig. Risiken nachteiliger Auswirkungen (§ 243b Abs 3 Z 5 UGB) müssen nicht zwingend aus der eigenen Tätigkeit des Unternehmens herrühren, sondern können auch mit seiner Geschäftstätigkeit und seinen Erzeugnissen, Dienstleistungen und Geschäftsbeziehungen einschließlich seiner Lieferkette und seiner Kette von Subunternehmen in Verbindung stehen.<sup>437</sup> Neben negativen können auch positive Auswirkungen wesentliche Faktoren darstellen.

Schließlich sollte die Wesentlichkeitsanalyse regelmäßig überprüft werden, um so die Wesentlichkeit der offengelegten Belange gewährleisten zu können. Insbesondere aufgrund einer Änderung und/oder Erweiterung des Geschäftsfelds kann es nämlich zu einer Veränderung der wesentlichen Faktoren kommen.<sup>438</sup> **9.22**

Gemäß § 243b Abs 2 letzter Satz UGB hat die Analyse „die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern“. Als Beispiel hierfür nennt die Literatur die Angabe des Betrages der Aufwendungen für Sanierungs- oder Rekultivierungsrückstellungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit den Umweltbelangen Landnutzung bzw Flächenverbrauch stehen.<sup>439</sup> **9.23**

Eine vorsätzliche unrichtige oder unvollständige Darstellung der nichtfinanziellen Informationen kann den **Straftatbestand des § 163a Abs 1 StGB** erfüllen. Etwa weil es sich auch bei nichtfinanziellen Informationen um Werttreiber und daher um „die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage bedeutsame wesentliche Information“ handeln kann.<sup>440</sup> **9.24**

### C. Pflichtangaben (Abs 3)

In Ergänzung der Generalklausel des § 243b Abs 2 UGB konkretisiert § 243b Abs 3 UGB die Offenlegungsverpflichtung im Rahmen der nichtfinanziellen Berichterstattung. Demnach wird die Aufnahme folgender Mindestangaben verlangt: **9.25**

1. Eine kurze **Beschreibung des Geschäftsmodells** der Gesellschaft: Den Berichtsadressaten ist überblicksmäßig zu vermitteln, wie das Unternehmen durch seine Produkte oder Dienstleistungen langfristig Wert schöpft und bewahrt und welche Auswirkungen dies auf die nichtfinanziellen Aspekte hat. Vereinfacht gesagt hat das Unternehmen zu berichten, was es tut, wie es dabei vorgeht und welchen Zweck es verfolgt.<sup>441</sup>
2. Eine **Beschreibung der Konzepte**, die die Gesellschaft in Bezug auf die in § 243b Abs 2 UGB genannten Belange **verfolgt**: Zu jedem der nach der Generalnorm als be-

<sup>435</sup> AFRAC, Stellungnahme 9 Rz 150ff.

<sup>436</sup> Milla/Haberl-Arkurst, RWZ 2018/6, 24.

<sup>437</sup> AFRAC, Stellungnahme 9 Rz 152ff.

<sup>438</sup> Mittelbach-Hörmanseder in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 243b Rz 19.

<sup>439</sup> Ch. Nowotny/Ziskovsky in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG<sup>3</sup> § 243b Rz 17 (Stand 1. 2. 2018, rdb.at) mwN.

<sup>440</sup> Ch. Nowotny/Ziskovsky in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG<sup>3</sup> § 243b Rz 10 (Stand 1. 2. 2018, rdb.at).

<sup>441</sup> EU-Kommission, Leitlinien, 2017/C 215/01, 10.

richtspflichtig identifizierten Belange sollen die wichtigsten Ziele und die zu deren Erreichung bereits gesetzten und noch zu setzenden Maßnahmen dargestellt werden. Dies kann etwa durch die Erläuterung der Zusammenhänge zwischen der Verwendung von Ressourcen einerseits und den Unternehmenszielen, dem Risikomanagement und den angestrebten Ergebnissen andererseits erfolgen.<sup>442</sup> Verfolgt die Gesellschaft in Bezug auf einen oder mehrere der in § 243b Abs 2 UGB genannten Belange kein Konzept, so ist dies klar zu begründen (§ 243b Abs 3 letzter Satz UGB).

3. Die **Ergebnisse dieser Konzepte**: Es soll ein den tatsächlichen Verhältnissen der Gesellschaft entsprechendes und ausgewogenes Bild der Ergebnisse vermittelt werden. Wichtige Leistungsindikatoren zu einschlägigen nichtfinanziellen Belangen sind anzuführen. Die wichtigsten Leistungsindikatoren, die aus Sicht der Gesellschaft besonders geeignet sind, um Fortschritte in Bezug auf nichtfinanzielle Belange zu überwachen und zu bewerten, sind offenzulegen. Aus den Ergebnissen der Konzepte sollen folglich unternehmensspezifische Schwächen, aber auch Stärken abgeleitet werden können und so ein unternehmens- und branchenübergreifender Vergleich ermöglicht werden.<sup>443</sup>
4. Die angewandten **Due Diligence Prozesse**: Die Gesellschaften sollen darstellen, welche Prozesse genutzt werden, um die Erreichung eines konkreten Ziels (zB Nichtüberschreitung bestimmter Grenzwerte für CO<sub>2</sub>-Emissionen) sicherzustellen. Diese Prozesse sollen dabei helfen, allfällige negative Auswirkungen zu erkennen, zu verhindern und zu mildern. Neben den Informationen über diese Due Diligence Prozesse soll die Gesellschaft auch – sofern relevant und verhältnismäßig – wesentliche Informationen in Bezug auf ihre Liefer- und Subauftragnehmerketten offenlegen;<sup>444</sup>
5. Die **wesentlichen Risiken**, die wahrscheinlich negative Auswirkungen auf diese Belange haben werden, und die Handhabung dieser Risiken durch die Gesellschaft, und zwar soweit sie aus der eigenen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft entstehen und, wenn dies relevant und verhältnismäßig ist, soweit sie aus ihren Geschäftsbeziehungen, ihren Erzeugnissen oder ihren Dienstleistungen entstehen: Bei der nichtfinanziellen Berichterstattung stehen jene Risiken im Fokus, die auf Umwelt, Soziales und Arbeitnehmer negative Auswirkungen haben werden oder bereits gehabt haben (im Unterschied zur Finanzberichterstattung, bei der es primär um jene Risiken geht, denen das Unternehmen selbst ausgesetzt ist). Berichtspflichtig sind sowohl aus der eigenen Geschäftstätigkeit resultierende Risiken (und Chancen) als auch mit Geschäftsbeziehungen des Unternehmens sowie seinen Produkten und Dienstleistungen verknüpfte Risiken (und Chancen). Da die Information über das Risiko für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses und der Lage des Unternehmens sowie der Auswirkungen seiner Geschäftstätigkeit erforderlich sein muss (Wesentlichkeitsanalyse gem § 243b Abs 2 UGB) und es sich zusätzlich um ein wesentliches Risiko handeln muss, besteht ein „doppelter Wesentlichkeitsvorbehalt“.<sup>445</sup>

442 EU-Kommission, Leitlinien, 2017/C 215/01, 10.

443 EU-Kommission, Leitlinien, 2017/C 215/01, 12.

444 EU-Kommission, Leitlinien, 2017/C 215/01, 11.

445 Ch. Nowotny/Ziskovsky in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG<sup>3</sup> § 243b Rz 20 (Stand 1. 2. 2018, rdb.at).

6. Die **wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren**, die für die konkrete Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind: Der Begriff „Leistungsindikator“ („key performance indicator“) ist weder im Gesetz selbst noch in den Materialien definiert. Darunter sind die wesentlichen Erfolgsmaßstäbe des Unternehmens, das heißt Kennzahlen oder qualitative Angaben, mit denen die Zielerreichung dargestellt werden kann, zu verstehen.<sup>446</sup> Auch der Begriff „nichtfinanzieller Leistungsindikator“ ist im Gesetz nicht definiert. Er ist sehr weit zu interpretieren und umfasst „alle Belange, Umstände und Faktoren nichtfinanzieller Natur, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, einschließlich des Geschäftsergebnisses, und der Lage des Unternehmens von Bedeutung sind“.<sup>447</sup> Neben allgemeinen Leistungsindikatoren, die für eine Vielzahl von Unternehmen anwendbar sind, sollen auch sektorspezifische und unternehmensspezifische Leistungsindikatoren angeführt werden. Die ausgewählten Leistungsindikatoren haben ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes, ausgewogenes Bild zu vermitteln.<sup>448</sup>

Dabei gilt ein „Comply-or-Explain“-Ansatz (§ 243b Abs 3 letzter Satz UGB): Sämtliche gem § 243b Abs 2 UGB als berichtspflichtig identifizierte Belange müssen adressiert werden. Daher sind entweder die Informationen gem Z 2 und 3 anzugeben oder es muss klar und nachvollziehbar begründet werden, wieso die Gesellschaft zu einzelnen Belangen kein Konzept verfolgt.<sup>449</sup> Die nichtfinanzielle Erklärung kann daher nicht einfach entfallen, wenn nach § 243b Abs 2 UGB keine berichtspflichtigen Belange identifiziert werden konnten. Vielmehr ist zumindest jeder der in § 243b Abs 2 UGB genannten Belange in der nichtfinanziellen Berichterstattung anzusprechen und gegebenenfalls eben zu begründen, warum die Gesellschaft zu diesen Belangen keine Konzepte verfolgt.<sup>450</sup>

9.26

#### D. Schutzklausel (Abs 4)

Nach der „Schutzklausel“ (Safe-Harbour-Regelung) des § 243b Abs 4 UGB können Informationen über künftige Entwicklungen oder Belange, über die Verhandlungen geführt werden, **in Ausnahmefällen** weggelassen werden, soweit

9.27

1. eine solche Angabe nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung geeignet ist, der Geschäftslage der Gesellschaft ernsthaft zu schaden, und
2. eine solche Nichtaufnahme ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Gesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit nicht verhindert.

Die Schutzklausel umfasst grds sämtliche vergangenheits-, gegenwarts- und zukunftsbezogenen Berichtspflichten des § 243b Abs 2 UGB. Das Tatbestandsmerkmal „über die Verhandlungen geführt werden“ ist wohl sowohl auf „künftige Entwicklungen“ als auch

9.28

<sup>446</sup> AFRAC, Stellungnahme 9 Rz 36.

<sup>447</sup> Hadl/Maresch in Bertl/Mandl, HB RLG § 243 UGB Rz 28; Aschauer in Jabornegg/Artmann, UGB II<sup>2</sup> § 243 UGB Rz 49; Milla/Müller in Zib/Dellinger, UGB § 243 UGB Rz 95; AFRAC, Stellungnahme 9 Rz 45.

<sup>448</sup> Geirhofer in U. Torggler, UGB<sup>3</sup> § 243b Rz 9.

<sup>449</sup> Mittelbach-Hörmanseder in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 243b Rz 21.

<sup>450</sup> AFRAC, Stellungnahme 9 Rz 153; Mittelbach-Hörmanseder in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 243b Rz 4.

auf „Belange“ anzuwenden. Die Reichweite des Begriffs „Verhandlungen“ ist allerdings unklar. Es dürfte eher von einer weiten Auslegung auszugehen sein, sodass sowohl externe Verhandlungen (zB Verhandlungen mit – potentiellen – Kunden oder Lieferanten) als auch interne Verhandlungen (zB mit einem Betriebsrat oder den Eigentümern) sowie Rechtsstreitigkeiten erfasst sind.<sup>451</sup>

- 9.29** Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Schutzklausel ist, dass die Gesellschaft einen hinreichend konkretisierbaren wirtschaftlichen Schaden von beachtlichem Ausmaß erwarten kann.<sup>452</sup> Die genaue Bezifferung des drohenden Nachteils ist nicht erforderlich. Die wegzulassende Angabe darf den Berichtsadressaten nicht ohnehin bereits bekannt sein. Weiters muss zumindest eine eingeschränkte Bekanntgabe erfolgen, soweit die drohende Schädigung durch eine weniger genaue Angabe vermieden werden kann.<sup>453</sup>
- 9.30** Das im Rahmen der nichtfinanziellen Berichterstattung vermittelte Bild muss auch trotz Nichtaufnahme bestimmter Informationen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen (true and fair view-Grundsatz).<sup>454</sup> Daher rechtfertigt es die Schutzklausel nur dann Informationen wegzulassen, wenn dies – in einer Gesamtbetrachtung mit allen übrigen in die nichtfinanzielle Berichterstattung aufgenommenen (und weggelassenen) Angaben – nicht dazu führt, dass ein Gesamtbild vermittelt wird, das nicht mehr im Einklang mit § 243b Abs 2 und 3 UGB steht.<sup>455</sup>
- 9.31** Da die Schutzklausel aber nur „in Ausnahmefällen“ zur Anwendung kommen darf, ist an das Vorliegen der Voraussetzungen des § 243b Abs 4 UGB ein strenger Maßstab anzulegen.<sup>456</sup>
- 9.32** Fällt die Rechtfertigung für die Anwendung der Schutzklausel nachträglich weg, brauchen die weggelassenen Informationen nicht nachgeholt werden.<sup>457</sup> Sofern die zunächst weggelassenen Informationen zum nächsten Abschlussstichtag (noch) berichtspflichtig sind, sind sie in die aktuelle nichtfinanzielle Berichterstattung aufzunehmen.<sup>458</sup>
- 9.33** Die Inanspruchnahme der Schutzklausel muss nicht explizit erwähnt werden.<sup>459</sup>

### E. Rückgriff auf Rahmenwerke (Abs 5)

- 9.34** Die Gesellschaft kann sich bei der Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung auf nationale, unionsbasierte oder internationale „Rahmenwerke“ stützen (§ 243b Abs 5 erster Satz UGB).

451 Baumüller in Bertl/Mandl, HB RLG § 243b UGB Rz 70.

452 Geirhofer in U. Torggler, UGB<sup>3</sup> § 243b Rz 10 mwN.

453 Baumüller in Bertl/Mandl, HB RLG § 243b UGB Rz 68 mwN.

454 Ch. Nowotny/Ziskovsky in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG<sup>3</sup> § 243b Rz 30 (Stand 1. 2. 2018, rdb.at).

455 Für Näheres s Baumüller in Bertl/Mandl, HB RLG § 243b UGB Rz 69.

456 AFRAC, Stellungnahme 9 Rz 171; Baumüller in Bertl/Mandl, HB RLG § 243b UGB Rz 71 f.

457 Geirhofer in U. Torggler, UGB<sup>3</sup> § 243b Rz 10 mwN; Baumüller in Bertl/Mandl, HB RLG § 243b UGB Rz 70.

458 AFRAC, Stellungnahme 9 Rz 171; Baumüller in Bertl/Mandl, HB RLG § 243b UGB Rz 70; Mittelbach-Hörmanseder in Hirschler, Bilanzrecht I<sup>2</sup> § 243b Rz 34.

459 Ch. Nowotny/Ziskovsky in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG<sup>3</sup> § 243b Rz 30 (Stand 1. 2. 2018, rdb.at).

Stützt sich die Gesellschaft auf solche nationale, unionsbasierte oder internationale Rahmenwerke, ist dies anzugeben (§ 243b Abs 5 erster Satz UGB). Demgegenüber besteht – anders als in Deutschland (vgl § 289d dHGB) – keine Offenlegungspflicht, wenn sich die Gesellschaft **nicht** auf solche Rahmenwerke stützt.<sup>460</sup> Vom AFRAC wird allerdings die Aufnahme eines „Negativvermerks“ empfohlen.<sup>461</sup> Dies erscheint uns konsequent. **9.35**

Die einmal getroffene Wahl ist grds beizubehalten. Eine Änderung (das heißt Anwendung eines anderen Rahmenwerks; zukünftige Nichtanwendung) erfordert das Vorliegen besonderer Umstände. Sie ist im Rahmen der nichtfinanziellen Erklärung entsprechend zu begründen und erfordert allenfalls eine Anpassung der historischen Vergleichsinformationen in dieser nichtfinanziellen Erklärung.<sup>462</sup> **9.36**

Weder die Bilanz-Richtlinie i d F der NFI-Richtlinie noch das diese umsetzende UGB enthalten eine Definition davon, was als „Rahmenwerk“ zu verstehen ist.<sup>463</sup> Die NFI-Richtlinie, die Erläuterungen zum NaDiVeG und die auf Basis von Art 2 der NFI-Richtlinie von der Kommission erlassenen (nicht rechtsverbindlichen) „Leitlinien“ enthalten lediglich beispielhafte Aufzählungen von möglichen Rahmenwerken.<sup>464</sup> Nach ErwGr 9 der NFI-Richtlinie (bzw den Erläuterungen zum NaDiVeG) zählen zu diesen Rahmenwerken unter anderem: **9.37**

1. das Umweltmanagement- und -Betriebsprüfungssystem (EMAS),
2. die Global Reporting Initiative (GRI),
3. der Global Compact der Vereinten Nationen,
4. die Leitprinzipien für Unternehmen und Menschenrechte: Umsetzung des Rahmenprogramms „Protect, Respect and Remedy“ der Vereinten Nationen,
5. die Leitlinien der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) für multinationale Unternehmen,
6. die Norm der Internationalen Organisation für Normung ISO 26000, und
7. die Trilaterale Grundsatzerklärung der Internationalen Arbeitsorganisation zu multinationalen Unternehmen und zur Sozialpolitik.

Bei der Anwendung solcher Rahmenwerke ist sicherzustellen, dass die Anforderungen nach § 243b Abs 2 und Abs 3 UGB erfüllt sind (§ 243b Abs 5 letzter Satz UGB). **9.38**

Da sich Rahmenwerke aber laufend weiterentwickeln können, hat das berichtende Unternehmen ebenfalls laufend die Übereinstimmung des herangezogenen Rahmenwerks mit den gesetzlichen Mindestinhalten zu evaluieren.<sup>465</sup> **9.39**

Nach Ansicht des Gesetzgebers waren die Anforderungen nach § 243b Abs 2 und 3 UGB im Zeitpunkt des Inkrafttretens des NaDiVeG „jedenfalls bei Anwendung der umfassen- **9.40**

<sup>460</sup> Ch. Nowotny/Ziskovsky in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG<sup>3</sup> § 243b Rz 22 (Stand 1. 2. 2018, rdb.at); Geirhofer in U. Torggler, UGB<sup>3</sup> § 243b Rz 11; Baumüller in Bertl/Mandl, HB RLG § 243b UGB Rz 74.

<sup>461</sup> AFRAC, Stellungnahme 9 Rz 169.

<sup>462</sup> Baumüller in Bertl/Mandl, HB RLG § 243b UGB Rz 74 mwN.

<sup>463</sup> Baumüller in Bertl/Mandl, HB RLG § 243b UGB Rz 75 mwN.

<sup>464</sup> ErwGr 9 der RL 2014/95/EU; ErläutRV 1355 BlgNR 25. GP 3; EU-Kommission, Leitlinien, 2017/C 215/01, 3f und 19.

<sup>465</sup> Baumüller in Bertl/Mandl, HB RLG § 243b UGB Rz 80.