

Autor: MMag. Dr. Christopher Schrank

Ab wann gibt es strafrechtliche Konsequenzen für Abschlussprüfer?

Vor dem Hintergrund aktueller Bilanzfälschungsskandale wird vielfach die Frage der strafrechtlichen Verantwortung des Abschlussprüfers diskutiert. In Österreich gibt es dazu seit 2015 den eigenen Tatbestand des § 163b StGB, der den Kreis der Strafbarkeit durchaus eng zieht. Jedenfalls setzt die Strafbarkeit Vorsatz voraus. Fehler, die lediglich auf leichte oder grobe Fahrlässigkeit zurückzuführen sind, sind nicht zu bestrafen.

Tatbestand der "Bilanzfälschung"

Der objektive Tatbestand des § 163b StGB ist recht komplex aufgebaut, wobei für Abschlussprüfer vor allem zwei Tathandlungen relevant sind: Zum einen darf der Abschlussprüfer keinen inhaltlich unrichtigen Bestätigungsvermerk erteilen. Zum anderen darf er in seinem Prüfbericht oder in seinem Vortrag in der Gesellschafterversammlung wesentliche Informationen betreffend die geprüfte Gesellschaft nicht unrichtig darstellen bzw auch nicht verschweigen, dass der Abschluss der Gesellschaft in wesentlichen Punkten falsch oder unvollständig ist. Der Begriff der Wesentlichkeit richtet sich dabei nach § 189a Z 10 UGB.

Darüber hinaus setzt der Tatbestand aber auch die Unvertretbarkeit der Handlung sowie deren Schädigungseignung voraus. Die Frage, welche Handlungen nun unvertretbar sind, wird nicht direkt im Strafgesetzbuch geregelt. Vielmehr knüpft das StGB hier an die bilanzielle Vertretbarkeit nach dem UGB an, wobei Unvertretbarkeit bedeutet, dass eine unrichtige oder

unvollständige Darstellung nicht mehr im Rahmen des vernünftigerweise Argumentierbaren liegt. Mit anderen Worten: Alle Darstellungen, die (noch) bilanziell vertretbar sind, können per se gar nicht strafbar sein. Im Zweifel wird die Staatsanwaltschaft bzw das Gericht zur Beantwortung dieser Frage einen Sachverständigen beiziehen, der dann beurteilt, ob sich das Prüfurteil des Abschlussprüfers im Bereich der bilanziellen Vertretbarkeit bewegt hat.

Schließlich muss die inkriminierte Handlung des Abschlussprüfers auch geeignet sein, einen erheblichen Schaden für den Verband, dessen Gesellschafter, Mitglieder, Gläubiger oder für Anleger herbeizuführen. Somit sind nur solche Handlungen strafbar, die geeignet sind, Fehlentscheidungen innerhalb der genannten Personengruppen zu bewirken, die dann zu einem erheblichen Schaden führen können. Dass ein Schaden tatsächlich eintritt, ist nicht erforderlich.

Vorsatzerfordernis

Strafbar ist nur vorsätzliches Verhalten des Abschlussprüfers, wobei Eventualvorsatz (*dolus eventualis*) genügt. Der Prüfer muss es somit ernstlich für möglich halten und es auch billigend in Kauf nehmen, dass der Tatbestand verwirklicht wird. Zu beachten ist dabei, dass der Vorsatz jedes einzelne Tatbestandselement umfassen muss. Dies bedeutet, dass der Abschlussprüfer es „ernsthaft für möglich halten und sich damit abfinden“ muss, dass der Bestätigungsvermerk aufgrund der gegebenen Umstände in unvertretbarer Weise

inhaltlich unrichtig ist oder der geprüfte Abschluss bzw sein Bericht in unvertretbarer Weise falsch oder unvollständig ist und dadurch jeweils ein Schaden in erheblichem Ausmaß eintreten kann.

Demgegenüber reicht fahrlässiges Verhalten nicht für eine Strafbarkeit des Abschlussprüfers. Fahrlässiges Verhalten liegt immer dann vor, wenn der Täter die gebotene Sorgfalt außer Acht lässt, er jedoch die Erfüllung des Tatbestands eben gerade



Christopher Schrank
ist Partner der Brandl & Talos Rechtsanwälte GmbH
und auf Gesellschafts- und Wirtschaftsstrafrecht
sowie Corporate Compliance spezialisiert

noch nicht für möglich hält. Es genügt deshalb nicht, dem Prüfer etwa vorzuwerfen, dass er im Zuge der Abschlussprüfung keine weitergehenden bzw zusätzlichen Prüfungshandlungen angestellt hat und deshalb von der Unrichtigkeit seines Bestätigungsvermerks hätte wissen müssen. Eine solche Behauptung

zielt auf den Vorwurf der fahrlässig unrichtigen Prüfung ab, die strafrechtlich unbeachtlich ist, aber allenfalls zivilrechtliche Konsequenzen haben kann. Dass eine fahrlässig unrichtige Prüfung nicht strafbar ist, hat mittlerweile auch der OGH in einer aktuelleren Entscheidung (10 Ob 100/18f) bestätigt.

Konsequenzen

Um das strafrechtliche Risiko „auszuschalten“, reicht es daher in der Regel, auf sein Bauchgefühl zu hören: Solange ein Abschlussprüfer den Jahresabschluss, seinen Prüfbericht oder den Bestätigungsvermerk für richtig oder zumindest für vertretbar hält, wird er letztlich nicht auf der Anklagebank sitzen. Handelt der Abschlussprüfer hingegen vorsätzlich, drohen neben berufsrechtlichen Konsequenzen (möglicher Widerruf der Berufsberechtigung) Freiheitsstrafen bis zu zwei Jahren, in Bezug auf kapitalmarktorientierte Unternehmen sogar bis zu drei Jahren. Im Fall einer Verurteilung droht dem Abschlussprüfer zudem auch eine zivilrechtliche Haftung. Die Bilanzdelikte sind nämlich – wie OGH ebenfalls in der genannten Entscheidung klargestellt hat – als "Schutzgesetze"

(iSv §1311 ABGB) zu qualifizieren. Dies bedeutet, dass verurteilte Täter den "Opfern" seiner strafbaren Handlung den damit verbundenen Schaden zu ersetzen hat. Dies läuft auf eine persönliche, unmittelbare und betraglich unbeschränkte Haftung des Abschlussprüfers gegenüber all jenen Personen, die auf das Prüfungsurteil bzw den Bestätigungsvermerk vertraut haben, hinaus. Freilich greift auch diese Haftung nur bei vorsätzlichem Handeln.

Kontaktadresse:
schrank@btp.at

Impressum

Herausgeber:
Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (iwp)
A-1030 Wien, Schwarzenbergplatz 4
(Haus der Industrie)
Telefon: (+43 1) 711 35 – 2623
E-Mail: office@iwp.or.at
Internet: www.iwp.or.at

Für den Inhalt verantwortlich:
Dr. Werner Gedlicka,
Mag. Gerhard Schwartz
Drucklegung: November 2020
Redaktion:
Dr. Elisabeth Freundlinger, 1090 Wien
Grafik & Layout:
Grafikstudio Sacher, Peter Sacher, 2500 Baden
Fotos iwp Fachtagung: Mak Dodan

Redaktioneller Hinweis:
Die in dem Journal veröffentlichten Beiträge spiegeln die Meinung der jeweiligen Autoren wider und können von der Meinung des iwp, der Mitglieder des Vorstandes des iwp, oder seiner Mitarbeiter abweichen.

Aus Gründen der Lesbarkeit wird in den meisten Beiträgen darauf verzichtet, geschlechtsspezifische Formulierungen zu verwenden. Soweit personenbezogene Bezeichnungen nur in männlicher Form angeführt sind, beziehen sie sich auf Männer und Frauen in gleicher Weise.