

Untersuchungspflicht des Managements

Internal Investigations bei (finanz)strafrechtlichen Verdachtsmomenten

Welche Handlungspflichten bestehen für Steuerberater/Wirtschaftsprüfer?

CHRISTOPHER SCHRANK*) / FRANZ RAMSBACHER**)



Um ihren Sorgfaltspflichten nachzukommen, sind die Organe von Kapitalgesellschaften bei Bekanntwerden von Strafrechtsverstößen oder sonstigen maßgeblichen Gesetzesverletzungen im Unternehmen verpflichtet, diese zu untersuchen und aufzuarbeiten. Bleibt das Management untätig, drohen neben Schadenersatzforderungen sogar Freiheitsstrafen. Ebenso treffen Steuerberater und Wirtschaftsprüfer beim Verdacht von strafbaren Handlungen Aufklärungs- bzw. Redepflichten; in bestimmten Situationen können sie auch zu Mittätern ihrer Klienten werden.



1. Überblick

Für einige Branchen, insbesondere für Unternehmen im Finanzbereich (Banken, Versicherungen etc), ist die Einführung von Compliance-Systemen nach den diesbezüglichen Gesetzen verpflichtend. Der Zweck dieser Systeme besteht darin, die Einhaltung gesetzlicher Bestimmungen und interner Richtlinien sicherzustellen. Um hier ein geschlossenes Compliance-System zu schaffen, verpflichten diese Systeme nach herrschender Ansicht die Geschäftsleiter auch zur Ahndung von Regel- und Gesetzesverletzungen.¹⁾ Um Verstöße effektiv ahnden zu können, ist es unerlässlich, den jeweiligen Sachverhalt zu untersuchen und zu analysieren. In diesen speziellen Wirtschaftszweigen existiert daher schon seit Langem eine Verpflichtung, interne Untersuchungen durchzuführen.

Jedoch besteht – gestützt auf die allgemeinen Sorgfaltspflichten für Geschäftsleiter – in bestimmten Situationen auch für alle anderen Unternehmen eine Pflicht zur Durchführung interner Untersuchungen. Dies gilt vor allem dann, wenn (Finanz-)Strafrechtsverstöße bekannt werden. Bleiben Geschäftsleiter untätig, drohen neben Haftungen auch strafrechtliche Konsequenzen. Für Berater ist die bloße Mitwisserschaft zwar grundsätzlich straflos, wirken sie aber an den Verstößen mit, können sie zu Mittätern werden.

2. Untersuchungspflichten des Managements

2.1. Sorgfalt verpflichtet zur Untersuchung

Geschäftsführer wie auch Mitglieder des Vorstands unterliegen den allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Sorgfaltspflichten. Geschäftsführer einer GmbH sind demnach verpflichtet, „die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes“ und Vorstandsmitglieder einer AG „die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“ an den Tag zu legen (§ 25 GmbHG bzw § 84 AktG) und stets im Interesse der Gesellschaft zu handeln.

Werden konkrete Rechtsverletzungen in einem Unternehmen bekannt, wird es in der Regel im Interesse des Unternehmens sein, dass diese aufgeklärt werden, weil nur so

*) MMag. Dr. Christopher Schrank ist Partner der BRANDL TALOS Rechtsanwält:innen GmbH.

***) Franz Ramsbacher ist Rechtsanwaltsanwärter der BRANDL TALOS Rechtsanwält:innen GmbH.

1) Soyer/Pollak in Kert/Kodek, Handbuch Wirtschaftsstrafrecht² (2022) Kap 28 Rz 82.

gewährleistet werden kann, dass die Rechtsverletzungen unterbunden werden und weiterer Schaden von der Gesellschaft abgewendet wird. Auch können Rechtsverletzungen nur dann geahndet werden (zB Entlassung von Mitarbeitern, Geltendmachung von Schadenersatz), wenn der dahinterstehende Sachverhalt aufgeklärt worden ist. Insofern sind interne Untersuchungen als Teil der Sorgfaltspflichten von Geschäftsleitern zu verstehen.²⁾ Ob und inwieweit konkrete Untersuchungspflichten bestehen, hängt maßgeblich von den Umständen des Einzelfalls ab.

2.2. Straftaten im Unternehmen

Hat die Geschäftsführung Grund zur Annahme, dass innerhalb des Unternehmens gegen Strafgesetze verstoßen wurde, ist sie verpflichtet, geeignete Maßnahmen zu setzen, um die Straftat aufzudecken und – falls möglich – zu verhindern, dass die Straftat vollendet oder weiter strafbar gehandelt wird.³⁾ In solchen Situationen spielt es keine Rolle, ob das Unternehmen durch die Straftat selbst geschädigt worden ist (zB Untreuehandlungen durch Mitarbeiter) oder von dieser profitiert („nützliche Gesetzesverletzung“). Dies liegt daran, dass strafbares Verhalten jedenfalls als „qualifiziert rechtswidrig“ einzustufen ist und daher selbst dann zu unterbinden ist, wenn es bei wirtschaftlicher Betrachtung grundsätzlich zum Wohl der Gesellschaft erfolgt (Legalitätsgebot).⁴⁾ Solche (vermeintlich) „nützliche Gesetzesverstöße“ liegen zB vor, wenn der Leiter des Rechnungswesens Einkünfte nicht verbucht, um die Körperschaftsteuer zu reduzieren.

Wenn daher der Verdacht besteht, dass innerhalb eines Unternehmens gerichtlich strafbar gehandelt wurde, ist die Geschäftsleitung verpflichtet, eine Untersuchung durchzuführen – es besteht in diesem Fall kein Ermessensspielraum.⁵⁾ Bleibt die Geschäftsleitung untätig und entsteht dem Unternehmen dadurch ein Schaden, kann die Geschäftsleitung dafür haften. Darüber hinaus können in diesem Fall auch strafrechtliche Konsequenzen für das Management drohen (dazu unten).

2.3. Zivil- und Verwaltungsübertretungen

Bei Verwaltungsübertretungen oder bloßen zivilrechtlichen Rechtsverletzungen ist hingegen zu unterscheiden, welche Risiken damit verbunden sind:

Geringfügige Rechtsverletzungen lösen in der Regel keine Untersuchungspflichten aus, vor allem dann nicht, wenn sie zugunsten des Unternehmens erfolgen. Wird daher zB bekannt, dass ein Mitarbeiter während der Dienstzeit zu schnell gefahren ist, um noch rechtzeitig zu einem wichtigen Kundentermin zu gelangen, liegt zwar ein rechtswidriges Verhalten vor, welches aber im Interesse der Gesellschaft gesetzt worden ist. In diesem Fall besteht für die Geschäftsleitung kein Anlass, die Verwaltungsübertretung zu untersuchen.

Abseits von solchen „geringfügigen“ Rechtsverletzungen ist die Geschäftsleitung bei maßgeblichen Übertretungen von Zivil- oder Verwaltungsrecht zur Überprüfung verpflichtet, selbst wenn die Verstöße vermeintlich zugunsten des Unternehmens gesetzt wurden. Ein Beispiel dafür sind etwa Mitarbeiter eines Unternehmens, die bewusst Umweltauflagen ignorieren, um die Kosten zu senken. In solchen Situationen können dem Unternehmen erhebliche Konsequenzen (zB Geldstrafen) drohen. Die Rechtsverletzungen sind dann letztlich nicht im Interesse des Unternehmens, weshalb Geschäftsleiter verpflichtet sind, das rechtswidrige Verhalten zu untersuchen und zu unterbinden.

²⁾ *Schrank/Sepasiar*, Internal Investigations, CFOaktuell 2019, 118.

³⁾ *Madl in Kert/Kodek*, Wirtschaftsstrafrecht², Kap 22 Rz 22.27.

⁴⁾ *Nowotny in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG³ (2021) § 84 Rz 10.

⁵⁾ *Nowotny in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG³, § 84 Rz 10.

2.4. Beauftragung der internen Untersuchung

Die Pflicht zur Einleitung und Durchführung interner Untersuchungen liegt in erster Linie bei der Geschäftsleitung (insbesondere bei der Geschäftsführung oder dem Vorstand). Besteht der Verdacht, dass der Vorstand selbst involviert ist, geht die Kompetenz zur Einleitung und Abwicklung der internen Untersuchung auf den Aufsichtsrat über.⁶⁾ Die Kosten für interne Untersuchungen sind stets von der Gesellschaft zu tragen.

2.5. Konsequenzen bei Duldung von Straftaten

Kommen Geschäftsleiter ihrer Pflicht zur Einleitung einer internen Untersuchung nicht nach, verletzen sie ihre Sorgfaltspflichten. Entsteht dem Unternehmen dadurch ein Schaden, haften die Geschäftsleiter, wobei diese Haftung persönlich, unmittelbar und betraglich unbeschränkt ist.

Wird bei strafrechtlichen Verdachtsfällen keine Untersuchung eingeleitet, drohen den Geschäftsleitern darüber hinaus auch strafrechtliche Konsequenzen: Nach § 2 StGB können Straftaten nämlich nicht nur durch aktives Tun, sondern auch durch Unterlassen begangen werden, wenn dem potenziellen Täter eine sogenannte Garantenstellung zukommt.

Dies ist bei Geschäftsführern und Mitgliedern des Vorstands der Fall.⁷⁾ Besteht in einem Unternehmen daher zB der Verdacht, dass mehrere Vertriebsmitarbeiter Kick-back-Zahlungen von Lieferanten erhalten, legt das den Verdacht der Untreue nahe. Gehen die Geschäftsleiter diesem Verdacht nicht nach, verletzen sie ihre Garantenstellung gegenüber dem Unternehmen und können – Vorsatz vorausgesetzt – zu Mittätern der Untreue werden. In diesem Fall drohen bis zu zehn Jahre Freiheitsstrafe.

Im Abgabenrecht ergeben sich für Geschäftsleiter insbesondere aus § 80 BAO und § 81 BAO besondere Garantenstellungen. Demnach müssen Organe juristischer Personen die abgabenrechtlichen Pflichten der juristischen Person wahrnehmen, womit eine Garantenstellung gegenüber der juristischen Person begründet wird.⁸⁾ Wenn zB der Geschäftsführer bemerkt, dass der Leiter der Buchhaltungsabteilung fingierte Aufwendungen in den Abgabenerklärungen geltend macht (was den Vorwurf der Abgabenhinterziehung impliziert), ist er verpflichtet, dieses Verhalten zu untersuchen und zu unterbinden. Tut er das nicht, wird er ab diesem Zeitpunkt zum Mittäter der Abgabenhinterziehung. Auch hier drohen Freiheitsstrafen.

3. Handlungspflichten von Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern

3.1. Aufklärungspflichten

In Bezug auf Steuerberater und/oder Wirtschaftsprüfer stellt sich die Frage, was sie tun müssen, wenn ihnen maßgebliche Gesetzesverletzungen ihrer Klienten insbesondere im Bereich des (Finanz-)Strafrechts bekannt werden. Zu denken ist hier etwa daran, dass der Steuerberater im Zuge der Vorbereitung des Jahresabschlusses auf fingierte Aufwendungen stößt oder der Wirtschaftsprüfer entdeckt, dass der Vertrieb vorsätzlich überhöhte Abrechnungen legt, was den Vorwurf des Betrugs impliziert.

Steuerberater sind Sachverständige iSd § 1299 ABGB, weshalb sie einem erhöhten Sorgfaltsmaßstab unterliegen. Steuerberater treffen daher erhöhte Schutz-, Fürsorge- und Aufklärungspflichten gegenüber ihren Klienten. Die Auskunfts- und Fürsorgepflichten reichen dabei so weit, als für den Steuerberater aus einem Fehlverhalten der Eintritt eines Schadens für seinen Mandanten bei gewöhnlichem Lauf der Dinge vorhersehbar

⁶⁾ Schrank/Stücklberger/Ewerz, Internal Investigations: Wenn der Aufsichtsrat ermittelt, AR aktuell 2020, 6.

⁷⁾ Steininger in Hinterhofer, Salzburger Kommentar zum Strafgesetzbuch (8. Lfg, 2003) § 2 Rz 54.

⁸⁾ Kert in Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ (2017) Rz 421.

war.⁹⁾ Erlangen Steuerberater Kenntnis von (Finanz-)Strafrechtsverstößen ihrer Klienten, sind sie verpflichtet, ihre Klienten über die steuerrechtlichen Verpflichtungen und die möglichen strafrechtlichen Konsequenzen aufzuklären.¹⁰⁾ Sie sind jedoch nicht verpflichtet, das strafbare Verhalten ihrer Klienten zu unterbinden. Es steht ihnen aber auch nicht zu, das strafbare Verhalten – zB Abgabenhinterziehungen – offenzulegen.¹¹⁾

Abschlussprüfer müssen im Zuge ihrer Redepflicht auf von ihnen wahrgenommene schwerwiegende Rechtsverletzungen hinweisen.¹²⁾ Dabei sind maßgebliche Gesetzesverletzungen der Organe der geprüften Gesellschaft – unabhängig davon, ob die Gesellschaft daraus einen Nachteil erleidet – berichtspflichtig. Bei Verstößen anderer Mitarbeiter besteht hingegen nur dann eine Berichtspflicht, wenn durch deren Handlung der Bestand und die Entwicklung der Gesellschaft gefährdet werden. Auch der Abschlussprüfer ist nicht verpflichtet, die Ausführung von Straftaten im zu prüfenden Unternehmen zu verhindern. Die Entscheidung darüber, ob und wie die Straftat verhindert werden soll (allenfalls durch eine interne Untersuchung), liegt allein bei der Geschäftsleitung bzw dem Aufsichtsrat.¹³⁾

3.2. Strafrechtliche Risiken

Wenn Steuerberater und Wirtschaftsprüfer Kenntnis von maßgeblichen Rechtsverletzungen ihrer Klienten oder Mitarbeitern ihrer Klienten erlangen, stellt sich die Frage, welche strafrechtlichen Konsequenzen drohen, wenn sie weiter für den Klienten tätig sind.

Grundsätzlich treffen Steuerberater und Wirtschaftsprüfer – im Gegensatz zur Geschäftsleitung – keine Verpflichtungen, strafrechtliche Erfolge im Unternehmen des Klienten abzuwenden (keine Garantenstellung), weshalb die bloße Mitwisserschaft straflos ist. So sind Wirtschaftsprüfer, die etwa im Zuge der Jahresabschlussprüfung entdecken, dass der Vertrieb eines Unternehmens überhöhte Abrechnungen legt, nicht verpflichtet, dieses Verhalten zu unterbinden. Der Wirtschaftsprüfer muss jedoch – wie dargelegt – die Geschäftsleitung auf Straftaten im Unternehmen hinweisen. Erteilt der Wirtschaftsprüfer in weiterer Folge einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk, könnte allenfalls eine Strafbarkeit wegen § 163b Abs 2 Z 2 StGB vorliegen, wenn sich die Straftat auf die Rechnungslegung auswirkt und damit der Bestätigungsvermerk einzuschränken gewesen wäre.¹⁴⁾

Strafrechtliche Risiken bestehen nur dann, wenn der Wirtschaftstreuhänder mit entsprechendem Vorsatz nach § 12 Fall 3 StGB bzw § 11 Fall 3 FinStrG zur Tat beiträgt. Dazu zählt grundsätzlich jedes Verhalten, das die Ausführung der Tat ermöglicht, erleichtert, absichert oder in anderer Weise fördert. Jede – auch die geringste – Hilfe ist ein ausreichender Tatbeitrag.¹⁵⁾ Der OGH lässt dabei auch berufstypische Alltagshandlungen als Tatbeitrag gelten, wenn eine hinreichend konkrete Tatplankenntnis vorliegt.¹⁶⁾ Zu denken ist hier etwa an einen Steuerberater, der entdeckt, dass der Klient laufend private Rechnungen als Betriebsausgaben deklariert, aber bei der Vorbereitung der Bilanz diese Zahlungen dennoch im Betriebsaufwand erfasst. Damit würde der Steuerberater eine Unterstützungshandlung zur Abgabenhinterziehung leisten und wäre Mitäter.¹⁷⁾

⁹⁾ OGH 31. 1. 2024, 3 Ob 13/24v.

¹⁰⁾ *Seiler/Seiler* in *Seiler/Seiler*, FinStrG⁶ (2024) § 11 Rz 34.

¹¹⁾ *Seiler/Seiler* in *Seiler/Seiler*, FinStrG⁶, § 11 Rz 34.

¹²⁾ KFS/PE 18, Abs 13.

¹³⁾ *Seist*, Abschlußprüfer und Anzeigepflicht, RdW 1992, 72 (73).

¹⁴⁾ *Köll/Milla* in *Zib/Dellinger*, UGB (2015) § 274 Rz 28; *Hilf/Konopatsch* in *Birkbauer/Hilf/Konopatsch/Messner/Schwaighofer/Seiler/Tipold*, StGB: Praxiskommentar (1. Lfg, 2017) § 163b Rz 12.

¹⁵⁾ *Seiler/Seiler* in *Seiler/Seiler*, FinStrG⁶, § 33 Rz 18.

¹⁶⁾ RIS-Justiz RS0118121; OGH 23. 10. 2003, 12 Os 43/03.

¹⁷⁾ *Seiler/Seiler* in *Seiler/Seiler*, FinStrG⁶, § 11 Rz 35.



Auf den Punkt gebracht

Hinsichtlich der Untersuchungspflichten des Managements ist somit zu differenzieren: Während geringfügige und für das Unternehmen wirtschaftlich „nützliche“ zivil- und verwaltungsrechtliche Verstöße im Einzelfall von der Geschäftsleitung geduldet werden können, besteht bei (finanz)strafrechtlichen Verstößen oder sonstigen schwerwiegenden Rechtsverletzungen kein Ermessensspielraum. Da Geschäftsführer wie auch Mitglieder des Vorstands Garantenstellung haben, sind sie auch verpflichtet, ein solches Verhalten zu unterbinden, andernfalls sie fortan selbst zu Mittätern der Straftat werden können.

Steuerberater und Wirtschaftsprüfer müssen die Geschäftsleitung auf Rechtsverletzungen aufmerksam machen und über die möglichen strafrechtlichen Konsequenzen aufklären. Tun sie dies nicht, ist die bloße Mitwisserschaft zwar straflos. Weitergehende Unterstützungshandlungen können jedoch zu einer Beitragstäterschaft führen.
