

# Der Aufsichtsrat als Beitragstäter nach FinStrG und StGB

Verringert der Vorstand widerrechtlich das Vermögen der Gesellschaft, kann sein Verhalten neben haftungs- und strafrechtlichen Konsequenzen (Untreue) in vielen Fällen auch finanzstrafrechtliche Sanktionen nach sich ziehen. Straf- und zivilrechtlich haftbar macht sich auch ein Aufsichtsratsmitglied, wenn es von einem solchen Verhalten des Vorstands Kenntnis erlangt und dieses hinnimmt oder gar genehmigt. Dieser Beitrag zeigt, wie Ermittlungen und gegebenenfalls eine Bestrafung wegen beider Delikte prozessual ablaufen und welche Einschränkungen sich aus dem Verbot der Doppelverfolgung ergeben.

## 1. ALLGEMEINES

### 1.1. Zu den Tatbeständen der Abgabenhinterziehung und Untreue

In der Praxis liegen Finanzstrafrecht und „klassisches“ Wirtschaftsstrafrecht näher aneinander als häufig angenommen: Obwohl im Wirtschaftsstrafrecht in aller Regel Marktteilnehmer geschädigt werden, während im Finanzstrafverfahren in aller Regel Abgaben verkürzt und damit die Republik geschädigt wird, greifen beide Bereiche stark ineinander. Ermöglicht zB der Aufsichtsrat „seinem“ erfolgreichen Vorstand – anstatt eines offiziellen Bonus –, Rechnungen aus der Privatsphäre des Vorstands, zB für private Anschaffungen, an die Aktiengesellschaft legen zu lassen, begehen beide grundsätzlich<sup>(1)</sup> eine Untreue (§ 153 StGB), weil der Vorstand Geld der Aktiengesellschaft ausgibt, ohne dass die Aktiengesellschaft dafür eine Gegenleistung erhält. Die Aktiengesellschaft ist dadurch potenziell geschädigt.

In aller Regel wird der Vorstand einen solchen inoffiziellen Vorteil nicht in seiner Einkommensteuererklärung als Zufluss erfassen,<sup>(2)</sup> wodurch sich die Einkommensteuer entsprechend verringert. Dadurch verwirklicht der Vorstand neben der Untreue auch das Finanzvergehen der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG, weil er durch die Nichterklärung vorsätzlich seine Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt und so Abgaben verkürzt.

### 1.2. Aufsichtsratsmitglied als Beitragstäter

Dies birgt aber nicht nur für den Vorstand ein veritables Risiko strafrechtlicher Verfol-

gung: An den Tatbeständen der Untreue und der Abgabenhinterziehung kann sich auch ein Aufsichtsratsmitglied beteiligen, indem es diese auf irgendeine Weise fördert.<sup>(3)</sup> Sogar bloß psychische Tatbeiträge – also bereits das „gute Zureden“ – sind strafbar.<sup>(4)</sup> So macht sich ein Aufsichtsratsmitglied als Beitragstäter strafbar, wenn es dem Vorstand die beschriebene Rechnungslegung gestattet. Da es für ein Aufsichtsratsmitglied auch naheliegend ist, dass der Vorstand – um nicht aufzufliegen – den faktischen Zufluss nicht gegenüber den Abgabenbehörden erklären wird, liegt wohl auch ein vorsätzlicher Beitrag zur Abgabenhinterziehung vor.

Während der Vorstand zwei strafbare Handlungen setzt – einerseits die Zahlung, andererseits die unrichtige Steuererklärung (Realkonkurrenz) –, setzt das Aufsichtsratsmitglied bloß eine Beitragshandlung, die aber beide Taten des Vorstands fördert (Idealkonkurrenz). Sowohl der Vorstand als auch das Aufsichtsratsmitglied können aber ungeachtet dessen für die Vollen- dung beider Delikte bestraft werden. Da beide Straftatbestände in sogenannter echter Konkurrenz stehen, sind sie nebeneinander anwendbar, losgelöst davon, ob sie durch eine oder durch mehrere Tathandlungen verwirklicht werden.<sup>(5)</sup>

### 1.3. Zuständigkeit und Verfahren

Die Zuständigkeit für die Ermittlung und Verfolgung von Untreue-Vorwürfen liegt immer bei der Staatsanwaltschaft. Für Finanzvergehen wie Abgabenhinterziehung ist die Staatsanwaltschaft in aller Regel aber erst bei vorsätzlichen Verkürzungen von über 100.000 € zuständig. Darunter liegende Beträge werden von der Finanzstrafbehörde direkt verfolgt und nicht bei



Mag. Alexander Stücklberger ist Rechtsanwalt der BRANDL TALOS Rechtsanwälte GmbH.

Mag. Jana Cernakova ist Rechtsanwaltsanwärtin derselben Kanzlei.

(1) *Nota bene*: Ein solcher Sachverhalt muss nicht notwendigerweise den Tatbestand der Untreue erfüllen.

(2) Ist der Vorstand an der AG beteiligt, können sich die steuerlichen Themen auch auf Ebene der AG bei der KöSt und beim Vorstand bei der KEST auswirken.

(3) *Kert/Komenda in Kals/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat<sup>2</sup> (2016) Kap 46 Rz 4 ff.

(4) *Kienapfel/Höpfel/Kert*, Strafrecht Allgemeiner Teil<sup>4</sup> (2013) E 5 Rz 16; *Fabrizy in Höpfel/Ratz*, WK StGB<sup>2</sup>, § 12 Rz 88 f.

(5) *Ratz in Höpfel/Ratz*, WK StGB<sup>2</sup>, § 28 Rz 3 und Vorbem §§ 28–31 Rz 16.

den Staatsanwaltschaften angezeigt (§ 53 Abs 1 iVm Abs 6 FinStrG) – ungeachtet der Frage, ob zum selben Sachverhalt ein staatsanwaltschaftliches Verfahren anhängig ist.

Dies ist eine Besonderheit des Finanzstrafverfahrens. Üblicherweise verdrängt eine strafrechtliche Verantwortlichkeit nämlich insbesondere die Ahndung für die Begehung einer Verwaltungsübertretung (§ 22 Abs 1 VStG).

Selbst wenn Staatsanwaltschaft und Gericht für die Verfolgung sowohl der Untreue als auch der Abgabenhinterziehung zuständig sind, sind dennoch für beide Delikte jeweils gesonderte Strafen auszusprechen (Kumulationsprinzip). Auch dies ist eine Ausnahme vom ansonsten im Strafrecht anwendbaren Absorptionsprinzip, nach dem auch bei mehreren Straftaten jeweils nur eine Strafe ausgesprochen werden kann, die sich im Strafrahmen des „schwerwiegendsten“ Delikts bewegen muss.

Wenngleich in beiden Konstellationen also zwei Strafen zu verhängen sind, besteht bei staatsanwaltschaftlicher Zuständigkeit für beide Delikte eine Besonderheit: In unserem Beispiel wird nunmehr gegen das Vorstandsmitglied sowie das Aufsichtsratsmitglied wegen der falschen Rechnungslegung ermittelt, wobei diese Ermittlungen zu einer Anklage wegen Untreue führen. Die Einkommensteuererklärung des Vorstandsmitglieds wird in der Anklage und im weiteren Verfahren nicht thematisiert, weil die Staatsanwaltschaft zu dieser wegen anderer abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte noch weiter ermittelt. Das Vorstandsmitglied wird schließlich wegen Untreue verurteilt. Das Gericht kommt bezüglich des Aufsichtsratsmitglieds jedoch zu dem Schluss, dass diesem kein Schädigungsvorsatz nachgewiesen werden könne, weil es davon ausgegangen sei, dass anderenfalls ein Bonus (inklusive Nebenkosten) hätte bezahlt werden müssen, um den erfolgreichen Vorstand zu halten, weshalb es sich beim bezahlten Betrag um „Sowiesokosten“ handeln würde. Das Aufsichtsratsmitglied wird daher freigesprochen.

Aufgrund des Doppelverfolgungsverbots ist die Staatsanwaltschaft nun gezwungen, das gegen das Aufsichtsratsmitglied wegen Beitrags zur Abgabenhinterziehung geführte Ermittlungsverfahren einzustellen. Gegen den Vorstand darf die Staatsanwaltschaft jedoch weiterhin ermitteln. Aber warum?

## 2. DAS VERBOT DER DOPPELVERFOLGUNG

Das Verbot der Doppelverfolgung (auch *ne bis in idem*) ist in § 17 StPO, Art 4 des 7. ZPMRK,

Art 50 GRC und (insbesondere für internationale Fälle) Art 54 SDÜ verankert. Trotz verschiedener gesetzlicher Grundlagen bleibt der Kern des Verbots gleich: Niemand darf wegen derselben Tat mehrmals verfolgt oder bestraft werden. Die Sperrwirkung umfasst grundsätzlich sämtliche endgültige Entscheidungen: eine bestandskräftige (unanfechtbare) Erledigung im Ermittlungsverfahren, ein rechtskräftiges Urteil eines Gerichts oder eine bestandskräftige Beendigung eines verwaltungsstrafrechtlichen Verfahrens durch eine Verwaltungsbehörde. Eine bloß prozessuale Erledigung im Sinne einer Zurückweisung wegen Unzuständigkeit reicht hingegen nicht aus.<sup>(6)</sup>

Als eine Tat, wegen der man nicht mehrmals verfolgt oder bestraft werden darf, ist ein Handlungskomplex im Sinne eines einheitlichen Lebenssachverhalts zu verstehen. Dieser bezeichnet das einheitliche historische Geschehen, das Gegenstand der (präsumtiven) Anklage und damit des Verfahrens ist. Er umfasst einen Komplex von Tatsachen, die ihrer Natur nach unlösbar miteinander verbunden sind und in räumlicher und zeitlicher Hinsicht übereinstimmen.<sup>(7)</sup> Daher ist das Verbot der Doppelverfolgung nur für das Aufsichtsratsmitglied einschlägig. Das Vorstandsmitglied hat nämlich zwei verschiedene zeitlich und räumlich getrennte Taten gesetzt bzw Lebenssachverhalte verwirklicht: Einerseits hat es die Überweisung des Rechnungsbetrags vom Konto der Gesellschaft veranlasst, andererseits eine falsche Steuererklärung abgegeben. Das Aufsichtsratsmitglied hat sich an den Delikten der Untreue und Abgabenhinterziehung „bloß“ durch Erteilung seiner Genehmigung und damit mit bloß einer einzigen Tat potenziell beteiligt.

Aus Sicht des Doppelverfolgungsverbots ist es zulässig, dass jemand wegen desselben Lebenssachverhalts für mehrere idealkonkurrierende Delikte, wie Untreue und Abgabenhinterziehung, bestraft wird und auch mehrere Strafen verhängt werden. Der OGH<sup>(8)</sup> hat allerdings zuletzt klargestellt, dass die Verhängung mehrerer Strafen wegen derselben Tat nur im Rahmen derselben verfahrensbeendenden Entscheidung erfolgen kann. Unterbleibt fälschlicherweise die Bestrafung wegen des einen oder anderen Delikts, kann diese nicht in einem weiteren Verfahren „nachgeholt“ werden.

Aus diesem Grund muss die Staatsanwaltschaft das gegen das Aufsichtsratsmitglied wegen Beitrags zur Abgabenhinterziehung geführte Ermittlungsverfahren einstellen, nachdem es wegen des Beitrags zur Untreue freigesprochen

(6) Birklbauer in Fuchs/Ratz, WK StPO, § 17 Rz 42.

(7) OGH 28. 4. 2015, 11 Os 5/15t; 21. 10. 2008, 11 Os 112/08t.

(8) OGH 7. 6. 2021, 13 Os 22/21s.

wurde: Der Tatbeitrag zu beiden Tatbeständen liegt in derselben Tat, nämlich in der Zustimmung zum „Umschreiben“ der Rechnung. Sobald das Gericht über diese Zustimmung rechtskräftig entscheidet, ist der Lebenssachverhalt „erledigt“, und die Staatsanwaltschaft darf wegen dieser Tat nicht weiter ermitteln (weil die weitere Verfolgung aus rechtlichen Gründen unzulässig wäre, § 190 Z 1 StPO).

Für das Vorstandsmitglied ist die Rechtslage womöglich anders: Es hat einerseits die Überweisung des Entgelts für seine privaten Rechnungen durch die von ihm vertretene Aktiengesellschaft veranlasst sowie andererseits diesen Zufluss nicht in seine Einkommensteuererklärung aufgenommen und folglich eine falsche Einkommensteuererklärung abgegeben. Es hat somit grundsätzlich zwei Handlungen gesetzt, welche sich weder zeitlich noch örtlich überschneiden.

### 3. BESONDERHEITEN DES FINANZSTRAF-RECHTLICHEN VERFAHRENS

Die verpflichtende Erledigung beider Vorwürfe in einer Entscheidung besteht aber nur dann, wenn beide Vorwürfe in einem der StPO unterliegenden Verfahren zu verfolgen sind, also für sie die Staatsanwaltschaft (im Ermittlungsverfahren) und das Gericht (im Hauptverfahren) zuständig sind.<sup>(9)</sup>

Wesentlich komplexer ist das Thema der Doppelverfolgung dann, wenn das vorsätzliche Finanzvergehen nicht „schwer“ genug ist und – zB weil der hinterzogene Betrag 100.000 € nicht übersteigt – für die Ahndung des Finanzvergehens die Finanzstrafbehörde zuständig ist, während das (idealkonkurrierende) StGB-Delikt von Staatsanwaltschaft und Gericht verfolgt werden muss. § 53 Abs 7 FinStrG sieht diese Aufteilung ein und desselben Sachverhalts nach der rechtlichen Subsumtion auf zwei unterschiedliche Strafverfolgungsbehörden ausdrücklich vor.

Dagegen hat der OGH keine Bedenken: Nach seiner ständigen Rechtsprechung ist im Rahmen der Beurteilung des Doppelverfolgungsverbots im Fall der Zuständigkeit der Verwaltungsbehörde (hier: Finanzstrafbehörde) und des Gerichts – anders als bei ausschließlicher Zuständigkeit des Gerichts – nicht der Lebenssachverhalt ausschlaggebend. Vielmehr

kommt es auf die materiellen Gesichtspunkte (vereinfacht gesagt: die rechtliche Subsumtion bzw Qualifikation) der Tat an.<sup>(10)</sup> Solange jede Behörde einen anderen Sanktionszweck verfolgt, können beide Prozesse getrennt geführt werden.

Das bestätigt auch die sogenannte Komplementaritäts-Rechtsprechung des EGMR und des EuGH,<sup>(11)</sup> wonach wegen desselben Sachverhalts ein behördliches und ein gerichtliches Verfahren geführt werden können, wenn beide Verfahren verschiedene Zwecke verfolgen, miteinander zeitlich und inhaltlich verbunden sind und die Verhängung mehrerer Strafen wegen derselben Tat zu keiner Überbestrafung führt.<sup>(12)</sup> Die höchstgerichtliche Praxis hat bislang keinerlei Zweifel aufkommen lassen, dass die doppelte Verfolgung bei Zusammentreffen gerichtlichen Strafrechts und verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrechts zulässig ist.

### 4. CONCLUSIO

Strafrechtlich relevante Handlungen des Vorstands (Untreue, Betrug) sind häufig mit einer Abgabenhinterziehung verbunden und haben daher neben den allgemein strafrechtlichen auch finanzstrafrechtliche Konsequenzen. Da beide (Finanz-)Straftatbestände kumulativ zu bestrafen sind, sind mit derartigen Malversationen hohe Strafen verbunden. An beiden Tatbeständen kann sich auch ein Aufsichtsratsmitglied beteiligen, indem es diese auf irgendeine Weise fördert. Da sein Beitrag an beiden Delikten in der Regel nur in einer Handlung besteht, sei es bloß durch das psychische Unterstützen oder gar durch eine ausdrückliche Genehmigung der rechtswidrigen Handlung, muss eine Sanktion in aller Regel im Rahmen ein und derselben Entscheidung erfolgen. Dies ist jedoch dann nicht der Fall, wenn durch die Unterstützung einerseits ein gerichtlich strafbares Delikt und andererseits ein von anderen (insbesondere Verwaltungs-)Behörden zu ahndendes Delikt verwirklicht wird – in diesem Fall muss das Aufsichtsratsmitglied mit zwei Verfahren rechnen. Bei vorsätzlichen Finanzvergehen ist die „magische Grenze“ hierfür ein hinterzogener Abgabebetrag von 100.000 €.

<sup>(9)</sup> Birklbauer in Fuchs/Ratz, WK StPO, § 17 Rz 31 f.

<sup>(10)</sup> OGH 22. 11. 2001, 12 Os 51/01; 5. 8. 2003, 11 Os 167/02; 22. 11. 2001, 15 Os 154/02; RIS-Justiz RS0115915.

<sup>(11)</sup> Vgl etwa EGMR 15. 11. 2016, *A und B* gg Norwegen, Bsw 24130/11, 29758/11; 4. 10. 2016, *Rivard* gg Schweiz, Bsw 1563/12; EuGH 20. 3. 2018, *Garlsson*, C-537/16; 20. 3. 2018, *Di Puma und Zecca*, C-596/16 und 597/16; 20. 3. 2018, *Menci*, C-524/15.

<sup>(12)</sup> Zur Erfüllung dieser Kriterien bei paralleler Verfahrensführung nach StGB und FinStrG wegen derselben Tat siehe Stückberger/Cernakova, Das Doppelverfolgungsverbot als Einschränkung des Kumulationsprinzips zwischen FinStrG und StGB, SWK 35/2021, 1489 (1494).