



Drohnen und Tabakrauch durchschneiden die Atemluft

Immissionsschutz gegen Tabakrauch!
Freiheit für das Straßenbild!

Werkunternehmer

Bauwirtschaftliche Mehrkostenforderungen

Download und

Anwendung von Apps

Reformversuch 2015

Präzisierung der Untreue

Umgründungssteuerrecht

In der GesbR-Novelle 2015

Immobilienvertragsteuer

Im SteuerreformG 2015

Arbeitskräfteüberlassung und

Vertragserfüllung durch Gehilfen

Bilanzstrafrecht NEU Durch die geplante Strafrechtsnovelle (StRÄG 2015) sollen die derzeit in den einzelnen Materiengesetzen verstreuten und zum Teil unterschiedlich geregelten Tatbestände des Bilanzstrafrechts durch eine ganz neue und einheitliche Regelung im Strafgesetzbuch ersetzt werden. Dieser Beitrag stellt den neuen Tatbestand vor.

CHRISTOPHER SCHRANK / HANNES SCHLAGER

A. Allgemeines

Die Bilanzdelikte sind in ihrer gegenwärtigen Ausgestaltung und in ihrer Gesamtheit von keinem schlüssigen Konzept getragen. Dies liegt zunächst daran, dass die Bilanzdelikte auf verschiedene Materiengesetze (insb § 255 AktG; § 122 GmbHG; § 64 SEG; § 89 GenG; § 43 ORF-G; § 41 PSG; § 114 VAG; § 18 SpaltG) verteilt sind und dort unterschiedlich geregelt bzw bestraft werden. Darüber hinaus sind die derzeitigen Bilanzdelikte auch sehr unscharf formuliert, was in der Praxis zu großer Verunsicherung führt.

Insoweit ist es zu begrüßen, dass der Mitte März veröffentlichte Ministerialentwurf (ME StRÄG 2015, 98/ME 25. GP; im Folgenden „ME“) zur geplanten Strafrechtsnovelle auch die grundlegende Neufassung der Bilanzdelikte als eines seiner Ziele vorsieht. Umgesetzt werden soll dies durch die §§ 163 a bis 163 d StGB, welche erstmals eine spezielle Regelung für Wirtschaftsprüfer sowie in Ansätzen die Möglichkeit beinhalten, bereits strafbares Verhalten durch tätige Reue „zu sanieren“.

B. Die Regelungen der §§ 163 a ff StGB im Einzelnen

1. Unrichtige Darstellung der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage bestimmter Verbände – § 163 a StGB

§ 163 a StGB soll die zentrale bilanzstrafrechtliche Norm werden und damit alle derzeit in den einzelnen Materiengesetzen verstreuten Tatbestände ersetzen. Nach der neuen Regelung sollen sich jene Entscheidungsträger [s Pkt B.1.a)] und Beauftragte strafbar machen, die – gemessen an den einzuhaltenden gesetzlichen Bestimmungen oder anerkannten Standards – vorsätzlich durch falsche oder unvollständige Angaben [s Pkt B.1.d)] die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage [s Pkt B.1.c)] eines Verbands erheblich unrichtig darstellen. Wie bereits nach der bestehenden Rechtslage sind aber nicht sämtliche unrichtigen Informationen schlechthin vom Verbot umfasst. Vielmehr greift die Strafbarkeit nur dann, wenn die unrichtige Darstellung in einer der folgenden Medien erfolgt:

- im Jahres- oder Konzernabschluss einschließlich des Lageberichts oder einer anderen an Gesellschafter, Organe oder Öffentlichkeit gerichteten Kommunikation;
- in einer Aufforderung zur Beteiligung an dem Verband;
- in der Haupt- oder Generalversammlung;

- durch Falschinformation an den Prüfer; oder
- in einer Anmeldung zum FB, sofern sie die Einzahlung des Gesellschaftskapitals betrifft.

a) Täterkreis

Die angestrebte Vereinheitlichung erfordert das Abstellen auf einen allgemeinen Begriff hinsichtlich des erfassten Täterkreises. § 163 a StGB verweist daher auf den Begriff des „Entscheidungsträgers“ gem § 2 Abs 1 VbVG. Dieser Verweis ist aus legistischer Sicht sicher sinnvoll, weil damit vermieden wird, alle in Betracht kommenden Organfunktionen aufzählen zu müssen, was hinsichtlich der nunmehr auch erfassten ausländischen Rechtsträger gem § 163 c Z 12 [s Pkt B.3.] dem Anspruch auf Vollständigkeit nie gerecht werden könnte. Der Verweis auf die Entscheidungsträger zieht aber auch eine Erweiterung des Täterkreises nach sich, weil hinkünftig auch Prokuristen und sonstige außenvertretungsbefugte Personen als unmittelbare Täter in Betracht kommen.¹⁾

b) Erheblichkeitsschwelle

Der größte Kritikpunkt an den aktuellen Regelungen war, dass durch den schlichten Verweis auf die unrichtige Darstellung der „Verhältnisse der Gesellschaft“ nicht klar ist, wie maßgeblich eine unrichtige Information sein muss, um strafbarkeitsbegründend zu wirken. Zwar hat der OGH in der BAWAG I-Entscheidung²⁾ in Bezug auf den aktuellen Tatbestand klargestellt, dass es nur auf solche Fehler ankommen soll, durch die „das Bild der Gesamtlage der Gesellschaft“ betroffen ist. Diese restriktive Auslegung ist allerdings nicht vom Wortlaut der aktuellen Regelung getragen.

Der ME versucht, durch das Einfügen einer Erheblichkeitsschwelle in § 163 a Abs 4 StGB Abhilfe zu schaffen. Demnach ist die unrichtige Darstellung dann erheblich, „wenn nach der Bedeutung der davon betroffenen Information und dem konkreten Ausmaß der Unrichtigkeit vernünftigerweise zu erwarten ist, dass sie Entscheidungen beeinflussen kann, die Empfänger auf der Grundlage der Darstellung treffen“. Dies soll nach einer Art beweglichen System beurteilt wer-

MMag. Dr. Christopher Schrank ist Partner der Brandl & Talos Rechtsanwältinnen GmbH und auf Gesellschafts- und Wirtschaftsstrafrecht spezialisiert; schrank@btp.at

Hannes Schlager ist wissenschaftlicher Mitarbeiter bei der auf Bank- und Kapitalmarktrecht spezialisierten Kanzlei Brandl & Talos Rechtsanwältinnen; schlager@btp.at

1) Zum Begriff des Entscheidungsträgers vgl *HilfZeder* in WK² VbVG § 2 Rz 2 ff.

2) OGH 23. 12. 2010, 14 Os 143/09 z.

den, wonach selbst kleine Fehler in qualitativ wichtigen Bereichen ebenso strafbar sind wie gewichtige Fehler in „anderen wesentlichen, aber per se nicht ganz so bedeutsamen Bereichen“.³⁾

c) UGB-Terminologie

Der vage und auslegungsbedürftige Begriff der „Verhältnisse der Gesellschaft“ soll durch den Terminus „Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage“ ersetzt werden. Ziel ist es, zusammen mit der Erheblichkeitsschwelle des § 163 a Abs 4 StGB, das strafwürdige Verhalten präziser abzustecken. Zwar lässt auch dieser Begriff Raum für Interpretationen, doch ist die Änderung schon allein deshalb zweckmäßig, weil auch die Rechnungslegungsvorschriften des UGB (etwa § 222 Abs 2 UGB) auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens abstellen.

Bei genauer Betrachtung fällt allerdings auf, dass keine vollkommene Gleichheit mit dem UGB hergestellt wurde. Anders als das UGB spricht der ME von der erheblich unrichtigen Darstellung der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage. Orientiert man sich am Wortlaut, müsste man die Verletzung sowohl der Vermögenslage als auch der Finanzlage und auch der Ertragslage des Unternehmens gesondert prüfen. Demnach wäre das Delikt bereits begangen, wenn bloß einer der drei Aspekte unrichtig dargestellt worden ist.

Dies entspricht jedoch weder der bisherigen Praxis noch der Rsp⁴⁾ oder der Lehre. Die drei Aspekte der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens sind nämlich einer isolierten Betrachtung oder Definition nicht zugänglich. Überall dort, wo das UGB auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage abstellt, ist vielmehr eine Gesamtbetrachtung der wirtschaftlichen Lage gemeint.⁵⁾ Wenn es nun aber bei der Erstellung des Jahresabschlusses auf die Gesamtbetrachtung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ankommt, kann dies bei der nachfolgenden strafrechtlichen Beurteilung nicht anders sein.

d) Maßstab der Unrichtigkeit

Der Tatbestand des § 163 a StGB ist dann erfüllt, wenn ein Entscheidungsträger die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage eines Unternehmens erheblich unrichtig darstellt, indem er „nach den Maßstäben der dabei einzuhaltenden gesetzlichen Bestimmungen oder anerkannten Standards falsche oder unvollständige Angaben macht.“ Dadurch anerkennt der ME, dass es in bilanziellen Fragen oft keine eindeutigen Lösungen und keine absoluten Wahrheiten gibt. Eine Angabe ist nämlich nur dann falsch iSd § 163 a StGB, wenn sie auch nach den anerkannten Standards (insb IFRS) als falsch zu beurteilen ist. Das bedeutet, dass das (zulässige) Ausschöpfen von Bewertungs- oder Ermessensspielräumen keinesfalls zu einem Strafverfahren führen, sondern nur die „unvertretbare“ Bilanz strafbarkeitsbegründend sein kann.

e) Erhöhung der Strafdrohung

Gerade gegenüber den praktisch relevantesten Bilanzdelikten, nämlich § 255 AktG und § 122 GmbHG, bewirkt die Novelle eine deutliche Erhöhung der

Grundstrafdrohung von bisher bis zu einem Jahr bzw 360 Tagessätzen auf bis zu zwei Jahre. Betrifft die Tat kapitalmarktorientierte Unternehmen,⁶⁾ ist nach § 163 a Abs 3 StGB sogar eine Strafdrohung von bis zu drei Jahren vorgesehen. Laut den Erläut zum ME soll eine solche Strafdrohung „aufgrund des typischerweise vorliegenden hohen Schadens und der großen [sic!] Anzahl der potentiell Geschädigten“ angemessen sein. Blickt man auf vergleichbare Tatbestände, ist der angedachte Strafraum freilich hoch: So wird etwa die (schadensträchtigere) vorsätzliche Erstellung eines unrichtigen Kapitalmarktprospekts nur mit bis zu zwei Jahren Freiheitsstrafe geahndet. Der Tatbestand der Täuschung nach § 108 StGB sieht überhaupt nur einen Strafraum bis zu einem Jahr Freiheitsstrafe vor, obwohl hier sogar eine absichtliche Schadenszufügung gefordert ist.

2. Unrichtige Berichte von Prüfern bestimmter Verbände – § 163 b StGB

Eine weitere wichtige Neuerung bildet die Einführung eines selbständigen Tatbestands für Prüfer von Verbänden. Nach den momentanen Regelungen werden Abschlussprüfer sowie sonstige externe Prüfer bislang unter den Begriff des „Beauftragten“ subsumiert.⁷⁾ Diese Vorgehensweise trägt jedoch den Besonderheiten der Wirtschaftsprüfung nicht ausreichend Rechnung.

a) Täterkreis

Als Täter kommt jedweder externer (aufgrund verbandsrechtlicher Bestimmungen tätig werdender) Prüfer in Betracht. Die Bestimmung des § 163 b Abs 1 StGB enthält anfangs eine demonstrative Aufzählung bestehend aus den Prüfern der wichtigsten Verbände. Da gem § 163 c Z 12 StGB auch bestimmte ausländische Verbände erfasst sind, scheidet eine vollständige Nennung aller in Frage kommenden Prüfer schon von vornherein aus. Diese werden von der ebenfalls in Abs 1 enthaltenen Generalklausel erfasst: „(..) oder sonst als Prüfer mit vergleichbaren Funktionen (...)“. Der Rechnungshof oder die Österreichische Prüfungsstelle fällt – weil sie nicht aufgrund von verbandsrechtlichen Bestimmungen tätig werden – nicht unter den Begriff des Prüfers.⁸⁾

b) Strafbare Handlungen

§ 163 b StGB unterscheidet zwischen Tathandlungen, die ausschließlich von Abschlussprüfern begangen werden können, und solchen, die außerhalb der Abschlussprüfung liegen. Bei Letzteren ist der Täterkreis auch nicht auf Abschlussprüfer beschränkt. Im Ergebnis lassen sich aus § 163 b StGB folgende vier Tathandlungen herauslesen:

3) 98/ME 25. GP Mat 22.

4) OGH 23. 12. 2010, 14 Os 143/09 z; s auch Pkt B.1.b).

5) *Wagenhofer/Groß* in *Zib/Dellinger*, Unternehmensgesetzbuch § 222 Rz 52.

6) Das sind Gesellschaften, deren Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt zugelassen sind.

7) *Kals* in *Doralt/Nowotny/Kals*, AktG² § 255 Rz 7; *Dehn*, Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 HGB (nF), ÖBA 2002, 377 (389).

8) 98/ME 25. GP Mat 23.

- *Der Prüfer stellt wesentliche Umstände* in einem Prüfungsbericht bzw in einer Vortrag oder einer Auskunft in einer Versammlung (insb Haupt- oder Generalversammlung) *selbst erheblich unrichtig* (iSd § 163 Abs 4 StGB) dar (§ 163 b Abs 1);
- *der Prüfer verschweigt, dass* im Jahresabschluss, im Konzernabschluss einschließlich des Lageberichts oder einem sonst geprüften Abschluss, Vertrag oder Bericht *wesentliche Umstände erheblich unrichtig dargestellt sind* (§ 163 b Abs 1);
- *der Abschlussprüfer erteilt einen unrichtigen Bestätigungsvermerk* (§ 163 b Abs 2 Z 1) oder
- *der Abschlussprüfer unterlässt es, einen Sonderbericht über die drohende Liquiditätsgefährdung zu erstatten* (§ 163 b Abs 2 Z 2).

Bei Betrachtung der einzelnen erfassten Tathandlungen fällt auf, dass sich diese zum Teil überschneiden. So wird etwa jener Abschlussprüfer, der außerhalb der Abschlussprüfung wesentliche Umstände eines Verbands falsch darstellt, ebenso im Rahmen der Abschlussprüfung einen unrichtigen Bestätigungsvermerk erteilen.

Andererseits ist uE beispielsweise die Tathandlung des § 163 b Abs 2 Z 2 StGB zu eng gefasst bzw überhaupt überflüssig. Dem Wortlaut nach normiert diese Bestimmung die Berichtspflicht lediglich für den Fall der Liquiditätsgefährdung, also der drohenden Zahlungsunfähigkeit, nicht aber für sonstige Gründe, die nach § 67 IO ebenso ein allfälliges Insolvenzverfahren nach sich ziehen können. Aus den

Erläut zum ME geht hingegen hervor, dass durch § 163 b Abs 2 Z 2 StGB insb die Fälle des § 273 Abs 2 und 3 UGB – also der „Redepflicht“ des Abschlussprüfers – erfasst sein sollen. Gerade § 273 Abs 2 UGB verpflichtet den Abschlussprüfer aber auch zur Erstattung eines Sonderberichts, wenn er eine Bestandsgefährdung – darunter fällt auch die Insolvenz oder Liquidation⁹⁾ – oder wesentliche Beeinträchtigung der Entwicklung des Unternehmens feststellt. Im Ergebnis sollte sich das erklärte Ziel des ME – nämlich ausdrücklich die Fälle der Redepflicht zu erfassen – auch im Gesetzestext wiederfinden. Unabhängig davon hat der Abschlussprüfer auf derartige Gefährdungslagen ohnehin in seinem Prüfungsbericht hinzuweisen, wodurch – bei Unterlassung der Berichterstattung – der Tatbestand des § 163 b Abs 1 erfüllt wäre.

c) Strafdrohung

Die Strafdrohung für die „Bilanzfälschung der Prüfer“ ist gleich ausgestaltet wie jene des § 163 a StGB. Die Grundstrafdrohung des § 163 b Abs 1 oder 2 StGB beträgt bis zu zwei Jahre. Begeht der Prüfer die Tat hinsichtlich eines kapitalmarktorientierten Unternehmens, gilt nach § 163 b Abs 3 StGB ebenso eine qualifizierte Strafdrohung von bis zu drei Jahren. Die zu § 163 a StGB geäußerten Bedenken zur Erhöhung der Strafdrohung gelten hier gleichermaßen.

3. Das Vorsatzerfordernis der §§ 163 a und 163 b StGB

Hinsichtlich der inneren Tatseite schlägt der ME die Beibehaltung des Eventualvorsatzes (§ 5 Abs 1 StGB) vor. Freilich muss sich der Eventualvorsatz des Täters auf alle Tatbestandselemente beziehen, somit insb auf die Unrichtigkeit und die Erheblichkeit der Information.


4. Verbände – § 163 c StGB

Die geplante Vereinheitlichung hat es nötig gemacht, in § 163 c StGB eine Auflistung jener Verbandstypen zu schaffen, hinsichtlich derer die Bilanzdelikte anwendbar sind. Nach der Aufzählung des § 163 c StGB sind nun zunächst jene Verbände, die auch bisher schon einem Straftatbestand unterworfen waren, in Z 1 bis 6 sowie 10 und 11 StGB genannt. Darüber hinaus sollen die Bilanzdelikte nach § 163 c Z 7 bis 9 und 12 aber hinkünftig auch für folgende Verbände gelten:

- große Vereine iSd § 22 Abs 2 VerG;
- offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften iSd § 189 Abs 1 Z 2 lit a UGB – dies sind im Wesentlichen kapitalistische Personengesellschaften wie die GmbH & Co KG;
- Sparkassen sowie
- ausländische Verbände, deren Wertpapiere an einer inländischen Börse gelistet sind oder die über im Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassungen verfügen.

Der Grund für die Erweiterung liegt nach den Erläut zum ME in der Rechnungslegungspflicht aller oben

9) Müller/Wiedermann in Straube, UGB II/RLG³ § 273 Rz 32.



Rechte wirksam wahrnehmen!

2015, VIII, 520 Seiten.
Ln EUR 148,-
ISBN 978-3-214-06389-4

Ratz

Rechtsmittel gegen Urteile

Dieses Werk verortet sämtliche Aspekte des Rechtsmittelverfahrens in die relevanten Zusammenhänge, strukturiert begrifflich klar und präsentiert konkrete und praxisrelevante Lösungen für alle denkbaren Fragestellungen. Es hilft Richtern, Strafverteidigern und Staatsanwälten, selbstbewusst, vorausschauend und erfolgreich im Prozess zu agieren.

MANZ

genannten Verbände.¹⁰⁾ Hinsichtlich der ausländischen Rechtsträger (Z 12) wird auch der höhere Schutz inländischer Gläubiger, Investoren und anderer Vertragspartner angeführt.

Für andere, nicht in § 163 c StGB genannte Gesellschaftsformen gibt es wegen des strafrechtlichen Analogieverbots keine Bilanzdelikte.

5. Tätige Reue – § 163 d StGB

Nach der aktuellen Rechtslage sieht außer § 18 Abs 2 SpaltG kein anderer Straftatbestand die Möglichkeit einer tätigen Reue vor. Interessanterweise findet sich auch in den Materialien zu § 12 Abs 2 SpaltG idF BGBl 1993/458 – der Vorgängerbestimmung des § 18 Abs 2 SpaltG idGF – lediglich der Hinweis, dass „eine (...) Bestimmung über tätige Reue vorgesehen [wurde]“, nicht jedoch *warum* man dies gerade und ausschließlich im Spaltungsrecht für notwendig befunden hat.¹¹⁾

Zur Beseitigung dieser willkürlichen Ungleichheit normiert § 163 d StGB nunmehr die Möglichkeit einer strausschließenden tätigen Reue. Inhaltlich kann diese ausgeübt werden, indem der Täter die falschen Angaben richtig stellt bzw die unvollständigen Angaben nachträgt, bevor die in § 163 d StGB genannten Ereignisse eingetreten sind.

Zu beachten ist aber, dass gerade bei den in der Praxis wohl wichtigsten Tatbeständen¹²⁾ weiterhin keine tätige Reue möglich sein soll. Der ME begründet dies damit, dass bei diesen Tathandlungen „kein Ereignis ausgemacht werden kann, bis zu dem eine tätige Reue noch möglich sein könnte, ohne das bereits Dritte im Vertrauen auf die Richtigkeit Dispositionen getroffen haben könnten.“

Da die geplante Fassung des § 163 d StGB die praktisch relevantesten Fälle nicht erfasst, ist er uE zu eng gefasst. Zu beachten ist nämlich, dass die Bi-

lanzdelikte keine Vermögensdelikte sind, weshalb man nicht analog zur klassischen tätigen Reue des § 167 StGB auf eine Schadenswiedergutmachung abstellen sollte. Die Bilanzdelikte sollen primär die unrichtige Information der betroffenen Adressatenkreise verhindern. Demnach muss auch eine tätige Reue darauf abstellen, dass diese richtige Information schnellst- und bestmöglich erreicht wird, was eigentlich nur durch die Richtigstellung bzw Nachholung durch den Informationsverpflichteten erfolgen kann. Erfolgt diese rechtzeitig (nämlich vor dem Einlangen einer Anzeige bei der StA), so sollte sie auch strafbefreiend wirken. Weiters ist auch nicht einsichtig, warum in Bezug auf Wirtschaftsprüfer ausschließlich in den Fällen des § 163 b Abs 1 Z 2 StGB eine tätige Reue möglich sein soll. Auch hier gilt das zuvor Gesagte, nämlich dass der Schutzzweck der Informationsdelikte am besten dadurch erreicht wird, dass ein Abschlussprüfer seinen Bestätigungsvermerk widerruft und diesen Widerruf veröffentlicht.

10) 98/ME 25. GP Mat 23.

11) AB 1016 BlgNR 18. GP 8.

12) Nämlich § 163 a Abs 1 Z 1 und § 163 b Abs 1 Z 1 und Abs 2 StGB.

SCHLUSSSTRICH

Zurzeit befindet sich das Gesetzwerdungsverfahren – nach Ablauf der Begutachtungsfrist am 24. 4. 2015 – in der Schwebe. Während des Begutachtungszeitraums wurden weit über 150 Stellungnahmen an das BMJ übermittelt. Abzuwarten bleibt nunmehr, welche der zahlreichen Änderungsvorschläge in die RV aufgenommen und damit letztendlich auch Eingang in das StGB finden werden.