

Bilanzfälschung: Haftungsfälle für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Die Strafbarkeit der Wirtschaftstreuhand im Blickpunkt

VON DR. CHRISTOPHER SCHRANK*)



In den letzten Jahren wurde viel darüber diskutiert, wann und in welcher Höhe Wirtschaftstreuhand – sei es in ihrer Funktion als Abschlussprüfer oder als Berater – gegenüber der Gesellschaft, den Aktionären oder gegenüber den Gesellschaftsgläubigern haften. Wie die derzeit anhängigen Anlegerprozesse zeigen, tritt neben dieser zivilrechtlichen Haftungsthematik immer mehr das Strafrecht in den Vordergrund: Anleger behaupten verstärkt, dass Wirtschaftstreuhand durch Testate, Gutachten oder der sonstigen Mitwirkung an Veröffentlichungen der Gesellschaft unrichtig informiert haben. Derartige Vorwürfe enden oft in Anzeigen und strafrechtlichen Ermittlungen. Kommt es in der Folge zu einer Verurteilung, ebnet dies dem Anleger die Möglichkeit, vom Wirtschaftstreuhand (betraglich unbeschränkt) Schadenersatz zu fordern. Dieser

Beitrag soll dabei helfen, strafrechtliche Fallen zu vermeiden.

1. Ziel der Bilanz- und Buchführungsdelikte

Bilanz- und Buchführungsdelikte erfassen mehr als die bloße Bilanzfälschung. Sie wollen nicht nur – wie die Bezeichnung vermuten lässt – unrichtige Bilanzen bestrafen, sondern vielmehr sicherstellen, dass Gesellschafter und Gläubiger von Gesellschaften ebenso wie Aufsichtsrat und Abschlussprüfer richtig über das Unternehmen informiert werden. Es soll damit die korrekte Information der Aktionäre, der Gläubiger, des (Kapital-)Markts und der Öffentlichkeit gewährleistet und dazu beigetragen werden, die Informationsasymmetrie zwischen den Informationsschuldnern und Adressaten auszugleichen.¹⁾ Es soll Transparenz am Markt geschaffen werden.²⁾

Die Bilanzdelikte werden in ihrer Gesamtheit von keinem einheitlichen Konzept getragen. Derzeit gibt es kein zentrales Gesetz, das rechtsformübergreifend unrichtige oder undeutliche Informationen einheitlich regelt. Vielmehr sind die strafrechtlichen Verbote über verschiedene Materiengesetze verteilt und werden dort unterschiedlich bestraft.³⁾ Es gibt auch einige Rechtsformen (z. B. OG, KG, GmbH & Co KG oder Einzelunternehmen), für welche die Materiengesetze überhaupt keine diesbezüglichen Strafbestimmungen vorsehen und bei denen daher infolge des strafrechtlichen Analogieverbotes falsche Informationsabgaben nicht strafbar sind.⁴⁾ Dies soll zwar einmal vereinheitlicht werden, konkrete Pläne dazu liegen aber noch nicht vor.

2. Sind Steuerberater und Wirtschaftsprüfer als „Beauftragte“ vom Tatbestand erfasst?

Nach § 255 AktG kommen nur die dort angeführten Personen als „Täter“ in Betracht. Neben Vorständen, Aufsichtsräten und Liquidatoren sind hier auch „Beauftragte“

*) MMag. Dr. Christopher Schrank ist Rechtsanwalt in Wien.

1) Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg.), Kommentar zum Aktiengesetz II (2003) § 255 Rz. 2.

2) Knötzl/Baritsch, § 255 AktG: Medienauftritte als Haftungsfälle, GeS 2009, 62 (62).

3) Vgl. § 255 AktG, § 122 GmbHG, § 114 VAG, § 41 PSG und § 89 GenG. Die folgenden Ausführungen konzentrieren sich auf § 255 AktG als geläufigstes Bilanzdelikt, gelten aber weitgehend auch für die anderen der genannten Strafbestimmungen.

4) Zeder, Reformüberlegungen zum Bilanzstrafrecht, RdW 2011, 191 (193).

genannt. Ein Beauftragter ist eine Person, die unabhängig von ihrer Stellung im Unternehmen vom Vorstand, Aufsichtsrat oder Liquidator zur Abgabe von Informationen über die Gesellschaft beauftragt wurde. Neben Angestellten, Beiratsmitgliedern und Wirtschaftstreuhandern, die etwa mit der Erstellung von Jahresabschlüssen, Bilanzen oder der Emission von Geschäftsanteilen betraut sind,⁵⁾ werden hierunter auch Abschlussprüfer verstanden.⁶⁾

3. Die Systematik des § 255 AktG

§ 255 AktG enthält einen dreistufigen Aufbau: Zunächst wird geregelt, welche Informationen überhaupt vom strafrechtlichen Verbot umfasst sind. Danach werden die drei gleichwertigen Tatbegehungsformen, nämlich die unrichtige Wiedergabe, das Verschleiern und das Verschweigen, genannt. Schließlich legt § 255 AktG noch fest, dass jedenfalls nur solche Informationen erfasst sind, die sich entweder auf die „*Verhältnisse der Gesellschaft*“ oder auf „*erhebliche Umstände, auch wenn sie nur einzelne Geschäftsfälle betreffen*“, beziehen. Es ist verboten,

- in Berichten, Darstellungen und Übersichten betreffend die Gesellschaft oder mit ihr verbundene Unternehmen, die an die Öffentlichkeit oder die Gesellschafter gerichtet sind,
- in einer öffentlichen Aufforderung zur Beteiligung an der Gesellschaft,
- in Auskünften in der Hauptversammlung/Generalversammlung,
- in Auskünften, die nach § 272 UGB einem Abschlussprüfer oder sonstigen Prüfer zu geben sind, oder
- in Berichten, Darstellungen und Übersichten an den Aufsichtsrat

die Verhältnisse der Gesellschaft oder mit ihr verbundener Unternehmen oder erhebliche Umstände unrichtig wiederzugeben, zu verschleiern oder zu verschweigen.

Da § 255 AktG nicht auf die fahrlässige Begehung abstellt, ist gem. § 7 StGB nur die vorsätzliche Begehung strafbar. Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist *bedingter Vorsatz* ausreichend.⁷⁾ Erst wenn eine Person des Täterkreises die Verwirklichung des verbotenen (objektiven) Tatbestands ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet, unterliegt sie dem Regime der Bilanzdelikte.

4. Die Tathandlungen

Die zentrale Tathandlung ist die „*unrichtige Wiedergabe*“. Die Frage, wann Informationen unrichtig sind, ist – soweit es sich um Bilanzfragen handelt – nach buchhalterischen Grundsätzen zu beurteilen. In diesem Zusammenhang ist auch strafrechtlich anerkannt, dass die Einhaltung der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln nicht „*automatisch*“ zu einem einzigen richtigen Ergebnis führt, sondern in der Regel gewisse Bewertungsspielräume offenbleiben. Unrichtig im Sinn des Tatbestandes ist daher nur, was außerhalb zulässiger Bewertungsspielräume liegt: also die unvertretbare

⁵⁾ *Temmel/Lang*, Die „neue“ Haftung für Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder, SWK-Heft 27/2002, W 81 (W 83); *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG II, § 255 Rz. 9; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG, § 122 Rz. 3; *Jabornegg/Geist* in *Jabornegg/Strasser*, Kommentar zum AktG II⁵ (2010) § 255 Rz. 5; OGH 9. 2. 1989, 13 Os 166/88.

⁶⁾ *Dehn*, Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 HGB (nF), ÖBA 2002, 377 (380). Eine Mindermeinung (*Rapani/Isola*, RWZ 2008, 151 ff.) bestreitet diese Auslegung mittels einer historischen Betrachtung dieses Begriffs. Nach dieser Ansicht können Steuerberater zwar niemals Beauftragte sein, Abschlussprüfer sollen jedoch im Zuge einer Zuziehung zu einer den Jahresabschluss beschließenden Hauptversammlung oder im Zuge eines Prüfungsberichts gem. § 272 UGB sehr wohl unter das Regime des Beauftragten fallen.

⁷⁾ OGH 20. 12. 1984, 11 Os 73/84.

Bilanz.⁸⁾ Sofern ein Unternehmen nach IFRS bilanziert, ist die Frage der Unrichtigkeit nach den diesbezüglichen IFRS-Regeln zu beurteilen.

Um die Gefahr einer unrichtigen Beurteilung durch die Erklärungsadressaten hintanzuhalten, pönalisiert § 255 AktG überdies das Verschleiern, das dann vorliegt, wenn an sich richtige Tatsachen derart unklar, undeutlich oder unübersichtlich wiedergegeben werden, dass die Wahrheit nur noch schwer erkennbar ist.⁹⁾ Unter Verschweigen wird nicht die generelle Auskunftsverweigerung verstanden, sondern vielmehr das Verschweigen bestimmter Umstände in einer abgegebenen Erklärung unter dem gleichzeitigen Eindruck der Vollständigkeit.¹⁰⁾

5. Die „Verhältnisse der Gesellschaft“

Die unrichtige Wiedergabe, das Verschleiern oder das Verschweigen müssen sich auf die Verhältnisse der Gesellschaft oder erhebliche Umstände beziehen. Da das Gesetz selbst nicht beschreibt, was unter den „*Verhältnissen der Gesellschaft*“ oder den „*erheblichen Umständen*“ zu verstehen ist, müssen diese – an sich sehr weiten – Begriffe interpretiert werden.

Die „*Verhältnisse der Gesellschaft*“ stellen nicht ausschließlich auf die finanzielle Situation der Gesellschaft, sondern auf alle grundsätzlichen Aspekte der Gesellschaft ab. Hiervon sind insbesondere Tatsachen umfasst, die für das Funktionieren der Berichterstattung und der Auskunft von Bedeutung sind (z. B. für die Wettbewerbsfähigkeit, Risikobeurteilung, Rentabilität). Die „*erheblichen Umstände*“ stellen auf die gleichen Komponenten ab – mit dem einzigen Unterschied, dass sie auch einzelne Geschäftsfälle erfassen.¹¹⁾

Im Hinblick darauf, dass das Gesetz in Bezug auf Informationen über die Verhältnisse der Gesellschaft keine Erheblichkeitsschwelle einzieht, ist zu hinterfragen, ob davon nun sämtliche Informationen, die die Verhältnisse der Gesellschaft betreffen, oder nur wesentliche Informationen umfasst werden. Hierzu hat der OGH klargestellt, dass „*bloß geringfügige Fehlinformationen, die ungeeignet sind, das Bild der Gesamtlage der Gesellschaft und ihrer Entwicklung aus Sicht der in Betracht kommenden internen und externen Mitteilungsadressaten maßgeblich zu beeinflussen*“, den objektiven Tatbestand des § 255 AktG nicht erfüllen.¹²⁾ Werden somit im Hinblick auf das Gesamtbild der Gesellschaft nebensächliche Informationen unrichtig, undeutlich oder unvollständig dargestellt, ist dies nicht strafbar.

Zu beachten ist jedoch, dass es für die Strafbarkeit unerheblich ist, ob die Verhältnisse der Gesellschaft durch die unrichtige Darstellung, die Verschleierung oder das Verschweigen günstiger oder schlechter dargestellt werden, als sie tatsächlich sind. Anders als z. B. die Strafbestimmung in § 15 KMG kommt es daher bei den Bilanzdelikten nicht darauf an, dass im Zuge der Darstellung der Gesellschaft die Informationen „geschönt“ werden. Relevant ist einzig das Abweichen von der bilanziellen Vertretbarkeit, egal in welche Richtung.

6. Gefahrensituationen für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Für Wirtschaftstreuhänder besteht vor allem bei nachfolgenden Tätigkeiten das Risiko der Verletzung von § 255 AktG:

⁸⁾ *Lewisch/Altenberger*, Bilanzstrafrecht in Österreich: Wieso – woher – wohin? RdW 2010, 611 (612).

⁹⁾ *Gelbmann*, Strafrechtliche Absicherung der Corporate Governance, GesRZ 2003, 20 (23).

¹⁰⁾ *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG II, § 255 AktG Rz. 14.

¹¹⁾ *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG II, § 255 AktG Rz. 16 ff.

¹²⁾ OGH 23. 12. 2010, 14 OS 143/09z.

- Das Erstellen von Jahresabschlüssen und Bilanzen wie auch die Unterstützung bei der Erstellung sind klassische Anwendungsfälle von § 255 AktG. Werden hier die Verhältnisse der Gesellschaft oder erhebliche Umstände unrichtig dargestellt, verschleiert oder verschwiegen, kann dies eine Verurteilung nach sich ziehen.¹³⁾ Für die Bestrafung ist es nicht relevant, ob die Bilanz aufgrund einer gesetzlichen Pflicht oder auf freiwilliger Basis erstellt wird (z. B. Zwischenbilanzen, Transaktions- und Überleitungsbilanzen bei Spaltungen zur Aufnahme, Bilanzen anlässlich einer Verschmelzung).¹⁴⁾
- Abschlussprüfer können sich im Zuge der Erstellung eines (gem. § 273 UGB an den Aufsichtsrat zu richtenden) „fehlerhaften“ Prüfberichts strafbar machen.¹⁵⁾ Ebenso kann die Erstellung eines „falschen“ Bestätigungsvermerks zu einer Strafbarkeit führen.¹⁶⁾
- Gemäß § 273 Abs. 2 und 3 UGB unterliegt der Abschlussprüfer der Redepflicht, wenn er im Zuge seiner Tätigkeit außergewöhnlich unternehmensschädigende Umstände feststellt. Da der Redepflicht durch einen schriftlichen Bericht nachzukommen ist, ist eine damit einhergehende Strafbarkeit zu bejahen.¹⁷⁾
- Aussagen in Hauptversammlungen können neben der gesellschaftsrechtlichen Relevanz ebenso eine strafrechtliche Dynamik entwickeln. Wenn sich ein beigezogener Steuerberater in der Hauptversammlung über die Verhältnisse der Gesellschaft oder über den Jahresabschluss, an dessen Erstellung er selbst mitwirkte, äußert, kann eine Strafbarkeit in Betracht kommen.¹⁸⁾ Entsprechendes gilt für den Abschlussprüfer.

7. Rechtsfolgen bei Verletzung

Verstöße gegen § 255 AktG bzw. § 122 GmbHG können Geldstrafen von bis zu 360 Tagessätzen bzw. Freiheitsstrafen von bis zu einem Jahr zur Folge haben.

Wenn ein Wirtschaftstreuhänder der Begehung eines Bilanzdelikts gem. § 255 AktG bzw. § 122 GmbHG verdächtigt wird und diesbezüglich eine rechtswirksame Anklageschrift vorliegt, hat ihm gem. § 99 Abs. 1 Z 2 lit. a WTBG die Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) die Ausübung seiner Berufsberechtigung vorläufig zu untersagen. Von dieser Suspendierung ist nur dann abzusehen, wenn die ordnungsgemäße Berufsausübung nicht gefährdet ist. Wenn ein Wirtschaftstreuhänder in weiterer Konsequenz wegen § 255 AktG bzw. § 122 GmbHG zu einer mehr als dreimonatigen Haftstrafe verurteilt wird, hat die KWT gem. § 104 Abs. 1 Z 1 WTBG die Berufsberechtigung des Täters zu widerrufen. Hierdurch kommt es gem. § 102 Z 2 WTBG zu einem Erlöschen der Berufsberechtigung.

Überdies ist zu beachten, dass Bilanzdelikte Schutzgesetze im Sinn des Zivilrechts sind. Schutzgesetze sind abstrakte Gefährdungsverbote, die bestimmte Personen oder Personengruppen vor einer Verletzung ihrer Rechtsgüter schützen sollen.¹⁹⁾ Die

¹³⁾ Vgl. *Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG II*, § 255 AktG Rz. 9; *Jabornegg/Geist in Jabornegg/Strasser, AktG II*⁵, § 255 Rz. 5; *Temmel/Lang, SWK-Heft 27/2002*, W 81 (W 83); a. A. *Rapani/Isola, RWZ 2008*, 154, ebenso wie *Krakow*, Bilanzdelikte als Informationsdelikte, in *Keppert/Brandstetter* (Hrsg.), Bilanzdelikte (2008) 91.

¹⁴⁾ Vgl. nur *Jabornegg/Geist in Jabornegg/Strasser, AktG II*⁵, § 255 Rz. 12; *Gelbmann, GesRZ 2003*, 23 f.; *Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG II*, § 255 AktG Rz. 22.

¹⁵⁾ *Dehn, ÖBA 2002*, 380; ebenso *Rapani/Isola, RWZ 2008*, 155.

¹⁶⁾ *Dehn, ÖBA 2002*, 380; *Krakow*, Informationsdelikte, in *Brandstetter/Keppert*, Bilanzdelikte, 91 f.

¹⁷⁾ Siehe u. a. *Gärtner/Jaufer*, Strafrechtliche Anmerkungen zur Redepflicht des Abschlussprüfers, *SWK-Heft 23/24/2008*, W 129 (W 132 ff.); *Krakow*, Informationsdelikte, in *Brandstetter/Keppert*, Bilanzdelikte, 92.

¹⁸⁾ Vgl. nur *Krakow*, Informationsdelikte, in *Brandstetter/Keppert*, Bilanzdelikte, 92.

¹⁹⁾ OGH 11. 9. 1973, 8 Ob 131/73.

Bedeutung von Schutzgesetzen liegt darin, dass sie ein bestimmtes Verhalten aufgrund seiner potenziellen Gefährlichkeit verbieten. Wird trotzdem gegen die Schutznorm verstoßen, soll der „Täter“ dem Geschädigten jene Schäden ersetzen, welche die Schutznorm verhindern sollte.

Wie bereits eingangs erwähnt, verfolgen Bilanzdelikte den Zweck, zu gewährleisten, dass die der Öffentlichkeit bzw. den Gesellschaftern erteilten Informationen richtig und vollständig sind. Werden solche Informationen nun nicht erteilt bzw. sind sie unrichtig und war der Wirtschaftstreuhand – sei es als unmittelbarer Täter oder auch nur als Beteiligter – darin involviert, können Aktionäre, aber auch Gesellschaftsgläubiger vom Wirtschaftstreuhand den Ersatz jener Schäden verlangen, die sie im Vertrauen auf die Richtigkeit der relevanten Angaben erlitten haben. Der Wirtschaftstreuhand haftet hier somit unmittelbar und unbeschränkt.

Weiters ist festzuhalten, dass es bei den Bilanzdelikten – mit Ausnahme der Strafbestimmung in § 18 SpaltG – keine Möglichkeit der tätigen Reue gibt. Diese rechtliche Ungleichbehandlung ist dogmatisch nicht zu begründen, weil es keine Erklärung dafür gibt, warum z. B. unrichtige Angaben in Spaltungsberichten saniert werden können, es aber z. B. bei gleichgelagerten Verschmelzungsberichten eine solche Sanierungsmöglichkeit nicht gibt. Solange diese (nicht gerechtfertigte) „Ungleichbehandlung“ aber in den Gesetzen vorgesehen ist, muss entsprechend sorgfältig gehandelt werden: Durch das Fehlen der tätigen Reue ist es nämlich nicht möglich, ein einmal begangenes Bilanzdelikt durch einen – wenn auch sofortigen – Widerruf bzw. durch eine entsprechende Gegendarstellung zu sanieren; dies selbst dann nicht, wenn gleichzeitig der allenfalls bereits verursachte Schaden wiedergutmacht wird.

8. Schutz der Prüfungstätigkeit ist Schutz der Gesellschaft

Im Gegenzug zu ihrer potenziellen Gefährlichkeit bieten Bilanzdelikte allerdings auch einen gewissen Schutz für die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer: § 255 Abs. 1 Z 4 AktG sanktioniert nämlich auch unrichtige, undeutliche bzw. unvollständige Auskünfte an Abschlussprüfer oder sonstige Prüfer der Gesellschaft. Hiervon werden nicht nur auf Aufforderung zwingend herauszugebende Informationen erfasst, sondern grundsätzlich alle Informationen, für die eine Vorlagepflicht oder Prüfpflicht gegeben ist. Ebenso sind freiwillig an die Prüfer abgegebene Informationen von dem strafrechtlichen Schutzregime umfasst. Neben der Tätigkeit der namentlich genannten Abschlussprüfer ist insb. jene der Verschmelzungsprüfer, Spaltungsprüfer, Umwandlungsprüfer und der Revisoren gem. §§ 45 ff. GmbHG geschützt.²⁰⁾ Ob die Prüfungshandlungen von Gründungsprüfern unter dem gleichen strafrechtlichen Schutz stehen, ist jedoch in der Fachliteratur umstritten.²¹⁾

9. Fazit

§ 255 AktG zwingt Wirtschaftstreuhand dazu, richtige und klare Worte zu finden. Es ist strafrechtlich – und in der Folge auch zivilrechtlich – riskant, in Jahresabschlüssen oder Berichten die Grenze der bilanziellen Vertretbarkeit zu überschreiten oder bestimmte Umstände allzu „verklausuliert“ darzustellen. Mit anderen Worten: Es sollte darauf geachtet werden, dass jegliche Informationen nach eigener Überzeugung richtig und für den jeweiligen Empfänger verständlich sind. Für die Frage, was als „richtig“ und „verständlich“ zu sehen ist, reicht in der Regel ein gutes „Bauchgefühl“ des Wirtschaftsprüfers, weil damit jedenfalls der Vorsatz wegfällt.

²⁰⁾ Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG II, § 255 Rz. 28; Weillinger/Knauder in Straube, Wiener Kommentar zum GmbH-Gesetz, § 122 Rz. 41.

²¹⁾ Bejahend Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG II, § 255 Rz. 28; bezweifelnd Weillinger/Knauder in Straube, GmbHG, § 122 Rz. 41.