

journal

Im Brennpunkt

Das Bilanzstrafrecht nach dem
Strafrechtsänderungsgesetz 2015
Bilanzierung von Sozialkapital
Die Zukunft des mittelständischen
Berufsstandes

Prüfung Aktuell

Vereinbarung der Auftragsbedingungen
für Prüfungsaufträge (ISA 210)

Rundblick

Österreich – iwp – AFRAC –
Europäische Kommission – IFAC –
FEE – IASB

Service

Judikaturspiegel
Buchbesprechungen
Zeitschriftenspiegel

Veranstaltungsrückblick

Veranstaltungskalender

2. Ausgabe · Juni 2015



Autoren: MMag. Dr. Christopher Schrank / Dr. Franz Christoph Schrammel

Das Bilanzstrafrecht nach dem Strafrechtsänderungsgesetz 2015

Aktueller Status des Begutachtungsentwurfs

Der aktuelle Begutachtungsentwurf

Ende März wurde ein Begutachtungsentwurf des BMJ für das Strafrechtsänderungsgesetz 2015 versendet. Für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer ist insbesondere die neue Regelung des Bilanzstrafrechts von Bedeutung. Die gemeinsam durch KWT und iwv eingerichtete Expertengruppe „Reform Bilanzstrafrecht“ hat hierzu eine Stellungnahme vorgelegt. Im Folgenden möchten wir den aktuell zur Diskussion stehenden Gesetzesentwurf kurz vorstellen.

Zentrale Regelung im StGB – eigener Tatbestand für Wirtschaftsprüfer

Ein wesentliches Novum der neuen Regelung besteht darin, dass anstelle der derzeit in diversen Gesetzen (insbesondere § 255 AktG, § 122 GmbHG, § 64 SEG, § 89 GenG, § 41 PSG, § 18 SpaltG) verstreuten Regelungen, welche die Bilanzdelikte zum Teil unterschiedlich regeln, ein zentraler Tatbestand in den §§ 163a ff StGB geschaffen werden soll. Die Bilanzdelikte werden damit vereinheitlicht und fortan im Strafgesetzbuch (StGB) für die im Gesetz aufgezählten Rechtsformen zentral geregelt. Fest steht weiters, dass – wie im Vorfeld des Begutachtungsentwurfes durch die Expertengruppe angeregt wurde – eine eigene Bestimmung für Entscheidungsträger von Verbänden (insbesondere Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer) in § 163a StGB einerseits und für die Prüfer der Verbände (§ 163b StGB) andererseits geschaffen wird. Schließlich soll die Möglichkeit einer tätigen Reue ausgeweitet werden.

Die neue Bestimmung für Entscheidungsträger von Verbänden (§ 163a StGB)

Den „Kern“ der Bilanzdelikte soll der neu ins StGB zu implementierende § 163a StGB bilden, der nach dem Begutachtungsentwurf wie folgt lautet:

§ 163a. (1) Wer als Entscheidungsträger (§ 2 Abs. 1 VbVG) eines in § 163c angeführten Verbandes oder sonst im Auftrag eines Entscheidungsträgers die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage des Verbandes oder eines mit ihm verbundenen

Unternehmens erheblich unrichtig (Abs. 4) darstellt, indem er in

1. einem Jahres- oder Konzernabschluss, einem Lage- oder Konzernlagebericht oder einem anderen an die Öffentlichkeit, die Gesellschafter oder Mitglieder, ein aufsichtsberechtigtes oder oberstes Organ oder deren Vorsitzenden gerichteten Bericht betreffend den Verband oder mit ihm verbundener Unternehmen,
2. einer öffentlichen Aufforderung zur Beteiligung an dem Verband,
3. einem Vortrag oder einer Auskunft in der Haupt- oder Generalversammlung oder Versammlung des obersten Organs des Verbandes,
4. Aufklärungen und Nachweisen (§ 272 Abs. 2 UGB) oder sonstigen Auskünften, die einem Prüfer (§ 163b Abs. 1) zu geben sind, oder
5. einer Anmeldung zum Firmenbuch, die die Einzahlung des Gesellschaftskapitals betrifft,

nach den Maßstäben der dabei einzuhaltenden gesetzlichen Bestimmungen oder anerkannten Standards falsche oder unvollständige Angaben macht, ist mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu bestrafen. Der Auftrag muss sich dabei nicht auf die Unrichtigkeit der Darstellung erstrecken.

(2) Ebenso ist zu bestrafen, wer als Entscheidungsträger einen Sonderbericht nicht erstattet, der angesichts der drohenden Gefährdung der Liquidität des Verbandes gesetzlich geboten ist.

(3) Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren ist zu bestrafen, wer die Tat nach Abs. 1 oder 2 in Bezug auf einen Verband begeht, dessen übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt eines Mitgliedsstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum im Sinn des Art. 4 Abs. 1 Nr. 21 der Richtlinie 2014/65/EU über Märkte für Finanzinstrumente sowie zur Änderung der Richtlinien 2002/92/EG und 2011/61/EU, ABl. Nr. L 173 vom 12. 6. 2014 S. 349, zugelassen sind.

(4) Die Unrichtigkeit einer Darstellung ist erheblich, wenn nach der Bedeutung der davon betroffenen Information und dem konkreten Ausmaß der Unrichtigkeit vernünftigerweise



Christopher Schrank
Partner der Brandl & Talos Rechtsanwälte
GmbH und auf Gesellschafts- und
Wirtschaftsstrafrecht spezialisiert



Franz Christoph Schrammel
Fachlicher Mitarbeiter des iwip

zu erwarten ist, dass sie Entscheidungen beeinflussen kann, die Empfänger auf der Grundlage der Darstellung treffen.

Strafbar sind somit Entscheidungsträger und Beauftragte, die – gemessen an den einzuhaltenden gesetzlichen Bestimmungen oder anerkannten Standards – vorsätzlich durch falsche oder unvollständige Angaben die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage eines Verbandes 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 Formen 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 Firmenbuch, sofern sie die Einzahlung des Gesellschaftskapitals betrifft.

Die wesentlichste Neuerung im Tatbestand besteht darin, dass nach dem Begutachtungsentwurf nun eine Erheblichkeitschwelle im Gesetz definiert werden soll. Damit greift der Entwurf den wichtigsten Kritikpunkt am bestehenden Tatbestand auf, der nur ganz allgemein von den „Verhältnissen der Gesellschaft“ spricht und damit eigentlich offen lässt, wie maßgeblich eine unrichtige Information sein muss, um strafbar zu sein. Zwar hat der OGH in der BAWAG I Entscheidung (14 Os 143/09z) 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. Da diese restriktive Interpretation aber eigentlich nicht vom Gesetzestext getragen ist, herrscht in der Praxis nach wie vor Verunsicherung.

In § 163a Abs 4 StGB soll nun eine Definition der „Erheblichkeit“ eingeführt werden. Eine unrichtige Darstellung

soll dann „erheblich“ sein, wenn nach der Bedeutung der Information und dem konkreten Ausmaß der Unrichtigkeit ein objektiver Betrachter zum Schluss gelangen wird, dass die Falschinformation dazu geeignet ist, Entscheidungen der Informationsempfänger zu beeinflussen. Diese Definition ist an jene im Bereich der internationalen Rechnungslegung (IAS 1.7) angelehnt. Einer der Hintergründe dieser Legaldefinition war es, einen Abfederungsmechanismus bei Feststellungen der Österreichischen Prüfstelle (OePR) zu schaffen, damit nicht alle Feststellungen gleichsam automatisch zu einem strafrechtlichen Verfahren wegen Bilanzfälschung führen.

Eine zweite legistische Präzisierung hat man erreicht, indem an die Stelle der „Verhältnisse der Gesellschaft“ nunmehr die „Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage“ treten sollen. Damit besteht hinkünftig weitgehend Deckungsgleichheit mit der Terminologie des UGB.

Derzeit ist im Begutachtungsentwurf kein Hinweis auf die anwendbaren Rechnungslegungsstandards enthalten. Die Expertengruppe ist hier der Ansicht, dass als Gradmesser für die Frage der Richtigkeit einer Information auf die Maßstäbe der „einzuhaltenden gesetzlichen Bestimmungen“ oder der „anerkannten Standards“ (bspw IFRS) abzustellen sein wird. Dadurch wäre klargestellt, dass eine Darstellung nur dann falsch iSd § 163a StGB ist, wenn sie außerhalb der zulässigen, in diesen Standards vorgesehenen Bewertungsspielräume liegt.

Gleichsam als Gegenstück für die engere Definition des Tatbestands soll der Strafrahen erhöht werden. Während bisher in § 255 AktG und § 122 GmbHG eine Strafdrohung von bis zu einem Jahr enthalten war, soll die Grundstrafdrohung nunmehr auf zwei Jahre erhöht worden. Sofern die Information ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen betrifft, soll nach § 163a Abs 3 StGB überhaupt eine Strafdrohung von bis zu drei Jahren Freiheitsstrafe gelten. Aus unserer Sicht ist die Verdoppelung bzw Verdreifachung des Strafrahens nicht nachvollziehbar, zumal etwa § 15 KMG eine wohl „gefährlichere“ und schadensträchtigere Tathandlung (nämlich die vorsätzliche Erstellung eines unrichtigen Kapitalmarktprospekts) nur mit bis zu zwei

Jahren Freiheitsstrafe ahndet. Der Strafraum von bis zu drei Jahren Freiheitsstrafe steht uE auch in keinem Verhältnis zum Tatbestand der Täuschung (§ 108 StGB), der trotz des dort enthaltenen Tatbestandselements der absichtlichen Schadenszufügung „nur“ eine Freiheitsstrafe von bis zu einem Jahr vorsieht.

Der neue Spezialtatbestand für Prüfer von Verbänden

Eine weitere begrüßenswerte Neuerung ist die Formulierung eines selbstständigen Straftatbestandes für Prüfer von Verbänden. Nach der alten Regelung wurden diese – etwas unbefriedigend – unter die „Beauftragten“ subsumiert, was den Besonderheiten der Wirtschaftsprüfung nicht Rechnung getragen hat. Insbesondere war es in vielen Fällen unklar, ob der Prüfer im eigenen Namen als Beauftragter oder als Beitragstätter an der Bilanzfälschung des Vorstandes oder der Geschäftsführung eines Unternehmens mitgewirkt hat. Der Begutachtungsentwurf enthält nun folgenden Tatbestand für die Prüfer von Verbänden:

§ 163b. (1) *Wer als Abschlussprüfer, Gründungsprüfer, Sonderprüfer, Verschmelzungsprüfer, Spaltungsprüfer, Revisor, Stiftungsprüfer, Mitglied der Prüfungskommission (§ 40 ORF-G) oder sonst als Prüfer mit vergleichbaren Funktionen aufgrund verbandsrechtlicher Bestimmungen eines in § 163c angeführten Verbandes in*

- 1. seinem Prüfungsbericht oder*
- 2. einem Vortrag oder einer Auskunft in der Haupt- oder Generalversammlung oder Versammlung des obersten Organs des Verbandes*

wesentliche Umstände erheblich unrichtig darstellt (§ 163a Abs. 1 und 4) oder verschweigt, dass der Jahres- oder Konzernabschluss, der Lage- oder Konzernlagebericht oder sonst der geprüfte Abschluss, Vertrag oder Bericht wesentliche Umstände erheblich unrichtig darstellt (§ 163a Abs. 1 und 4), ist mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu bestrafen.

- (2) *Ebenso ist zu bestrafen, wer als Abschlussprüfer*
- 1. einen unrichtigen Bestätigungsvermerk erteilt oder*
 - 2. einen Bericht nicht erstattet, der angesichts der drohenden Gefährdung der Liquidität des Verbandes gesetzlich geboten ist.*

(3) Wer eine Tat nach Abs. 1 oder 2 als Prüfer eines in § 163a Abs. 3 angeführten Verbandes begeht, ist mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren zu bestrafen.

Für den Prüfer kommen somit die folgenden vier Tatbegehungsvarianten in Betracht:

- a) Der Prüfer stellt wesentliche Umstände selbst erheblich unrichtig dar;
- b) der Prüfer verschweigt, dass im Jahresabschluss, Konzernabschluss einschließlich des Lageberichts wesentliche Umstände erheblich falsch dargestellt sind;
- c) der Prüfer erteilt einen unrichtigen Bestätigungsvermerk; oder
- d) der Prüfer unterlässt es, über die drohende Liquiditätsgefährdung zu berichten.

Auf den ersten Blick fällt auf, dass die Tatbestände gewisse Überschneidungen aufweisen. Zum Beispiel müsste eine (vom Prüfer verschwiegene) unrichtige Darstellung des geprüften Verbandes (Punkt b) – sofern wesentlich – immer auch Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk haben (Punkt c). Punkt d) hingegen erscheint zu eng gefasst: Er normiert die Berichtspflicht nur hinsichtlich der Liquiditätsgefährdung (= drohende Zahlungsunfähigkeit), nicht jedoch auch in Bezug auf die Überschuldung des Unternehmens, die ebenfalls zur Eröffnung eines Insolvenzverfahrens führen kann. Auch sonstige Bestandsgefährdungen außerhalb der Liquiditätsgefährdung sind nicht erfasst. Die Expertengruppe ist der Ansicht, dass Punkt d) vollständig gestrichen werden sollte.

Die Strafdrohung ist in gleicher Weise gestaffelt wie beim „allgemeinen“ Tatbestand (§ 163a StGB): Die Grundstrafdrohung beträgt bis zu drei Jahre, Prüfer von kapitalmarktorientierten Unternehmen können mit bis zu drei Jahren Freiheitsstrafe bestraft werden.

Verschuldensgrad

Für die Delikte der §§ 163a ff StGB ist nach dem Begutachtungsentwurf, wie bei den bisher geltenden Regelungen, bloßer Eventualvorsatz (*dolus eventualis*) erforderlich bzw. ausreichend, um eine Strafbarkeit zu begründen. Da in vielen Fällen der Praxis die Abgrenzung zwischen grober

Fahrlässigkeit und dem Eventualvorsatz unscharf ist, wurde in der Diskussion die Möglichkeit erörtert, den Tatbestand mit einem qualifizierten Vorsatzerfordernis (*Wissentlichkeit*) auszustatten. Wesentliches Argument ist vor allem das Delikt der Untreue (§ 153 StGB), bei dem das Gesetz bereits bisher den Verschuldensgrad der *Wissentlichkeit* vorgesehen hat. Die Expertengruppe ist der Ansicht, dass die beiden Tatbestände Bilanzfälschung und Untreue wesentliche Parallelen im Zusammenhang mit schwierigen Managemententscheidungen aufweisen, die sich im Nachhinein als falsch herausstellen (und im Fall der Untreue zu einem Vermögensschaden, im Fall der Bilanzfälschung zu einer falschen Bilanzierung führten), aber durch das Management *bona fide* auf Basis der vorliegenden Informationen getroffen wurden. In beiden Fällen ist es oft im Lichte der späteren Entwicklung schwierig festzustellen, inwieweit im Zeitpunkt der Entscheidung bereits die spätere Entwicklung, infolge derer sich die gewählte Vorgangsweise als falsch herausstellt, bereits erkennbar war. Die Expertengruppe ist daher der Ansicht, dass beim Delikt der Bilanzfälschung der Verschuldensgrad wie bei der Untreue auf „*Wissentlichkeit*“ anzuheben wäre.

Die neue Verbandsdefinition

Da die neue Regelung im StGB an die Stelle einer Vielzahl von spezialgesetzlichen Bestimmungen für verschiedene Rechtsformen von Verbänden treten soll, wurde in § 163c StGB eine Auflistung der Verbandstypen geschaffen, auf die die neuen Regelungen anzuwenden sind. Diese zentrale Auflistung der betroffenen Rechtsformen im StGB ist zweifellos übersichtlicher als die bislang in den einzelnen Materiengesetzen verstreuten Regelungen.

§ 163c. Die §§ 163a und 163b sind auf folgende Verbände (§ 1 Abs. 2 VbVG) anzuwenden:

1. Gesellschaften mit beschränkter Haftung,
2. Aktiengesellschaften,
3. Europäische Gesellschaften (SE),
4. Genossenschaften,
5. Europäische Genossenschaften,
6. Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit,
7. große Vereine im Sinne des § 22 Abs. 2 VerG,

8. offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 189 Abs. 1 Z 2 lit. a UGB,
9. Sparkassen,
10. Privatstiftungen,
11. die Stiftung nach dem ORF-Gesetz und
12. ausländische Verbände, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt im Inland zugelassen sind oder die im Hinblick auf eine Zweigniederlassung im Inland im Firmenbuch eingetragen sind (§ 12 UGB).

Nach dem aktuellen Begutachtungsentwurf wurden folgende Verbandstypen, die bisher nicht erfasst waren, erstmals einbezogen:

- große Vereine im Sinne des § 22 Abs 2 VerG;
- Offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 189 Abs 1 Z 2 lit a UGB, insbesondere die GmbH & Co KG;
- Sparkassen; sowie
- ausländische Verbände: Diese sind nur erfasst, wenn ihre Wertpapiere an einer inländischen Börse gelistet sind oder sie über im Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassungen verfügen.

Da im Strafrecht ein strenges Analogieverbot herrscht, gelten die Bilanzdelikte nur für die in § 163c StGB ausdrücklich aufgelisteten Rechtsformen.

Tätige Reue

In den neuen Begutachtungsentwurf ist nunmehr auch das Konzept der „Tätigen Reue“ aufgenommen worden, das bislang ausschließlich in § 18 SpaltG (teilweise) enthalten war. Der Begutachtungsentwurf enthält hierzu folgende Bestimmung:

§ 163d. (1) Nach § 163a ist nicht zu bestrafen, wer freiwillig die falschen Angaben richtig stellt oder die unvollständigen Angaben nachträgt,

1. in den Fällen des Abs. 1 Z 2, bevor sich jemand an dem Verband beteiligt hat,

2. in den Fällen des Abs. 1 Z 3, bevor die Haupt- oder Generalversammlung oder Versammlung des obersten Organs beendet ist,
 3. in den Fällen des Abs. 1 Z 4, bevor der betreffende Prüfer seinen Bericht vorgelegt hat, sowie
 4. in den Fällen des Abs. 1 Z 5, bevor die Eintragung im Firmenbuch angeordnet worden ist.
- (2) Nach § 163b Abs. 1 Z 2 ist nicht zu bestrafen, wer freiwillig die falschen Angaben richtigstellt oder die unvollständigen oder verschwiegenen Angaben nachträgt, bevor die Haupt- oder Generalversammlung oder Versammlung des obersten Organs beendet ist.

UE ist der derzeitige Vorschlag des § 163d StGB zu eng und geht auch an den praktisch relevanten Fällen vorbei. Zunächst ist die vorgeschlagene zeitliche Einschränkung der tätigen Reue zu restriktiv. Es ist aber auch nicht nachvollziehbar, warum im Fall des Verstoßes gegen § 163a Abs 1 Z 1 StGB gar keine tätige Reue möglich sein soll.

Zunächst ist zu beachten, dass die Bilanzdelikte keine Vermögensdelikte sind, weshalb man bei der Gestaltung der tätigen Reue – entgegen der in der Regierungsvorlage geäußerten Meinung – 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 eine Richtigstellung bzw durch die Nachholung der verabsäumten Information durch den Informationsverpflichteten erfolgen kann. Darüber hinaus würde die Verknüpfung der tätigen Reue mit einer Schadenswiedergutmachung den Täter aber auch in praktischer Sicht vor faktisch unlösbare Probleme stellen, weil – vor allem bei börsennotierten Gesellschaften – ja zunächst gar nicht bekannt ist, wer nun aufgrund einer unrichtigen Information einen Schaden erlitten hat. Umgekehrt besteht aus unserer Sicht gar keine Notwendigkeit, den Geschädigten jedenfalls vorweg zu entlasten, weil eine Richtigstellung den Informationsempfängern, die durch die unrichtige Information Schäden erlitten haben, ohnedies zivilrechtlich „hilft“. Die Richtigstellung der Information ist de

facto der Beweis dafür, dass die vorherige Information unrichtig war, was für einen Geschädigten eine ganz wesentliche Beweiserleichterung ist. Im Ergebnis sollte daher eine rechtzeitige (nämlich vor dem Einlangen einer Anzeige bei der FMA) erfolgte Richtigstellung der Information strafbefreiend sein. Es ist auch nicht einsichtig, warum in Bezug auf Wirtschaftsprüfer ausschließlich in den Fällen des § 163b Abs 1 Z 2, nicht aber in den Fällen des § 163b Abs 1 Z 1 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.

Zusammenfassung

Im aktuellen Begutachtungsentwurf des BMJ wurden bereits zahlreiche durch die Expertengruppe „Reform Bilanzstrafrecht“ dem BMJ kommunizierte Änderungswünsche verwirklicht, andere – wie zum Beispiel ein praxisnäheres Modell der tätigen Reue – wurden nicht berücksichtigt. Insgesamt kann jedoch der vorliegende Entwurf jedenfalls als „in die richtige Richtung gehend“ betrachtet werden. Insbesondere die Schaffung eines eigenen Tatbestandes für die Prüfer ist als Durchbruch zu werten. Die Expertengruppe „Reform Bilanzstrafrecht“ hat im April eine Stellungnahme zum Begutachtungsentwurf abgegeben. Über die weiteren Entwicklungen werden wir Sie kontinuierlich auf dem Laufenden halten.

Kontaktadressen:

schrank@btp.at

christoph.schrammel@iwp.or.at