

1. Bilanzstrafrecht: Reform vollbracht

Fritz Zeder

Mit dem Strafrechtsänderungsgesetz 2015¹, das am 1.1.2016 in Kraft treten wird, ist auch die Reform des Bilanzstrafrechts abgeschlossen worden: Die neuen §§ 163a–d StGB ersetzen die bisher in einzelnen Gesetzen des Gesellschaftsrechts enthaltenen Tatbestände.

Der Begriff „Bilanzstrafrecht“ (auch: „Bilanzfälschung“) bezeichnet *pars pro toto* fehlerhafte Mitteilungen über bestimmte, eine Gesellschaft betreffende Umstände, wobei es sich – über die Bilanz weit hinausgehend – um Mitteilungen handeln kann, die an andere Organe, an die Gesellschafter, an Gläubiger, an den Kapitalmarkt oder an die Öffentlichkeit gerichtet sind; es geht also sowohl um gesellschaftsinterne als auch -externe Beziehungen, die geschützt werden sollen.

In diesem Beitrag sollen zunächst die Beweggründe für die Reform skizziert (1.1.) und deren Verlauf nachgezeichnet werden (1.2.). Sodann werden die neuen Bestimmungen vorgestellt (1.3.).

1.1. Handlungsbedarf

Als problematisch am bisher geltenden Recht sind insb die Rechtszersplitterung und die unklaren Gesetzesbegriffe angesehen worden.

Derzeit finden sich Straftatbestände des Bilanzstrafrechts in einer größeren Zahl von Bundesgesetzen, die bestimmte Gesellschaftsformen regeln; es gibt also *keinen allgemeinen Straftatbestand*. Zunächst sind hier zu nennen:

- § 255 AktG,
- § 122 GmbHG,
- § 64 SEG (GesRÄG 2004),
- § 89 GenG,
- § 43 ORF-Gesetz,
- § 41 PSG,
- § 114 VAG bzw § 323 VAG 2016 und
- § 18 SpaltG

Darüber hinaus enthalten aber auch folgende Bestimmungen vergleichbare Straftatbestände:

- § 15 KMG,
- § 189 InvFG 2011 und
- § 37 ImmoInvFG

1.1.1. § 255 AktG als Prototyp

Im Einleitungsteil von § 255 Abs 1 AktG ist – neben der Strafdrohung – umschrieben, wer als *Täter* in Betracht kommt („als Mitglied des Vorstandes oder des Aufsichtsrates, Beauftragter oder Abwickler“); da nicht jedermann die Straftat bege-

¹ BGBl I 2015/112.

hen kann, handelt es sich um ein *Sonderdelikt*² (dies gilt auch für § 255 Abs 2 AktG: „als Mitglied des Vorstandes oder als Abwickler“). Der Begriff des „*Beauftragten*“ ist höchst interpretationsbedürftig³; nach allg Auffassung fällt insb der Abschlussprüfer unter diesen Begriff, wobei im Einzelnen str ist, welche seiner Aufgabenbereiche erfasst sind: nur die Erstellung eines fehlerhaften Prüfberichts oder auch die Erstellung eines falschen Bestätigungsvermerks⁴?

Im Schlussteil von § 255 Abs 1 AktG sind die *Tathandlungen* umschrieben: unrichtige Wiedergabe, Verschleiern oder Verschweigen der Verhältnisse der Gesellschaft oder erheblicher Umstände; nach § 255 Abs 2 AktG ist die Tathandlung die Unterlassung eines gebotenen Sonderberichts⁵. Da also der Eintritt eines bestimmten Erfolges (zB Schädigung von Gläubigern oder Anlegern) nicht eintreten muss, handelt sich um *abstrakte Gefährdungsdelikte*⁶. Es lässt sich nicht ohne weiteres klar umschreiben, was mit „*Verhältnissen der Gesellschaft*“ und mit „*erheblichen Umständen*“ gemeint ist und wo die Grenze zwischen diesen beiden Begriffen liegt⁷.

Erheblicher Erklärungsaufwand ergibt sich auch die Bestimmung des Begriffs des *Verschleierns* (der 1990⁸ aus dem Gesetz gestrichen und 2001⁹ wieder aufgenommen wurde); es soll sich um eine zwar objektiv richtige, aber so unübersichtliche, undeutliche oder unklare Darstellung handeln, dass sich die wahren Gegebenheiten nur schwer erkennen lassen und die Gefahr einer unrichtigen Beurteilung besteht¹⁰. Die meisten in Betracht kommenden Verhaltensweisen werden allerdings ohnehin schon unter „unrichtig wiedergeben“ oder „verschweigen“ subsumiert werden können¹¹.

² *Langer*, Die Strafbestimmungen in Aktiengesetz und GmbH-Gesetz (1994), 41 f; *Hinterhofer* in *Gruber/Harrer* (Hrsg), GmbHG § 122 Rz 22 mwN.

³ *Gelbmann*, Strafrechtliche Absicherung der Corporate Governance, GesRZ 2003, 20 (27 f); *Weilinger/Knauder* in *Straube* (Hrsg), GmbHG § 122 Rz 12 ff mwN; *Krakow*, Bilanzdelikte als Informationsdelikte, in *Keppert/Brandstetter* (Hrsg), Bilanzdelikte (2009), 81 (85 f, 90 ff) mwN; *Hinterhofer* in *Gruber/Harrer* (Hrsg), GmbHG § 122 Rz 35, 55 ff mwN.

⁴ *Weilinger/Knauder* in *Straube* (Hrsg), GmbHG § 122 Rz 15 mwN; *Gelbmann*, GesRZ 2003, 28; *Dehn*, Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 HGB (nF), ÖBA 2002, 377 (380 f).

⁵ Dazu *Gelbmann*, GesRZ 2003, 25 f.

⁶ *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 255 Rz 7; *Weilinger/Knauder* in *Straube* (Hrsg), GmbHG § 122 Rz 5 mwN; *Langer*, Strafbestimmungen (1994), 40 f; terminologisch differenziert *Hinterhofer* in *Gruber/Harrer* (Hrsg), GmbHG § 122 Rz 17.

⁷ Vgl etwa *Altenberger/Kroiss/Fellerer*, Bilanzfälschung iSd § 255 AktG und § 122 GmbHG, in *Hammerschmied* (Hrsg), Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa, FS Brogyányi (2008), 183 (198 f); *Brandstetter*, Bilanzdelikte, in *BMJ* (Hrsg), 36. Ottensteiner Fortbildungsseminar aus Strafrecht und Kriminologie, Schriftenreihe des BMJ Bd 138 (2008), 107 (110 ff); *Lewisich/Altenberger*, Bilanzstrafrecht in Österreich: Wieso – woher – wohin? RdW 2010/638, 611; *Hinterhofer* in *Gruber/Harrer* (Hrsg), GmbHG § 122 Rz 34, 60 ff; *Jabornegg/Geist* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁵ § 255 Rz 8 scheinen die beiden Begriffe überhaupt als Einheit aufzufassen.

⁸ Durch Art II Rechnungslegungsgesetz (RLG), BGBl 1990/475.

⁹ Durch Art XVII Finanzmarktaufsichtsgesetz (FMAG), BGBl I 2001/97.

¹⁰ *Altenberger/Kroiss/Fellerer*, Bilanzfälschung iSd § 255 AktG und § 122 GmbHG, in *Hammerschmied* (Hrsg), Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa, FS Brogyányi (2008), 197 f; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 255 Rz 15; *Weilinger/Knauder* in *Straube* (Hrsg), GmbHG § 122 Rz 19.

¹¹ So *Gelbmann*, GesRZ 2003, 22 f; *Jabornegg/Geist* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁵ § 255 Rz 9 sehen alle in Betracht kommenden Verhaltensweisen von den beiden anderen Tathandlungen erfasst.

In den Z 1 bis 5 von Abs 1 sind die „Medien“ der unrichtigen Darstellungen umschrieben; es handelt sich teils um schriftliche, teils um mündliche¹² Darlegungen.

Da das Gesetz zur inneren Tatseite nichts sagt, ist *Vorsatz* erforderlich (§ 7 Abs 1 StGB); bedingter Vorsatz (§ 5 Abs 1 StGB) genügt.

Abgesehen von den bereits erwähnten unbestimmten Begriffen fällt auf, dass die Bestimmungen des UGB über die Rechnungslegung bloß dazu verpflichten, ein „möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln“ (Jahresabschluss: §§ 195, 222 Abs 2 AktG; Bestätigungsvermerk: § 274 Abs 2 UGB); eine Abberufung eines Vorstandes einer AG ist nur bei grober Pflichtverletzung möglich (§ 75 Abs 4 AktG). Wenn die Straftatbestände uneingeschränkt jegliche unrichtige Wiedergabe der „Verhältnisse der Gesellschaft“ oder „erheblicher Umstände“ unter Strafe stellen, so ist dies nicht nur sehr weitgehend¹³, sondern bedeutet auch, dass das *Strafrecht strenger als das Zivil- und Gesellschaftsrecht* ist – während es doch umgekehrt sein sollte: Nur die schwersten Verstöße sollten dem Strafrecht unterliegen (*ultima ratio*). Darin liegt ein *Wertungswiderspruch*.

1.1.2. Geringfügige Abweichungen in GmbHG, SEG und VAG

Dem § 255 AktG am ähnlichsten sind die Straftatbestände im GmbHG, im SEG und im VAG. Doch schon hier fallen Abweichungen auf:

§ 114 VAG kennt noch eine weitere Tathandlung („sonst in wesentlichen Punkten *falsche Angaben macht*“), die neben die unrichtige Wiedergabe, das Verschleiern oder das Verschweigen der Verhältnisse der Gesellschaft oder erheblicher Umstände tritt; deren über die beiden ohnehin schon wenig konturierten anderen Begriffe hinausgehende Bedeutung bleibt dunkel.

Nach § 114 Abs 4 VAG ist § 255 AktG auf die Geschäftsleitung eines *ausländischen* Versicherungsunternehmens anzuwenden¹⁴.

Gem § 122 Abs 2 Z 1 und 2 GmbHG sind auch bestimmte „falsche“ (Z 1) bzw „unrichtige“ (Z 2)¹⁵ *Erklärungen gegenüber dem Firmenbuch* strafbar.

1.1.3. Deutliche Abweichungen in GenG, ORF-G, PSG und SpaltG

Von den bisher dargestellten Gesetzen weichen die Tathandlungen im GenG, ORF-G, PSG und SpaltG noch deutlicher ab.

So *fehlt* in § 41 PSG¹⁶ und § 43 ORF-G – diese beiden Bestimmungen sind fast deckungsgleich – die Tathandlung des *Verschleierns*; strafbar ist hier auch nur, wer entweder die Verhältnisse der Stiftung unrichtig wiedergibt oder erhebliche Umstände verschweigt (nicht aber, wer erhebliche Umstände unrichtig wiedergibt), dafür gibt es auch hier den Auffangtatbestand der „falschen“ Angaben.

¹² Gelbmann, GesRZ 2003, 23 f.

¹³ Lewisch/Altenberger, Bilanzstrafrecht, RdW 2010, 612 sprechen von „geradezu uferlos“; Hinterhofer in Gruber/Harrer (Hrsg), GmbHG § 122 Rz 36 ff.

¹⁴ Dazu Altenberger/Kroiss/Fellerer, Bilanzfälschung iSd § 255 AktG und § 122 GmbHG, in *Hammer-schmied* (Hrsg), Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa, FS Brogyányi (2008), 205.

¹⁵ Nach Gelbmann, GesRZ 2003, 22 haben diese beiden Worte keine unterschiedliche Bedeutung.

¹⁶ Ausführlich zu den Abweichungen zwischen § 255 AktG und § 41 PSG Arnold, Privatstiftungs-gesetz² § 41 Rz 3 ff.

Bis auf den zuletzt genannten Punkt und das Fehlen des Beauftragten stimmt die Umschreibung in § 18 SpaltG mit § 41 PSG und § 43 ORF-G überein. Anzumerken bleibt, dass im UmwG ein entsprechender Straftatbestand fehlt, was aber nicht schadet, weil in dessen Anwendungsbereich – wie auch in jenem des SpaltG – ohnehin § 255 AktG und § 122 GmbHG greifen¹⁷.

Im Vergleich mit allen bisher erwähnten Bestimmungen weicht § 89 GenG (wohl weil es die älteste Bestimmung ist) am meisten ab; die Tathandlung lautet dort (bloß): „falsche oder in irreführender Weise unzureichende Angaben machen oder bestätigen“.

Als einzige Bestimmung enthält das GenG eine *Subsidiaritätsklausel*: Dieser Straftatbestand tritt gegenüber strengeren Tatbeständen zurück.

1.1.4. KMG, InvFG 2011 und ImmoInvFG

Eine Sonderstellung nehmen § 15 KMG, § 189 InvFG 2011 und § 37 ImmoInvFG ein.

Zunächst kriminalisieren § 15 Abs 1 Z 1 KMG und § 189 Abs 1 Z 1 bis 4 InvFG 2011 das Anbieten von Wertpapieren, Veranlagungen oder Fondsanteilen, ohne dass bestimmte Formalerfordernisse erfüllt sind; diese Tathandlungen stellen „Ungehorsamsdelikte“ dar und fallen nicht in den Bereich der „Bilanzdelikte“.

Dagegen ähneln die Tathandlungen in § 15 Abs 1 Z 2 und 4 KMG¹⁸, § 189 Abs 2 InvFG 2011 und § 37 Abs 1 ImmoInvFG („über erhebliche Umstände unrichtige vorteilhafte Angaben machen oder nachteilige Tatsachen verschweigen“) sowie in § 15 Abs 1 Z 3 KMG („keinen Rechenschaftsbericht veröffentlichen“) stark den hier diskutierten Tatbeständen, sind aber enger gefasst als diese: Unrichtige *nachteilige* Tatsachen sind ausdrücklich *nicht strafbar*.

Anders als die bisher dargestellten Straftatbestände sind jene im KMG, im InvFG 2011 und im ImmoInvFG jedoch *nicht* ausdrücklich als *Sonderdelikte* ausgestaltet: Sie enthalten – auch weil sie sich nicht auf bestimmte Gesellschaftsformen beziehen – keine Anführung jener Personenkreise, die als Täter in Betracht kommen, sodass jeder Täter sein kann, der im Rahmen des öffentlichen Angebots von Wertpapieren, Veranlagungen oder Fondsanteilen Aufgaben wahrnimmt (vgl den weiten Begriff des „Anbieters“ in § 6 Abs 1 Z 6 KMG).

1.1.5. Tätige Reue

Nur das SpaltG, das KMG, das InvFG 2011 und das ImmoInvFG sehen den Strafaufhebungsgrund der „tätigen Reue“ vor¹⁹.

Allerdings beschränkt sich § 18 Abs 2 SpaltG auf einen Verweis auf § 167 StGB; da die dortige Bestimmung über tätige Reue aber auf Vermögensdelikte zugeschnitten ist und daher Schadensgutmachung voraussetzt, ist nicht ersichtlich, wie sie auf die hier in Rede stehenden Tatbestände, die sich auf unrichtige oder unterlassene Erklärungen beschränken und einen Schaden gar nicht voraussetzen, an-

¹⁷ Altenberger/Kroiss/Fellerer, Bilanzfälschung iSd § 255 AktG und § 122 GmbHG, in *Hammer-schmied* (Hrsg), Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa, FS Brognyányi (2008), 207.

¹⁸ Eine ähnliche Unterscheidung trifft *Tipold* in *Zib/Russ/Lorenz*, Kapitalmarktgesetz § 15 Rz 5.

¹⁹ Näher *Langer*, Strafbestimmungen (1994), 105 und 139 f.

gewendet werden kann²⁰. Damit scheint die Bestimmung über tätige Reue in § 18 Abs 2 SpaltG *unanwendbar*.

§ 15 Abs 2 und 3 KMG, § 189 Abs 3 und 4 InvFG 2011 und § 37 Abs 2 und 3 ImmoInvFG enthalten sogar je zwei Bestimmungen über tätige Reue: Die eine verweist wiederum auf § 167 StGB und enthält eine Präzisierung, in welchem Umfang Schadensgutmachung zu erfolgen hat; die andere fordert die Verhinderung des Erwerbs der Fondsanteile, bezieht sich aber teils bloß auf das hier nicht interessierende Ungehorsamsdelikt (§ 189 Abs 3 InvFG 2011).

1.1.6. Strafdrohungen

Schließlich sind sogar die Strafdrohungen unterschiedlich: Diese beträgt in fünf Gesetzen (PSG, ORF-G, SpaltG, KMG und ImmoInvFG) *zwei Jahre*, in den übrigen sechs Gesetzen *ein Jahr Freiheitsstrafe*. Die Begründung, die der Gesetzgeber im Jahr 2001²¹ für die Herabsetzung der Strafdrohung in AktG und GmbHG von zwei Jahren auf ein Jahr angegeben hat – der Zusammenhang mit dem Straftatbestand der fahrlässigen Krida (§ 159 StGB) –, überzeugt allerdings nicht: Das Wesen des Vorsatzdelikts Bilanzfälschung kann nicht bloß darauf beschränkt werden, dass Bilanzfälschung eine kridaträchtige Handlung sein kann²².

1.1.7. Nicht erfasste Rechtsformen

Andere als jene Gesellschaftsformen, die in den bisher dargestellten Gesetzen erfasst sind, sind nicht Gegenstand eines Straftatbestands „Bilanzfälschung“; eine analoge Anwendung scheidet wegen des Analogieverbots im Strafrecht (§ 1 StGB; Art 7 EMRK; Art 49 EU-GR-Charta) aus. Dies gilt insb für

- Sparkassen,
- alle Personengesellschaften, also auch die „kapitalistischen“ (GmbH & Co KG),
- Vereine,
- (mit Ausnahme der von § 114 Abs 4 VAG erfassten Einheiten) alle ausländischen juristischen Personen (von der deutschen GmbH über die französische SA bis zur britischen Ltd), und
- (selbstverständlich) auch für Einzelunternehmer.

1.1.8. Rechnungslegungskontrolle

Mittlerweile hat sich der österr Gesetzgeber (als letzter unter allen EU-Mitgliedstaaten und entsprechend den Vorgaben des Unionsrechts²³) dazu durchgerungen, eine *Enforcement-Stelle* (vulgo „Bilanzpolizei“) einzurichten²⁴: Die Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung (OePR²⁵) hat – unter der Aufsicht der Finanzmarktaufsicht (FMA)²⁶ – ihre Tätigkeit bereits aufgenommen. Sie prüft die

²⁰ Gröhs, Bilanzstrafrecht und „Bilanzpolizei“ (Enforcementeinrichtung): Viele offene Fragen und eine fehlende Legalisierungsmöglichkeit, in Gröhs/Kotschnigg (Hrsg), Wirtschafts- und Finanzstrafrecht in der Praxis Bd 4 (2010), 95 (107 ff); krit auch Brandstetter, Bilanzdelikte, in BMJ (Hrsg), 36. Ottensteiner Fortbildungsseminar aus Strafrecht und Kriminologie, Schriftenreihe des BMJ Bd 138 (2008), 109.

²¹ Durch Art XVII Finanzmarktaufsichtsgesetz (FMAG), BGBl I 2001/97.

²² Brandstetter, Bilanzdelikte, in BMJ (Hrsg), 36. Ottensteiner Fortbildungsseminar aus Strafrecht und Kriminologie, Schriftenreihe des BMJ Bd 138 (2008), 108 f.

Einhaltung von Rechnungslegungsvorschriften durch „kapitalmarktorientierte“ Unternehmen, dh solcher, deren Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt im Inland zugelassen sind; der Prüfung unterliegen Abschlüsse beginnend mit jenen, die ein Geschäftsjahr betreffen, das nach dem 30.12.2013 geendet hat (§ 16 RL-KG).

Die Prüfung fördert systematische Verstöße gegen Grundsätze der Rechnungslegung zu Tage; (zwar nicht die OePR, die privatrechtlich als Verein eingerichtet ist, aber sehr wohl) die FMA trifft eine Pflicht zur Anzeige an Kriminalpolizei oder Staatsanwaltschaft (§ 78 Abs 1 StPO). Mit dem bisherigen Schattendasein der Tatbestände des Bilanzstrafrechts in der forensischen Praxis ist es daher – im Tätigkeitsfeld der OePR – wohl vorbei. Es ist daher nun besonders wichtig, dass gerichtlich strafbares Verhalten derart umschrieben ist, dass nur wirklich schwerwiegende Verstöße zum Anlass eines Strafverfahrens genommen werden.

1.1.9. Zusammenfassend: Rechtspolitischer Handlungsbedarf

Die oben (1.1.1.–1.1.7.) dargestellten Unklarheiten und Unstimmigkeiten legen eine Reform des Bilanzstrafrechts nahe; die Aufnahme der Tätigkeit der OePR (1.1.8.) hat die Dringlichkeit noch erhöht.

Auch wenn es sich um einen klassischen Bereich des Wirtschaftsstrafrechts handelt und enge Bezüge zum Rechnungslegungsrecht bestehen, gibt es übrigens keine Vorgaben des Unionsrechts zum Bilanzstrafrecht. Der österr Gesetzgeber ist in seinen Entscheidungen hier also frei.

1.2. Der Ablauf der Reform

Im Bundesministerium für Justiz ist seit 2009 an der Reform gearbeitet worden, wobei von Beginn an die Zielrichtung war, einheitliche Tatbestände im StGB²⁷ zu schaffen. Die zuständige Strafl legislativabteilung im Bundesministerium für Justiz hat im Zuge des Vorhabens laufend eng mit den für Unternehmens- und Rechnungslegungsrecht zuständigen Abteilungen der Zivilrechtssektion zusammengearbeitet.

Grundzüge der Reform wurden ab Herbst 2010 auf Fachveranstaltungen und literarisch²⁸ präsentiert und damit einer Diskussion unterzogen. Vom großen Interesse der Fachöffentlichkeit zeugt eine größere Zahl an Publikationen²⁹, die sich mit verschiedenen Aspekten des Reformvorhabens befasst haben. Im Jahr 2014 konnten die Fachabteilungen des Bundesministeriums für Justiz im Rahmen einer

²³ Siehe Art 24 Abs 4 (insb lit h und i) RL 2004/109/EG vom 15.12.2004 zur Harmonisierung der Transparenzanforderungen in Bezug auf Informationen über Emittenten, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt zugelassen sind („Transparenz-RL“), ABI L 2004/390, 38; vgl auch schon Erwägungsgrund 16 der VO (EG) 2002/1606 vom 19.7.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards („IAS-VO“), ABI L 2002/243, 1.

²⁴ Mit dem Rechnungslegungs-Kontrollgesetz (RL-KG), BGBl I 2013/21.

²⁵ Homepage: <http://www.oepr-afrep.at>.

²⁶ Zum Verhältnis zwischen OePR und FMA exemplarisch *Potacs/Dopsch/Wutscher*, Zur Klärung des Verhältnisses der OePR zur FMA im RL-KG, ZFR 2015, 303.

²⁷ Vor dem StGB – also bis 1974 – stand § 486a StG in Geltung, der den Schuldner mehrerer Gläubiger, der nicht Bilanz zieht oder seine Geschäftsbücher nicht oder unordentlich führt, mit Strafe bedrohte, wenn er (als objektive Bedingung der Strafbarkeit) zahlungsunfähig wurde.

Expertengruppe auch auf die Expertise des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer (iwv) zurückgreifen.

Auch die Anfang 2013 eingesetzte *Arbeitsgruppe „StGB 2015“* hat sich – obgleich das Thema nicht in ihrem Fokus lag – in einer ihrer Sitzungen³⁰ mit der Bilanzstrafrechtsreform befasst; das Reformvorhaben fand grundsätzlich positive Aufnahme, aber die Arbeitsgruppe konnte sich in der Folge nicht näher damit befassen. Daher geht der Abschlussbericht der Arbeitsgruppe – er wurde im September 2014 vorgelegt und dem Parlament übermittelt³¹, wo er am 14.10.2014 im Justizausschuss des Nationalrates behandelt wurde – auf die Bilanzstrafrechtsreform nicht ein.

Dennoch wurde in der Folge entschieden, die Reform des Bilanzstrafrechts in das *Strafrechtsänderungsgesetz 2015*, mit dem die Ergebnisse der Arbeitsgruppe „StGB 2015“ umgesetzt werden sollten, aufzunehmen, eben in Gestalt der §§ 163a–d StGB: Im März 2015 wurde der *Begutachtungsentwurf*³² versendet. Von den über 200 abgegebenen Stellungnahmen befassten sich nicht wenige mit dem Bilanzstrafrecht, eine größere Zahl von Stellungnahmen (vor allem von großen Unternehmen und aus dem Bereich der Wirtschaftsprüfung) überwiegend oder ausschließlich mit diesem Thema.

Der Entwurf – auch die Bestimmungen des Bilanzstrafrechts – wurde im Lichte der abgegebenen Stellungnahme im Bundesministerium für Justiz überarbeitet. Im Juni 2015 wurde die *Regierungsvorlage*³³ eingebracht. Im Zuge der parlamentarischen Beratungen³⁴ – der Justizausschuss befasste sich in Sitzungen am 24. und 30.6.2015 mit dem Entwurf, wobei am 24.6. auch eine Anhörung von Experten stattfand – wurden die Straftatbestände noch in einem Punkt geändert (Eignung, einen „*erheblichen*“ Schaden herbeizuführen, anstelle einen „*schwerwiegenden*“). Das Strafrechtsänderungsg 2015 wurde noch im Juli vom Parlament beschlossen und am 13.8. im BGBl kundgemacht; es wird – so auch die §§ 163a–d StGB – am 1.1.2016 in Kraft treten.

²⁸ Zeder, Reformüberlegungen zum Bilanzstrafrecht, in *Gröhs/Lang/Mair* (Hrsg), Wirtschafts- und Finanzstrafrecht in der Praxis Bd 5 (2012), 153; in Landesgruppe Österreich der Internationalen Strafrechtsgesellschaft (AIDP) (Hrsg), Bilanzdelikte – Neue Herausforderungen (2011), 64; und RdW 2011, 191; Zeder, Aktuelle legislative Entwicklungen im Bereich des Bilanzstrafrechts und des Marktmissbrauchs, in *Lewisch* (Hrsg), Jahrbuch Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit 2012, 7.

²⁹ Etwa *Rohregger*, Reform des Bilanzstrafrechts – Gesellschaftsrechtliche Überlegungen, in *Lewisch* (Hrsg), Jahrbuch Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit 2011, 41; *Wolf*, Wann sind Bilanzfehler strafbar? Gedanken eines Sachverständigen über legale und illegale Fehler, RZ 2011, 139; *Linortner*, Bilanzdelikte (2012); *Siller*, Bilanzdelikte, Umfang – Täter – gesetzliche Regelungen – Rechtsfolgen – Prävention, CFO aktuell 2012, 14; *Reiter*, Überlegungen zur Novelle des Bilanzstrafrechts, VWT 2014, 173; *Lewisch*, Bilanzstrafrecht: Status Quo und Reform, in *Kalss/U. Torggler*, Enforcement im Rechnungslegungsrecht (2015), 63; *Pollak*, Reform der Bilanzdelikte – Ministerialentwurf zum Strafrechtsänderungsgesetz 2015. Ist die Beschränkung auf das wirklich Strafwürdige erreicht? VWT 2015, 116; *Hartig*, Verschärfungen durch die geplante Novelle zum Bilanzstrafrecht – Informationen zum Initiativantrag zur Untreue, VWT 2015, 197; *Hinterhofer*, Bilanzstrafrecht neu, (Entwurf für ein STRÄG 2015): Überblick und erste Einschätzung, RdW 2015, 283; *Schrank/Schlager*, Bilanzstrafrecht NEU, *ecolex* 2015, 558.

³⁰ 12. Sitzung am 28.4.2014.

³¹ III-104 BlgNR XXV. GP.

³² 98/ME XXV. GP.

³³ 689 BlgNR XXV. GP.

³⁴ JA-Bericht 728 BlgNR XXV. GP.

1.3. Die neuen Bestimmungen im Überblick

1.3.1. Einheitliche Tatbestände

An die Stelle der zersplitterten Straftatbestände ist ein einheitlicher Straftatbestand – oder besser: sind einheitliche Straftatbestände – mit einheitlicher Strafdrohung im Strafgesetzbuch getreten (§§ 163a, 163b StGB), die von einer einheitlichen Bestimmung über tätige Reue flankiert sind; dies soll auch die Sichtbarkeit nicht zuletzt für die Ermittlungs- und Verfolgungsbehörden erhöhen.

Die neuen Tatbestände *ersetzen* die Straftatbestände in den oben zuerst angeführten acht Gesetzen (AktG, GmbHG, SEG, GenG, ORF-Gesetz, PSG, VAG 2016 und SpaltG)³⁵. Die Bestimmungen des KMG, des InvFG 2011 und des ImmoInvFG sind nicht einbezogen worden; sie werden aber inhaltlich an die neuen Bestimmungen anzupassen sein.

1.3.2. Erweiterung der erfassten Rechtsformen

Neben den schon derzeit in den erwähnten acht Gesetzen erfassten Einheiten sind nun folgende weiteren Rechtsformen erfasst:

- *große Vereine* im Sinne des § 22 Abs 2 VerG (§ 163c Z 7 StGB),
- *kapitalistische Personengesellschaften*, also offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 189 Abs 1 Z 2 lit a UGB in der Fassung des Rechnungslegungs-ÄnderungsG 2014³⁶ (§ 163c Z 8 StGB),
- *Sparkassen* (§ 163c Z 9) sowie
- *ausländische Verbände*, wenn sie den von § 163c Z 1 bis 11 erfassten inländischen Verbänden vergleichbar sind, sowie wenn ihre übertragbaren Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt im Inland zugelassen sind oder die im Hinblick auf eine Zweigniederlassung im Inland nach § 12 UGB im Firmenbuch eingetragen sind (§ 163c Z 12). Durch diese Bestimmung soll auch der Regelungsgehalt des (oben erwähnten) § 114 Abs 4 VAG (künftig: § 323 Abs 4 VAG 2016) aufgefangen werden³⁷.

1.3.3. Umschreibung der Täterkreise

Zunächst differenzieren die neuen Bestimmungen zwischen *zwei verschiedenen Täterkreisen*, denen jeweils maßgeschneiderte Umschreibungen des in Betracht kommenden inkriminierten Verhaltens zugeordnet werden:

- einerseits (untechnisch gesprochen) „Unternehmensangehörige“ (Organe, § 163a),
- andererseits – in Anlehnung an das deutsche Recht (§ 332 HGB, „Verletzung der Berichtspflicht“) – Abschlussprüfer und andere externe Prüfer (§ 163b).

Betreffend die „Unternehmensangehörigen“ machten es die für zahlreiche Rechtsformen geltenden einheitlichen Tatbestände in § 163a Abs 1 und 2 erforderlich, statt den in den bisherigen Tatbeständen enthaltenen, auf die jeweilige Rechtsform zugeschnittenen Umschreibungen der als Täter in Betracht kommenden Perso-

³⁵ Siehe Art 4–11 StrafrechtsänderungsG 2015.

³⁶ BGBl I 2015/22.

³⁷ So ausdrücklich EB RV 689 BlgNR XXV. GP 31.

nenkreise *allgemein gültige Umschreibungen* zu finden. Dazu greift das Gesetz auf die Definition des „*Entscheidungsträgers*“ nach § 2 Abs 1 des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes (VbVG)³⁸ zurück, die drei Gruppen unterscheidet:

1. Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder und andere zur Vertretung nach außen Befugte;
2. Aufsichtsräte und andere Personen mit Kontrollbefugnis; und
3. Personen, die (ohne zu 1. oder 2. zu gehören) maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung haben.

An die Stelle des in den bisherigen Bestimmungen vielfach genannten „Beauftragten“ tritt – soweit dieser nicht durch die neue gesonderte Bestimmung für externe Prüfer in § 163b StGB erfasst wird – die Formulierung „sonst von einem Entscheidungsträger mit der Informationsdarstellung Beauftragter“; dies soll klarstellen, dass die Beauftragung nicht die Unrichtigkeit und Unvollständigkeit der Informationsdarstellung umfassen muss³⁹.

Das Gesetz (§ 163b Abs 1) zählt eine Reihe in Betracht kommender Arten von *Prüfern* auf⁴⁰; die Generalklausel „sonst als aufgrund verbandsrechtlicher Bestimmungen bestellter Prüfer mit vergleichbaren Funktionen“ macht deutlich, dass nur solche Prüfer gemeint sind, die im Gesellschaftsrecht oder sonst in Gesetzen vorgesehen sind, die (unter den Begriff des Verbandes fallende) Rechtsträger regeln; damit fallen etwa Prüfer des Rechnungshofes oder der OePR nicht unter den Begriff des Prüfers im Sinn des § 163b StGB.

1.3.4. Darstellungs„medien“

Auch bei der Umschreibung der Berichte, Darstellungen, Erklärungen, etc, in denen falsche oder unvollständige Angaben enthalten sind (Darstellungs„medien“) – prototypisch: die Z 1 bis 5 im bisherigen § 255 AktG –, hat die Reform wiederum eine Aufspaltung in Prüfertaten und Taten von „Unternehmensangehörigen“ gebracht.

Der Prüfertatbestand (§ 163b StGB) führt nun ausdrücklich den *Prüfbericht* an, daneben auch Vorträge in Gesellschafter- oder Mitgliederversammlungen.

Bei den Tatbeständen für „Unternehmensangehörige“ (§ 163a StGB) enthält das neue Recht gegenüber dem bisherigen keine grundlegenden Umgestaltungen. Wiederum werden teils allgemeine, für alle Rechtsformen passende Umschreibungen verwendet.

Die bisher in § 255 Abs 1 Z 1 und 5 AktG enthaltenen Bestimmungen sind nun in einer einzigen Ziffer (§ 163a Abs 1 Z 1) zusammengeführt.

Die Regelung aus § 122 Abs 2 Z 1 und 2 GmbHG (Anmeldungen zum Firmenbuch) ist nun in § 163a Abs 1 Z 5 verallgemeinert; um auch – wie bisher – Anmeldungen zu erfassen, die Sacheinlagen betreffen, spricht das Gesetz von Anmeldungen, welche die Leistung von Einlagen auf das Gesellschaftskapital betreffen.

³⁸ Näher *Hilf/Zeder* in WK² VbVG § 2 Rz 2-18.

³⁹ Näher EB RV 689 BlgNR XXV. GP 27; vgl *Krakow*, Bilanzdelikte, in *Keppert/Brandstetter* (Hrsg), Bilanzdelikte (2009), 95.

⁴⁰ Näher EB RV 689 BlgNR XXV. GP 30.

1.3.5. Tathandlungen und Tatobjekte

Der vielleicht wichtigste Punkt der Reform war es, die Tathandlungen *präziser* und in Kongruenz mit den Bestimmungen des Gesellschafts- und Rechnungslegungsrechts zu fassen und *auf das wirklich Strafwürdige zu begrenzen*.

1.3.5.1. Haupttatbestand: falsch oder unvollständig darstellen

Zunächst ging es darum, die zentralen Tathandlungen – wiederum prototypisch jene in § 255 Abs 1 AktG: „unrichtig wiedergibt, verschleiert oder verschweigt“ – anhand dieser Maßstäbe zu überarbeiten.

Die bloß in einem Teil der bestehenden Straftatbestände enthaltene Tathandlung des „*Verschleierns*“ schien die Schwelle dessen, was im gerichtlichen Strafrecht (gesondert) sanktioniert werden muss, nicht zu überschreiten, und wurde daher *nicht übernommen*.

Dass es im neuen Gesetz (§ 163 Abs 1 StGB) statt „unrichtig wiedergeben oder verschweigen“ nun „falsch oder unvollständig darstellen“ heißt, hat bloß sprachliche Gründe; inhaltliche Änderungen sind damit nicht beabsichtigt.

Der Maßstab, was richtig und was vollständig ist, ist den jeweiligen *bilanzrechtlichen Regelwerken* zu entnehmen⁴¹, zu denen also *Akzessorietät* besteht. Dass vor dem Hintergrund der teils geradezu gegensätzlichen Regeln im UGB einerseits und nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) andererseits im Ergebnis bei einer Gesellschaft verboten und strafbar sein kann, was bei einer anderen erlaubt und sogar geboten ist, mag zwar rechtspolitisch wenig befriedigend sein; das Strafrecht kann diese in einem anderen Rechtsbereich geschaffene Widersprüchlichkeit aber nicht auflösen, sondern muss sich darauf beschränken, die dort getroffenen Wertungen zu Grunde zu legen.

Bei der Ausarbeitung des Entwurfs ist auch überlegt worden, nach dem Vorbild der Bestimmungen im KMG, im InvFG 2011 und im ImmoInvFG bloß eine vorteilhaftere unrichtige Darstellung der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage strafbar zu lassen und damit eine nachteilige unrichtige Darstellung – etwa zur Vorbereitung von Steuerhinterziehung – straflos zu stellen. Von diesem Vorhaben wurde aber Abstand genommen.⁴²

1.3.5.2. Tatobjekte: Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage, einschließlich deren künftiger Entwicklung

Die falsche oder unvollständige Darstellung bezieht sich (statt wie bisher auf die „Verhältnisse der Gesellschaft“ und die „erheblichen Umstände“) nun zunächst auf die „Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage“; dieser Terminus bedarf keiner näheren Umschreibung, weil er aus dem Rechnungslegungsrecht wohl bekannt (§§ 195, 222 Abs 2, 274 Abs 2 UGB) – und etwa auch im Kridatbestand (§ 159 Abs 5 Z 4 und 5 StGB) gebräuchlich – ist. Dies allein wäre allerdings zu eng⁴³; in Anlehnung an die in § 243 UGB (insb Abs 3 Z 2) umschriebenen Inhalte des Lageberichts sollen auch für die Beurteilung der künftigen Entwicklung der Vermö-

⁴¹ Illustrativ *Lewisch/Altenberger*, Bilanzstrafrecht, RdW 2010, 613.

⁴² Siehe aber unten (1.3.8.) das Vorhaben zur Anpassung im Finanzstrafrecht.

⁴³ Näher EB RV 689 BlgNR XXV. GP 27.

gens-, Finanz- oder Ertragslage bedeutsame Informationen in den Schutzbereich einbezogen werden.

Eine Beschränkung der Strafbarkeit gegenüber dem geltenden Recht liegt auch darin, dass nicht mehr sämtliche Verhältnisse verbundener Unternehmen insgesamt, sondern bloß solche Umstände erfasst sind, welche die Beziehungen des Verbandes zu mit ihm verbundenen Verbänden (Tochtergesellschaften) betreffen; die Formulierung entspricht der im deutschen Recht verwendeten (§ 400 dAktG).

Auch die gesonderte Erwähnung der einzelnen Geschäftsfälle ist entfallen.

1.3.5.3. Wesentlichkeit

Ein weiteres Element, um Kongruenz mit dem Rechnungslegungsrecht zu erreichen, ist die ausdrückliche Aufnahme der Wesentlichkeit. Diese ist nunmehr in Art 2 Z 16 der RL 2013/34⁴⁴ („Bilanz-RL“) umschrieben und wurde zuletzt auch im Zuge der Umsetzung der RL durch das RÄG 2014⁴⁵ in das UGB (§ 189a Z 10) übernommen. Auf diese Bestimmung verweisen⁴⁶ nun die neuen Straftatbestände: Daher sind falsche oder unvollständige Darstellungen nur strafbar, wenn sie eine wesentliche Information betreffen.

1.3.5.4. Weitere Einschränkungen: Unvertretbarkeit, Schädigungseignung

Im Sinne der Ultima-ratio-Funktion des Strafrechtes sollen vor dem Hintergrund, dass es in Bilanzfragen ohnehin keine absolute Wahrheit geben kann, weitere spürbare *Begrenzungen der Strafbarkeit*⁴⁷ durch zwei zusätzliche Tatbestandselemente erreicht werden:

Zum einen ist eine falsche oder unvollständige Darstellung einer wesentlichen Information nur strafbar, wenn diese falsche oder unvollständige Darstellung *unvertretbar* ist. Die Vertretbarkeit richtet sich nach den inhaltlichen und formellen Vorgaben und Maßstäben der für die Darstellung einzuhaltenden gesetzlichen Vorschriften (insbesondere UGB) oder anerkannter Standards (insbesondere IFRS, siehe § 245a UGB) und ist wiederum dem Grundsatz der Bilanzrechtsakzessorietät geschuldet. Im Begriff „unvertretbar“ steckt aber auch eine Vorsatzkomponente, die der (im Begutachtungsverfahren mehrfach geforderten) Wissentlichkeit nahe kommt.

Zum anderen ist die unvertretbar falsche oder unvollständige Darstellung einer wesentlichen Information nur dann strafbar, wenn sie *geeignet* ist, einen *erheblichen Schaden* für den Verband, dessen Gesellschafter, Mitglieder oder Gläubiger oder für Anleger herbeizuführen.

Beide Komponenten sollen insb bewirken, dass nicht gleichsam automatisch jede Feststellung eines (wesentlichen) Fehlers durch die OePR oder die FMA bereits die Verwirklichung des Straftatbestandes indiziert.

⁴⁴ RL 2013/34/EU vom 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen, ABI L 2013/182, 19.

⁴⁵ BGBl I 2015/22.

⁴⁶ Näher EB RV 689 BlgNR XXV. GP 27 f.

⁴⁷ Wortwahl aus EB RV 689 BlgNR XXV. GP 26.