

Einleitung

Alljährlich legen in den Ländern mit freier Marktwirtschaft Millionen Unternehmer mit ihren Bilanzen Rechenschaft über die Art und Weise, wie sie im vergangenen Geschäftsjahr mit dem ihnen anvertrauten Vermögen gewirtschaftet haben.¹⁾ Malversive Darstellungen in diesem Bereich werden zu den häufigsten Formen von „Wirtschaftskriminalität“ gezählt.²⁾

„Man möchte daher meinen, daß in eben diesem Maße auch deren kriminallistische und strafrechtliche Bedeutung gestiegen wäre, daß man schon von einer eigenen wirtschaftsstrafrechtlichen Unterdisziplin ‚Bilanzstrafrecht‘ – gleich dem Verkehrsstrafrecht – sprechen könnte. Weit gefehlt; es ist noch immer konsternierend, feststellen zu müssen, daß diese stürmische und aufwandreiche Entwicklung und Vermassung des Rechnungs- und Bilanzwesens (Automation!) in Lehre und Praxis längst nicht das Echo gefunden haben, das es verdiente.“³⁾

Die Botschaft der oben zitierten Aussage eines Richters aus dem Jahre 1970 ist angekommen: Das sog „Bilanzstrafrecht“ ist aus der aktuellen Rechtsrealität nicht mehr wegzudenken. Zwei bedeutsame Reformen haben die Schnittstellen-disziplin unlängst wieder in den Fokus von Wissenschaft und Praxis gerückt:

Im Jahr 2013 wurde in Österreich mit dem RL-KG⁴⁾ ein behördliches Kontrollverfahren zur Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Finanzberichterstattung von kapitalmarktorientierten Unternehmen eingeführt (sog *Enforcement*). Geprüft wird, ob die Informationsdarstellung von Unternehmen in bestimmten Publikationsmedien wie Jahresabschlüssen und Lageberichten im Einklang mit den einschlägigen Rechnungslegungsvorschriften steht. Allfällige Fehler werden bescheidmässig festgestellt und im öffentlichen Interesse bekannt gemacht. Dadurch soll die Richtigkeit wichtiger Kapitalmarktinformationen gewährleistet werden.⁵⁾

Durch das Strafrechtsänderungsgesetz 2015⁶⁾ wurden die sog „Bilanzdelikte“ vom Neben- in das Kernstrafrecht des StGB überführt und grundlegend

1) Gössweiner, Bilanzdelikte 9.

2) Siller, CFOaktuell 2012, 14 (16); vgl auch PwC, Global Economic Crime and Fraud Survey 2018, 8 und 27, www.pwc.com/gx/en/services/advisory/forensics/economic-crime-survey.html (Stand 27. 6. 2018); zu prominenten Einzelfällen siehe Peemöller/Hofmann, Bilanzskandale 29ff.

3) Gössweiner, Bilanzdelikte 9.

4) Bundesgesetz über die Einrichtung eines Prüfverfahrens für die Finanzberichterstattung von Unternehmen, deren Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt zugelassen sind (Rechnungslegungs-Kontrollgesetz – RL-KG) BGBl I 2013/21.

5) Vgl § 2 und § 5 RL-KG sowie ErläutRV 2002 BlgNR 24. GP 1.

6) Bundesgesetz, mit dem das Strafgesetzbuch, das Suchtmittelgesetz, die Strafprozessordnung 1975, das Aktiengesetz, das Gesetz vom 6. 3. 1906 über Gesellschaften

reformiert. Aus dem akzessorischen Charakter der strafrechtlichen Bestimmungen ergeben sich materiell-rechtliche sowie verfahrensrechtliche Schnittstellen zum *Enforcement*.

In materiell-rechtlicher Hinsicht stellt sich insbesondere die Frage nach der Abgrenzung strafrechtlich relevanter Fehler von festgestellten Fehlern im behördlichen Rechnungslegungskontrollverfahren. Darstellungen in Jahres- und Konzernabschlüssen sowie Lage- und Konzernlageberichten sind sowohl im *Enforcement* als auch im Strafverfahren Prüfungsgegenstand.⁷⁾ Kriterien, die im Tatbestand des § 163a Abs 1 StGB eine „Beschränkung auf das wirklich Strafwürdige“ gewährleisten sollen,⁸⁾ sind die „Wesentlichkeit“ der Information, die falsche oder unvollständige Darstellung „in unvertretbarer Weise“ sowie die Eignung der Darstellung, einen „erheblichen“ Schaden für bestimmte Informationsadressaten herbeizuführen. Wann ein Darstellungsfehler diese „Schwellen der gerichtlichen Strafbarkeit“⁹⁾ überschreitet, ist aufgrund der Unbestimmtheit der Rechtsbegriffe allerdings äußerst unsicher. So wurde im Ergebnis der aktuellen Evaluierung des Rechnungslegungs-Kontrollgesetzes (September 2016) im Übrigen an den Gesetzgeber appelliert, das Verhältnis von Fehlerfeststellungen im *Enforcement* und möglichen strafrechtlichen Konsequenzen klarzustellen.¹⁰⁾

Herausforderungen ergeben sich auch im Verfahrensrecht: Das materiell-rechtlich bedingte Naheverhältnis von *Enforcement* und Strafverfahren stellt Regelungen wie die behördliche Anzeigepflicht und die strafbewehrte Mitwirkungsverpflichtung im Rahmen des RL-KG auf den Prüfstand. Aus praktischer Sicht stellt sich mitunter die Frage nach einem möglichst effizienten Einsatz der beiden Verfahren, zumal sachverständige Expertise im Wirtschaftsstrafprozess wegen § 163a Abs 1 Z 1 StGB gefragt sein wird.¹¹⁾

In der vorliegenden Arbeit werden die angesprochenen Problembereiche erörtert – der Zugang ist dabei ein strafrechtsdogmatischer: Welche Fehler in der Rechnungslegung von Unternehmen strafrechtlich relevant sind und welche Fehler lediglich im *Enforcement* eine Rolle spielen, wird aufgrund einer Untersuchung der Tatbestandsmerkmale des § 163a Abs 1 Z 1 StGB geklärt. Darüber hinaus wird versucht, das Verhältnis zwischen *Enforcement* und Strafverfahren einer möglichst effizienten, grundrechtskonformen Lösung zuzuführen.

mit beschränkter Haftung, das Gesetz über das Statut der Europäischen Gesellschaft, das Genossenschaftsgesetz, das ORF-Gesetz, das Privatstiftungsgesetz, das Versicherungsaufsichtsgesetz 2016, und das Spaltungsgesetz geändert werden (Strafrechtsänderungsgesetz 2015) BGBl I 2015/112.

7) Siehe § 2 RL-KG und § 163a Abs 1 Z 1 StGB.

8) Vgl 98/ME 25. GP 20 bzw ErläutRV 689 BlgNR 25. GP 25.

9) Vgl ErläutRV 689 BlgNR 25. GP 26.

10) *Pellens/Schmeling/Starke*, Evaluierung des RL-KG. Empfehlungen 3.

11) Vgl *Steiner*, JSt 2016, 505 (511); *Gröhs*, SWK 2015, 1272 (1274); *Wolf*, RZ 2011, 139 (139); *Wess/Bachmann*, CFOaktuell 2016, 61 (64); krit *Toifl* in *Leitner*, Verdeckte Gewinnausschüttung 225 (235).

I. Reform der Bilanzdelikte: „Beschränkung auf das wirklich Strafwürdige“

Unter dem Titel der „**Bilanzdelikte**“ bzw des „**Bilanzstrafrechts**“ werden *pars pro toto* **strafbewehrte manipulative Formen der Darstellung eines Unternehmens** erfasst, wobei über die Bilanz hinausgehend auch andere Informationsinstrumente gegenständlich sind.¹²⁾ Bisher fanden sich diesbezügliche Strafbestimmungen in den gesellschaftsrechtlichen Materiengesetzen.¹³⁾ Mit dem **Strafrechtsänderungsgesetz 2015**¹⁴⁾ wurden die sog Bilanzdelikte grundlegend reformiert und vom Neben- in das Kernstrafrecht überführt:¹⁵⁾ An die Stelle der sondergesetzlichen Bestimmungen treten die §§ 163 a – 163 d StGB, die eine Vereinheitlichung und Neufassung der Tatbestände, der Strafdrohungen und der Regelung der Tätigen Reue mit sich bringen.

Ausgangspunkt der Reform war die Einschätzung, dass die Straftatbestände des Bilanzstrafrechts in den jeweiligen Materiengesetzen ohne hinreichende sachliche Rechtfertigung voneinander abwichen.¹⁶⁾ Unterschiede in der Ausgestaltung der jeweiligen Tatbestände, der Regelung der Tätigen Reue sowie darüber hinaus uneinheitliche Strafdrohungen bewogen den Gesetzgeber dazu, einen rechtsformübergreifenden, einheitlichen Straftatbestand im Kernstrafrecht des StGB zu schaffen.¹⁷⁾ Weiters war die tatbestandsmäßige Differenzierung zwischen Taten von Organen der Gesellschaft und Taten externer Prüfer intendiert. Um dem verfassungsmäßigen Bestimmtheitsgebot besser zu entsprechen, sollten Begriffe in Abstimmung mit dem Gesellschafts- und Rechnungslegungsrecht¹⁸⁾

¹²⁾ Vgl *Zeder*, RdW 2011, 191 (191); *Schrank*, Aufsichtsrat aktuell 2011, 10 (10 ff); *Karollus-Brunner*, Weh dem, der lügt, Der Standard 2008/47/04; *Knötzl/Baritsch*, GeS 2009, 62 (62 f); *Hinterhofer*, RdW 2015, 283 (283).

¹³⁾ § 255 AktG; § 122 GmbHG; § 64 SEG; § 89 GenG; § 43 ORF-Gesetz; § 41 PSG; § 114 VAG und § 18 SpaltG, jeweils idF vor BGBl I 2015/112.

¹⁴⁾ BGBl I 2015/112.

¹⁵⁾ Damit sollte auch die „Sichtbarkeit“ des Straftatbestandes für die Strafverfolgungsbehörden erhöht werden: *Zeder* in *Gröhs/Lang/Mair*, Wirtschafts- und Finanzstrafrecht in der Praxis 2012, 153 (161); *Zeder* in *Lewis*, Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit 2012, 7 (15).

¹⁶⁾ 98/ME 25. GP 20.

¹⁷⁾ Lediglich die in den § 15 KMG, § 189 InvFG und § 37 ImmoInvG enthaltenen Strafbestimmungen wurden aufgrund ihrer gesetzesspezifischen Begehungsformen und des divergierend gefassten Täterkreises nicht einbezogen, eine inhaltliche Anpassung soll aber erfolgen: 98/ME 25. GP 20 bzw auch ErläutRV 689 BlgNR 25. GP 26.

¹⁸⁾ Welches unlängst durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014) BGBl I 2015/22 an die Richtlinie 2013/34/EU (sog „Bilanz-Richtlinie“) angepasst wurde; siehe dazu ErläutRV 367 BlgNR 25. GP.

präzisiert werden.¹⁹⁾ Daneben wurde der Kreis der Tatsubjekte bzw Rechtsträger im Vergleich zur bisherigen Rechtslage erweitert. Die betreffenden Delikte wurden schließlich in den Katalog des § 64 Abs 1 StGB aufgenommen, um die Geltung österreichischer Strafgesetze unabhängig von jenen des Tatorts (vgl § 67 Abs 2 StGB) im Falle von strafbaren Handlungen im Ausland mit Bezug auf in Österreich ansässige Rechtsträger zu gewährleisten.²⁰⁾

Die für die vorliegende Arbeit maßgebliche Schnittstelle zwischen *Enforcement* und Strafrecht bildet der Tatbestand des **§ 163a Abs 1 Z 1 StGB**. Von diesem werden Darstellungen in Jahres- und Konzernabschlüssen sowie Lage- und Konzernlageberichten erfasst, welche gem § 2 Abs 1 RL-KG auch Prüfungsgegenstand des *Enforcements* sind. Im Folgenden wird der Gesetzwerdungsprozess dieser Neuregelung nachvollzogen. Deklarierendes Ziel der Gesetzgebung war es, mit der Reform der Bilanzdelikte eine „Beschränkung auf das wirklich Strafwürdige“ zu erreichen.²¹⁾ Die Erörterung der legislatischen Umsetzung dieser Zielvorgabe bildet den Schwerpunkt der folgenden Darstellung.

A. Vorschlag durch den Ministerialentwurf 98/ME 25. GP

Der Ministerialentwurf wich noch in einigen wesentlichen Punkten – darunter auch in der Tathandlung (im Folgenden unterstrichen) – von der endgültig beschlossenen Fassung ab. Der Straftatbestand des § 163a Abs 1 Z 1 StGB lautete idF des Ministerialentwurfs 98/ME 25. GP wie folgt:

„Unrichtige Darstellung der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage bestimmter Verbände

(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 (...)

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.

(...)

(4) Die Unrichtigkeit einer Darstellung ist 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.“

¹⁹⁾ 98/ME 25. GP 20 bzw auch ErläutRV 689 BlgNR 25. GP 25.

²⁰⁾ ErläutRV 689 BlgNR 25. GP 13; weiterführend Karollus in *Leitner/Brandl*, Finanzstrafrecht 2016, 27 (38 ff).

²¹⁾ 98/ME 25. GP 20 bzw auch ErläutRV 689 BlgNR 25. GP 25.

Vor dem Hintergrund der intendierten „Beschränkung auf das wirklich Strafwürdige“ sollte eine Einschränkung der Strafbarkeit vor allem durch die sog. **„Bilanzrechtsakzessorität“** gewährleistet werden, wonach sich die Unrichtigkeit der Darstellung „nach den Maßstäben der dabei einzuhaltenden gesetzlichen Bestimmungen oder anerkannten Standards“ richtet. Damit sollte dem Umstand Rechnung getragen werden, dass es „ohnehin keine absolute Wahrheit in Bilanzfragen“ geben könne. Bewertungs- und Ermessensspielräume, die im Rahmen der Bilanzpolitik entsprechend genützt werden könnten, würden nicht automatisch zu einem einzigen richtigen Ergebnis führen. Strafbar könne daher nur sein, was außerhalb dieser Spielräume liege.²²⁾ Die Erläuterungen zum Ministerialentwurf sprechen (bereits) in diesem Zusammenhang von der „unvertretbaren“ Bilanz; der Rahmen des „Vertretbaren“ würde durch die einschlägigen Vorschriften des UGB oder anerkannter internationaler Standards wie den IAS/IFRS (= *International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards*) abgesteckt.²³⁾

Ein weiterer Faktor für die Eingrenzung der Strafbarkeit sollte die im Tatbestand geforderte **„Erheblichkeit“** der Unrichtigkeit der Darstellung sein. In **Abs 4** der Bestimmung wurde der Begriff der „Erheblichkeit“ eigens definiert. Zentraler Aspekt der Erheblichkeit ist danach die Entscheidungsrelevanz der unrichtig dargestellten Information. Den Erläuterungen zufolge sollte die „Erheblichkeit“ das Produkt der beiden Faktoren der abstrakten Bedeutung der von der Unrichtigkeit betroffenen Information einerseits und des konkreten Ausmaßes der Unrichtigkeit andererseits bilden. Damit sollte der rechtspolitisch gewünschte Effekt erreicht werden, dass in qualitativ sehr wichtigen Bereichen quantitativ „kleine“ Fehler ebenso strafrechtliche Geltung beanspruchen wie quantitativ „große“ Fehler in per se „nicht ganz so bedeutsamen“ Bereichen. Eine mathematische Berechnung dieser „Erheblichkeitsschwelle“, etwa in Form einer prozentuellen Relation zwischen der von der Unrichtigkeit betroffenen Größe und einer Bezugsgröße aus dem Jahresabschluss,²⁴⁾ wurde in den Materialien ausdrücklich abgelehnt und stattdessen eine Bewertung im Einzelfall befürwortet.²⁵⁾

Die geplante Neuregelung der Bilanzdelikte rief ein beachtliches Echo von Seiten der Unternehmen und Interessenvertretungen hervor,²⁶⁾ welches inhaltlich insbesondere von Forderungen nach einer Harmonisierung mit dem seit 2013 in Österreich normierten *Enforcement* geprägt war.

²²⁾ 98/ME 25. GP 21.

²³⁾ 98/ME 25. GP 21.

²⁴⁾ Siehe dazu instruktiv *Schlager-Haider*, RWZ 2013, 302 (305f); weiters *Keppert* in *Keppert/Brandstetter*, Bilanzdelikte 35 (51).

²⁵⁾ 98/ME 25. GP 21f.

²⁶⁾ Vgl. *Birklbauer/Oberlaber/Schmidhuber*, Strafrechtsreform 2015, 107f; Stellungnahmen zu 98/ME XXV. GP, www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/ME/ME_00098/ (Stand 27. 6. 2018).

B. Exkurs: Fehlerfeststellungen im Enforcement

Der Anglizismus *Enforcement* hat sich in der Bedeutung der „Durchsetzung“ bzw. „Geltendmachung“ von Rechnungslegungsvorschriften durch behördliche Überprüfung der Rechnungslegung und gegebenenfalls Anordnung angemessener Maßnahmen im Falle dessen, dass die Finanzmarktinformation nicht im Einklang mit den anzuwendenden Vorschriften steht, international durchgesetzt.²⁷⁾

Basierend auf europarechtlichen Vorgaben²⁸⁾ wurde in Österreich die Rechnungslegung von Unternehmen, deren Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt im Inland zugelassen sind, mit dem Rechnungslegungs-Kontrollgesetz (RL-KG)²⁹⁾ einer externen Kontrolle durch die medial auch als „Bilanzpolizei“ bekannte Institution der Österreichischen Prüfstelle für Rechnungslegung (OePR) in Zusammenarbeit mit der Finanzmarktaufsicht (FMA) unterworfen.

Deklariertes Ziel der *Enforcement*-Einrichtung ist es, präventiv Unrichtigkeiten wichtiger Kapitalmarktinformationen entgegenzuwirken und im Falle dessen, dass Unrichtigkeiten auftreten bzw. aufgedeckt werden, den Kapitalmarkt darüber zu informieren.³⁰⁾ Die Information des Kapitalmarkts folgt aus der Verpflichtung des Unternehmens zur Fehlerveröffentlichung gem § 5 Abs 2 RL-KG.

Die *Enforcement*-Institutionen werden gem § 2 Abs 1 RL-KG bei konkreten Anhaltspunkten für einen Verstoß gegen die Rechnungslegungsvorschriften nach Maßgabe des öffentlichen Interesses („Anlassprüfung“)³¹⁾ oder ohne besonderen Anlass („Stichprobenprüfung“)³²⁾ tätig. Die Bestimmungen des RL-KG finden gem § 16 leg cit erstmals auf Abschlüsse und sonstige vorgeschriebene Informationen jenes Geschäftsjahres, das nach dem 30. 12. 2013 endet,³³⁾ Anwendung. Alle in Österreich zu prüfenden Unternehmen³⁴⁾ sollen

²⁷⁾ Merkt in *Kalss/Torggler*, *Enforcement*, 21 (27, 32); siehe auch die Definition gem *CESR*, Standard No. 1 on Financial Information. *Enforcement of Standards on Financial Information in Europe B Principle 2*, www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/2015/11/03_073.pdf (Stand 27. 6. 2018).

²⁸⁾ Verordnung (EG) 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. 7. 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, ABl L 2002/243, 1; Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. 12. 2004 zur Harmonisierung der Transparenzanforderungen in Bezug auf Informationen über Emittenten, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt zugelassen sind, und zur Änderung der Richtlinie 2001/34/EG, ABl L 2004/390, 38.

²⁹⁾ BGBl I 2013/21.

³⁰⁾ ErläutRV 2002 BlgNR 24. GP 1.

³¹⁾ Näher *Rohatschek* in *Kalss/Torggler*, *Enforcement* 49 (52).

³²⁾ Näher *Rohatschek* in *Kalss/Torggler*, *Enforcement* 49 (52).

³³⁾ Also am 31. 12. 2013 oder später bzw für Abschlüsse ab dem Jahr 2013; vgl *Jettmar* in *Zeder*, *Bilanzstrafrecht* 55 (55).

³⁴⁾ Siehe www.wienerbourse.at/emittenten/aktien/unternehmensliste/ (Stand 27. 6. 2018).

in einem Zeitraum von fünf bis sechs Jahren mindestens einmal der Rechnungslegungskontrolle unterzogen werden.³⁵⁾

Zum Fehlerbegriff im Bereich des *Enforcements* ist zunächst festzustellen, dass das RL-KG einer einschlägigen Definition entbehrt. Gem § 2 RL-KG hat die FMA zu prüfen, ob die Rechnungslegung von Unternehmen den nationalen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften entspricht. Die besagten Rechnungslegungsvorschriften sind aber nicht immer eindeutig und ebenso wie sonstige Rechtsnormen von unbestimmten Gesetzesbegriffen, welche der Auslegung bedürfen, geprägt. *Jettmar*, Leiter der OePR, hält fest, dass in der Rechnungslegungskontrolle Bilanzierungen im Rahmen zulässiger Interpretationen zu keinen Fehlerfeststellungen führen.³⁶⁾ Des Weiteren sollen nach allgemeiner Auffassung³⁷⁾ sowie der Prüfungspraxis³⁸⁾ im Rechnungslegungskontrollverfahren nur „wesentliche“ Fehldarstellungen von Relevanz sein bzw als „Fehler“ gewertet und veröffentlicht werden. Maßgeblich ist hierfür folgende Definition der „Wesentlichkeit“ gem IAS 8.5.:

„Auslassungen oder fehlerhafte Darstellungen von Posten sind wesentlich, wenn sie einzeln oder insgesamt die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten. Wesentlichkeit hängt vom Umfang und von der Art eines Postens ab, der jeweils unter den besonderen Umständen der Auslassung oder der fehlerhaften Darstellung einer Angabe beurteilt wird. Der Umfang oder die Art dieses Postens, bzw eine Kombination dieser beiden Aspekte, könnten der entscheidende Faktor sein.“³⁹⁾

Bis dato finden sich 38 Fehlerveröffentlichungen auf der Homepage der FMA.⁴⁰⁾ Im letzten Berichtsjahr 2017 kam es bei 31 abgeschlossenen Prüfungen zu acht Feststellungen einer fehlerhaften Rechnungslegung, was einer Fehlerquote von rund 26% entspricht.⁴¹⁾ Eine ähnlich hohe Quote von Fehlerfeststellungen (23%) ergab sich im Prüfungsjahr 2016.⁴²⁾ Im Vergleich dazu wurde im

³⁵⁾ *Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung (OePR)*, Tätigkeitsbericht 2015, 4.

³⁶⁾ *Jettmar* in *Zeder*, Bilanzstrafrecht, 55 (59).

³⁷⁾ *Moser*, SWK 2013, 39 (44); *Moser*, Aufsichtsrat aktuell 2013, 12 (14); *Herbst* in *Urnik/Fritz-Schmied*, Bilanzsteuerrecht. Jahrbuch 2013, 207 (222f); *Rohatschek/Schiemer* in *Bertl et al*, Wiener Bilanzrechtstage 2014, 47 (48f und 55f); *Frotz*, RWZ 2014, 97 (99).

³⁸⁾ *Jettmar* in *Zeder*, Bilanzstrafrecht 55 (57f); *Rohatschek* in *Kalss/Torggler*, Enforcement 49 (57f); Stellungnahme *Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung* (89/SN-98/ME 25. GP); in diesem Sinne auch der Beschluss des OLG Frankfurt am Main 22. 1. 2009, WpÜG 1/08, WpÜG 3/08 <https://openjur.de/u/301758.html> (Stand 27. 6. 2018); folgend OLG Frankfurt am Main 31. 5. 2012, WpÜG 2/12, WpÜG 3/12 <https://openjur.de/u/438694.html> (Stand 27. 6. 2018).

³⁹⁾ Vgl die Stellungnahme *Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung* (89/SN-98/ME 25. GP).

⁴⁰⁾ www.fma.gv.at/querschnittsthemen/enforcement/ (Stand 27. 6. 2018).

⁴¹⁾ *Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung (OePR)*, Tätigkeitsbericht 2017, 7.

⁴²⁾ *Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung (OePR)*, Tätigkeitsbericht 2016, 3.

Jahr 2015 bei gleicher Anzahl an abgeschlossenen Prüfungen eine deutlich höhere Fehlerquote von rund 45% verzeichnet.⁴³⁾ Erläuterungen zum signifikanten Abfall der Fehlerquote in den Jahren 2016 und 2017 enthalten die entsprechenden Tätigkeitsberichte leider nicht, weshalb auch an dieser Stelle auf Mutmaßungen verzichtet werden soll. Seitens der OePR wird lediglich festgehalten, dass sich die Qualität der geprüften Rechnungsabschlüsse im Laufe der operativen Tätigkeit der Prüfstelle deutlich verbessert habe. Eine Fehlerquote im Bereich von 25% liege im europäischen Durchschnitt.⁴⁴⁾

C. Begutachtungsverfahren: Ausgewählte Stellungnahmen zu 98/ME 25. GP

Allen voran sei die **Stellungnahme der OePR** angeführt, welche die Problematik des Entwurfs aus der Perspektive der Praxis der Rechnungslegungskontrolle aufzeigt: Eine **Fehlerfeststellung im Rahmen des Enforcements** könne im Hinblick auf die tatbestandsmäßige Umschreibung der strafbaren „Unrichtigen Darstellung“ gem § 163a StGB idF 98/ME 25. GP die **Erfüllung des objektiven Tatbestands indizieren**.⁴⁵⁾

Dies ist aus folgenden Gründen nachvollziehbar: Wenn auch im Rahmen des *Enforcements* nur als Fehler zu werten ist, was außerhalb zulässiger bilanzpolitischer Bewertungs- und Ermessensspielräume liegt,⁴⁶⁾ dann entspricht dies der oben beschriebenen Erläuterung des Ministerialentwurfs zum Tatbestand der unrichtigen Darstellung des § 163a StGB im Sinne der „Bilanzrechtsakzesorietät“.⁴⁷⁾ Die „Erheblichkeit“ bietet überdies kein trennscharfes Abgrenzungskriterium, zumal die Definition der „Erheblichkeit“ in § 163a Abs 4 StGB idF 98/ME 25. GP nahezu jener der „Wesentlichkeit“ gem IAS 8.5. gleicht, an welcher sich die *Enforcement*-Institutionen bei Fehlerfeststellungen orientieren.⁴⁸⁾

Die OePR konstatierte deshalb in ihrer Stellungnahme, dass es ergänzender bzw eingrenzender Normierung bedürfe, um einen Automatismus dahingehend zu vermeiden, dass jeder Fehler iSd *Enforcements* bereits den objektiven Straftatbestand erfülle.⁴⁹⁾

Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler trat demzufolge in ihrer Stellungnahme zum Entwurf dafür ein, dass eine wesentliche Fehldarstellung im

⁴³⁾ Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung (OePR), Tätigkeitsbericht 2015, 3.

⁴⁴⁾ Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung (OePR), Tätigkeitsbericht 2017, 7.

⁴⁵⁾ Stellungnahme Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung (89/SN-98/ME 25. GP).

⁴⁶⁾ Vgl nunmehr zur „Unvertretbarkeit“ Jettmar in Zeder, Bilanzstrafrecht 55 (59).

⁴⁷⁾ 98/ME 25. GP 21.

⁴⁸⁾ Stellungnahme Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung (89/SN-98/ME 25. GP 1 f).

⁴⁹⁾ Stellungnahme Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung (89/SN-98/ME 25. GP).

Sinne des Bilanzrechts alleine noch nicht ausreichend für eine Strafbarkeit sein könne und betonte, dass die „strafrechtliche Erheblichkeit“ höher anzusetzen sei als die „bilanzrechtliche Wesentlichkeit“.⁵⁰⁾

Die oben geschilderten Begebenheiten ließen zahlreiche Unternehmer, insbesondere jene, welche gem § 1 Abs 1 RL-KG mit ihrer Rechnungslegung dem *Enforcement* unterliegen, im Begutachtungsverfahren befürchteten, sich künftig ob der **Komplexität der (internationalen) Rechnungslegungsstandards** permanent „mit einem Fuß im Kriminal“ zu befinden.⁵¹⁾ Geschürt wurden die Befürchtungen dadurch, dass bei Verdacht einer Straftat im Zusammenhang mit der Rechnungslegung eines Unternehmens die FMA als Behörde grundsätzlich⁵²⁾ die **Anzeigepflicht gem § 78 StPO** trifft. Eine Strafbarkeit liege dann durch den erforderlichen Nachweis des Eventualvorsatzes nicht mehr weit: Insbesondere dann, wenn sich der Bilanzierende zwischen alternativen Darstellungen entscheiden müsste, könnte angenommen werden, er habe die Unrichtigkeit der gewählten Darstellung ernsthaft für möglich gehalten und in Kauf genommen. Salopp werde in Verteidigerkreisen im Hinblick auf die Entscheidungspraxis bei Eventualvorsatz sogar von einer „Beweislastumkehr“ gesprochen.⁵³⁾

Aus dem Argument der „**Ultima-Ratio-Funktion**“ des Strafrechts wurden daher tatbestandsmäßige Einschränkungen der Strafbarkeit gefordert, wie das Erfordernis von Wissentlichkeit auf subjektiver und die Eignung der Darstellung, einen schwerwiegenden Schaden herbeizuführen, auf objektiver Tatbestandsebene. Mehrfach wurde betont, dass es auf die „Unvertretbarkeit“ der Darstellung ankommen müsse.⁵⁴⁾

Auch von **justizieller Seite** wurden Bedenken gegenüber dem Tatbestand, insbesondere im Hinblick auf die **Definition der Erheblichkeit**, geäußert:

Hervorzuheben ist die Stellungnahme der WKStA, welche eine **Anwendungsproblematik** in der Definition der „Erheblichkeit“ ortete: Dem Wortlaut

⁵⁰⁾ Stellungnahme *Kammer der Wirtschaftstreuhandler und Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer* (135/SN-98/ME 25. GP 7).

⁵¹⁾ Vgl ua die Stellungnahmen *Telekom Austria AG* (11/SN-98/ME 25. GP); *Verbund AG* (16/SN-98/ME 25. GP); *ÖBB-Holding AG* (22/SN-98/ME 25. GP); *Vienna International Airport, Flughafen Wien AG* (29/SN-98/ME 25. GP); *voestalpine AG* (30/SN-98/ME 25. GP); *Bundesimmobiliengesellschaft m. b. H.* (61/SN-98/ME 25. GP); *Österreichische Post AG* (80/SN-98/ME 25. GP); *PORR AG* (88/SN-98/ME 25. GP); *Österreichische Bundes- und Industriebeteiligungen GmbH* (93/SN-98/ME 25. GP); in Interessensvertretung die Stellungnahmen *Wirtschaftskammer Österreich* (62/SN-98/ME 25. GP); *Aktienforum* (118/SN-98/ME 25. GP); *Industriellenvereinigung* (120/SN-98/ME 25. GP); *Verband der Versicherungsunternehmen Österreichs* (121/SN-98/ME 25. GP).

⁵²⁾ Zur Begrenzung der Anzeigepflicht gem § 6 Abs 1 RL-KG *Zeder, ecolex* 2013, 235 (237); *Nowotny, RWZ* 2013, 29 (31) bzw eingehend Kapitel III. A.

⁵³⁾ Vgl Stellungnahme *Kammer der Wirtschaftstreuhandler und Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer* (135/SN-98/ME 25. GP 2ff). Siehe dazu zum sog *dolus ex re Ratz* in WK StPO § 281 StPO Rz 452; RIS-Justiz RS 0098671.

⁵⁴⁾ Vgl die unter FN 51 angeführten Stellungnahmen.

des Entwurfs zufolge müsse die Staatsanwaltschaft beweisen, dass die Fehldarstellung geeignet war, Entscheidungen der Empfänger zu beeinflussen. Dies erfordere die Einholung von Gutachten, welche eine allfällige Differenz im Investorenverhalten beurteilen müssten. Diese Beweisführung wäre nicht nur zeitaufwändig und teuer, sondern überdies diffizil, da der jeweilige Empfängerkreis einer Fehldarstellung, die Bedeutung der Information sowie das Ausmaß der Fehldarstellung definiert werden müssten, bevor der Einfluss auf die Entscheidung geprüft werden könne. All dies lasse lange anhängige und kostenintensive Ermittlungsverfahren erwarten.⁵⁵⁾

Die Oberstaatsanwaltschaft Linz bezeichnete die Legaldefinition des § 163a Abs 4 StGB idF 98/ME 25. GP als „hochgradig unbestimmt“. Nahezu jede unrichtige Wiedergabe wirtschaftlicher Daten wäre nämlich – zumindest abstrakt – dazu geeignet, Entscheidungen des einschlägigen Adressatenkreises zu beeinflussen. Diese dem Wortlaut nach mögliche extensive Auslegung würde die intendierte Einschränkung der Strafbarkeit auf Tatbestandsebene konkreter machen. Alternativ sei auf einen erweiterten Vorsatz des Täters, durch die unrichtige Darstellung Entscheidungen anderer zu beeinflussen, abzustellen.⁵⁶⁾

Auch die Staatsanwaltschaft Innsbruck sah die Praxis mit Schwierigkeiten im Hinblick auf die Beurteilung der Erheblichkeit konfrontiert. Die einzelfallbezogene Bewertung bzw die Ausarbeitung von bestimmten Kriterien durch die Rsp würde zumindest in den ersten Jahren zu Unsicherheiten und allenfalls sogar divergierenden Entscheidungen führen.⁵⁷⁾

Aus praktischer Sicht moniert auch der Österreichische Rechtsanwaltskammertag, dass durch § 163a Abs 4 StGB idF 98/ME 25. GP ein unklarer Gesetzesbegriff durch weitere, viele Interpretationen zulassende Ausführungen auf eine Weise definiert werde, die keine klare Beurteilung zulasse, welche jedoch für die Praxis der Rechtsanwendung und die Sicherstellung von Rechtssicherheit erforderlich wäre.⁵⁸⁾

Darüber hinaus war die **Regelung der Tätigen Reue** in § 163d StGB idF 89/ME 25. GP Gegenstand der Kritik bzw der Forderung nach einer Harmonisierung mit dem *Enforcement*, konkret mit dessen Sanktionsmechanismus.

Die Möglichkeit der Erlangung der Straffreiheit durch Tätige Reue war im Entwurf für die praktisch bedeutsamen⁵⁹⁾ Fälle der unrichtigen Informations-

⁵⁵⁾ Stellungnahme *Zentrale Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption* (117/SN-98/ME 25. GP 7f); diesen Aspekt hervorhebend *Hartig*, VWT 2015, 197 (199).

⁵⁶⁾ Stellungnahme *Oberstaatsanwaltschaft Linz* (100/SN-98/ME 25. GP 2).

⁵⁷⁾ Stellungnahme *Staatsanwaltschaft Innsbruck* (134/SN-98/ME 25. GP 7).

⁵⁸⁾ Stellungnahme *Österreichischer Rechtsanwaltskammertag* (70/SN-98/ME 25. GP 9).

⁵⁹⁾ Dazu *Schrank/Schlager*, RWZ 2016, 70 (70ff); *Stuefer*, JSt 2015, 344 (345); *Pollak*, VWT 2015, 116 (118); *Frotz*, Vortrag vom 15. 10. 2015: „Das neue Allgemeine Bilanzstrafrecht – eine Verbesserung aus Sicht des Adressaten? Anmerkungen aus der Praxis“, Folie 8; vgl weiters *Puck* in *AIDP*, Bilanzdelikte 8 (9).