

## Tagungsbericht

### Ergebnisse der 21. Finanzstrafrechtlichen Tagung

#### Tagungsbericht – Bilanzstrafrecht neu und Verbandsverantwortlichkeit<sup>1</sup>

Am 31.3.2015 fand im Linzer Kunstmuseum Lentos die 21. Finanzstrafrechtliche Tagung unter der fachlichen Leitung von WP/StB Hon.-Prof. Dr. Roman Leitner und StB Mag. Rainer Brandl statt. Schirmherren der Veranstaltung waren Leitner/Leitner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, das Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz, das Institut für Finanzrecht der Universität Graz sowie erstmalig das Institut für Österreichisches und Europäisches Wirtschaftsstrafrecht der Universität Wien.

#### A. Einleitung

Zur Eröffnung der 21. Finanzstrafrechtlichen Tagung im Linzer Lentos Kunstmuseum fand Justizminister Univ.-Prof. Dr. Wolfgang Brandstetter lobende Worte für die nun schon zum Markenzeichen gewordene Tagung. Er betonte insbesondere, dass durch diese Tagung maßgebliche Impulse an die Fachwelt und Legistik weitergegeben werden. Auch die Neufassung der bilanzstrafrechtlichen Bestimmungen durch das Strafrechtsänderungsgesetz 2015<sup>2</sup> sei von den Diskussionen einer früheren Finanzstrafrechtlichen Tagung maßgeblich beeinflusst worden.

Beim Verbandsverantwortlichkeitsgesetz ortete Brandstetter Nachbesserungsbedarf und verwies auf die beim Verfassungsgerichtshof anhängigen Verfahren<sup>3</sup>. Das VbVG fände in der Praxis nur zurückhaltend Anwendung, laut einer Evaluierungsstudie würden Staatsanwälte aufgrund der geringen Erfolgsaussichten und dem Insolvenzrisiko für Unternehmen das VbVG nur vorsichtig anwenden. Brandstetter erwähnte auch die Kritik Schönemanns<sup>4</sup>, wonach mit der Verbandsverantwortlichkeit durch die Zurechnung von Drittverschulden das klassische Schuldstrafrecht verlassen werde; sie diene nur der Generalprävention. Dieser Sichtweise schloss sich Brandstetter an und kündigte Reformbereitschaft, insbesondere die Sanktionen des VbVG betreffend, an.

Prof. Dr. Markus Jäger (Richter am Bundesgerichtshof Karlsruhe) widmete sich im zweiten Teil der Eröffnung der rechtsvergleichenden Sicht mit Deutschland sowie der europäischen Dimension des Themas. Er erwähnte hierbei die besondere Dynamik des Steuerstrafrechts in Deutschland: Unter anderem wurde die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige eingeschränkt und für „Steuerhinterziehung in besonders schweren Fällen“ legt die Rechtsprechung nunmehr einheitlich eine Betragsgrenze von EUR 50.000 zu Grunde, ohne wie bisher nach aktivem Tun oder Unterlassen zu differenzieren. In Kürze soll ein Anwendungserlass erscheinen, der eine Abgrenzung zwischen Selbstanzeige und bloßer Berichtigung nach

§ 153 dAO ermöglichen soll. Problematisch sei jedoch der fehlende Vertrauensschutz solcher Anwendungserlässe, da diese nur die Finanzverwaltung, nicht jedoch die Gerichte und Staatsanwaltschaften binden. Auch das europäische Recht nimmt laut Jäger über das materielle Steuerrecht mehr und mehr Einfluss auf das Steuerstrafrecht. Besonders betroffen ist der Bereich der Umsatzsteuer und Verbrauchsteuern, der weitgehend europarechtlich harmonisiert ist. Hervorgehoben wurden in diesem Zusammenhang die EuGH-Urteile „Taricco“<sup>5</sup> und „Prankl“<sup>6</sup>.

Im Urteil „Taricco“ erklärte der EuGH eine italienische Verjährungsregelung des Strafrechts für nicht anwendbar, da eine zu kurze Verjährungsfrist keine abschreckende Maßnahme gegen Betrügereien zulasse und keinen effektiven Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaft bewirke. Deswegen verstoße eine solche Regelung gegen Art. 325 AEUV.

Im österreichischen Vorabentscheidungsverfahren „Prankl“ ging es um geschmuggelte Zigaretten, die von Ungarn über Österreich nach Großbritannien transportiert und dort entdeckt wurden. Österreich stellte dem EuGH die Frage, ob die Zigaretten mit Tabaksteuer belegt werden dürfen, auch wenn sich die Ware nicht mehr in Österreich befinde. Der EuGH ließ hier die Besteuerung nur im Bestimmungsland zu. Ein allgemeines Besteuerungsrecht für Durchgangsmittelländern existiere nicht, selbst wenn verbrauchsteuerpflichtige Waren vorschriftswidrig befördert werden<sup>7</sup>. Jäger stellte die Frage der Strafbarkeit in Österreich in den Raum, wenn sich die Ware nicht mehr in Österreich befinde, ein Problem, mit dem sich der deutsche BGH bereits befassen musste.

Besonderes Augenmerk schenkte Jäger auch § 22 FinStrG, der ihm aus rechtsvergleichender Sicht interessant erschien. Es stelle sich die Frage, ob Daten aus einer finanzstrafrechtlichen Selbstanzeige für die Verfolgung eines Bilanzdeliktes nach § 163a und § 163b StGB verwendet werden dürfen. § 22 Abs. 4 FinStrG schließt eine Bestrafung der Straftaten der §§ 163a und § 163b StGB aus, wenn diese ausschließlich iZm einer Abgabenhinterziehung iSd § 33 FinStrG begangen wurden, es ist also nur das Finanzvergehen zu bestrafen. In Deutschland würde eine Selbstanzeige wegen eines Strafdeliktes auch die Bestrafung des damit in Erscheinung tretenden Finanzvergehens bedeuten. Der BGH<sup>8</sup> hat in einer Entscheidung vom 5.5.2004 zum nemo-tenetur-Grundsatz (Verwendungsverbot gemäß § 393 Abs. 2 dAO), der Verfassungsrang hat, erkannt, dass dieser nicht auf die Selbstanzeige anwendbar ist.<sup>9</sup> Die Selbstanzeige basiert auf Freiwilligkeit, daher dürfen die Daten aus der Selbstanzeige weiter verwertet werden. Laut Jäger sei diese Verwendungserlaubnis der Daten in Deutschland ein Hindernis für die Erstattung einer Selbstanzeige; allerdings spiele das Bilanzstrafrecht in der deutschen Praxis bislang eine untergeordnete Rolle.

5 EuGH Ur. v. 8.9.2015, C-105/14, Ivo Taricco ua.

6 EuGH Ur. v. 5.3.2015, C-175/14, Prankl.

7 EuGH Ur. v. 5.3.2015, C-175/14, Prankl, Rn 27.

8 BGH Ur. v. 5.5.2004 – 5 StR 548/03, BGHSt 49, 136.

9 BGH Ur. v. 5.5.2004 – 5 StR 548/03, BGHSt 49, 136 Rn 46 lautet: „Der Täter einer Steuerhinterziehung kann nicht zur Abgabe einer Selbstanzeige gezwungen werden. Dies macht deutlich, daß in dieser Situation, in welcher der Steuerpflichtige aufgrund seiner vorherigen Steuerstraftat nicht mehr mit Zwangsmitteln zur Erfüllung seiner steuerrechtlichen Pflichten veranlaßt werden kann (§ 393 Abs. 1 AO) und er als Beschuldiger in einem Strafverfahren keine Angaben machen müßte, er auch nicht des Schutzes des Beweisverwendungsverbots nach § 393 Abs. 2 AO bedarf.“

1 Dieser Tagungsbericht gibt ausschließlich die persönlichen Eindrücke der Autoren wieder. Die Abhandlungen der einzelnen Autoren sind dem Tagungsband der 21. Finanzstrafrechtlichen Tagung, der 2017 erscheinen wird, zu entnehmen.

2 BGBl I 2015/112.

3 Siehe dazu ausführlicher unter Punkt C.II.

4 Schönemann Die Strafbarkeit der juristischen Person aus deutscher und europäischer Sicht, in Schönemann/Suárez González (Hrsg), Bausteine des europäischen Wirtschaftsstrafrechts, 265.

Zum Unternehmensstrafrecht äußerte sich *Jäger* ebenfalls kritisch. Er bezweifelte, dass man Unternehmen als juristische Personen „bestrafen“ müsse. Der Begriff Strafe knüpfe an das Schuldprinzip an und solle seiner Ansicht nach nur an natürliche Personen gerichtet sein. Das Verbandsstrafrecht sollte terminologisch anders als das Strafrecht für natürliche Personen ausgestaltet werden.

## B. Bilanzstrafrecht

### I. Die neuen Bestimmungen (§§ 163a ff StGB)

Hon.-Prof. Dr. *Fritz Zeder* (Bundesministerium für Justiz) erläuterte in seinem Vortrag die neuen Bestimmungen des Bilanzstrafrechts, die maßgeblich von ihm im Ministerium vorbereitet wurden. *Zeder* ging dabei jedenfalls von der Verfassungskonformität der neuen Bestimmungen der §§ 163a bis 163d StGB aus. Handlungsbedarf zur Neuregelung des Bilanzstrafrechts hätte sich aus der bisherigen Rechtszersplitterung und den unklaren Rechtsbegriffen der bisherigen Regelungen ergeben. Die Termini waren laut *Zeder* unzureichend mit Unternehmens- und Strafrecht abgestimmt. Die Reform und Neukodifizierung im Strafrechtsänderungsgesetz 2015, welches am 1.1.2016 in Kraft getreten ist, sei maßgeblich von Justizminister *Brandstetter* vorangetrieben worden.

Das neue Bilanzstrafrecht ist in den §§ 163a bis 163d StGB geregelt und ersetzt viele Bestimmungen aus den speziellen Materiengesetzen wie bspw § 255 AktG, § 122 GmbHG, § 41 PSG, § 89 GenG oder § 114 VAG. Nur vereinzelte Bestimmungen sind aufgrund ihrer speziellen Formulierung hinsichtlich des Täterkreises neben dem neuen Bilanzstrafrecht in Kraft geblieben, nämlich jene des § 15 KMG, des § 189 InvFG 2011 und des § 37 ImmoInvFG. Weitestgehend wurde jedoch ein einheitlicher Tatbestand in § 163a StGB geschaffen, der die Strafbarkeit der Organe der Gesellschaft regelt. Die Strafbarkeit externer Prüfer wird in § 163b StGB normiert. § 163c StGB definiert die Anwendbarkeit auf einen erweiterten Kreis von Verbänden und mit § 163d StGB wurde eine Tätige-Reue-Bestimmung eingeführt. *Zeder* stellte die neuen Bestimmungen unter Hinweis auf die wichtigsten Änderungen dar. Beginnend mit § 163c StGB erläuterte er den erweiterten Anwendungsbereich. Zusätzlich zu den bisher acht erfassten Verbänden sind nun auch Sparkassen, große Vereine, GmbH & Co KG sowie ausländische, in Österreich börsennotierte Unternehmen inbegriffen.

Gemäß § 163a StGB ist – gekürzt formuliert – strafbar, wer als Entscheidungsträger eine die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage des Verbandes betreffende oder für die Beurteilung der künftigen Entwicklung der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage bedeutsame wesentliche Informationen in unvertretbarer Weise falsch oder unvollständig darstellt, wenn dies geeignet ist, einen erheblichen Schaden für den Verband, dessen Gesellschafter, Mitglieder oder Gläubiger oder für Anleger herbeizuführen. Ebenso macht sich strafbar, wer als Entscheidungsträger einen Sonderbericht nicht erstattet, der angesichts der drohenden Gefährdung der Liquidität des Verbandes gesetzlich geboten ist. Die Strafdrohung liegt bei zwei bzw. drei Jahren (bei börsennotierten Unternehmen). Der neue Begriff „*Entscheidungsträger*“ stammt aus dem VbVG und soll alle strafrechtlich relevanten Personen umfassen, bspw außenvertretungsbefugte Organe wie Vorstand und Geschäftsführer, Aufsichts- und Kontrollorgane und Personen, die maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsfüh-

rung haben. Zum Täterkreis gehören außerdem „*Beauftragte*“, welche vom Entscheidungsträger zur Informationsdarstellung beauftragt wurden. Nicht umfasst ist der Abschlussprüfer, dessen Strafbarkeit nach deutschem Vorbild gesondert in § 163b StGB geregelt wird.

Die Definition der Tathandlungen wurde an § 255 AktG angelehnt. Erfasst werden allerdings alle Firmenbuchanmeldungen, welche Leistungen von Einlagen auf Gesellschaftskapital betreffen. Das im AktG vorgekommene Wort „*verschleiern*“ wird nicht mehr verwendet, da es vom Tatbestandsmerkmal „*unrichtig wiedergeben*“ mitumfasst wird. Neu ist die Bezugnahme auf die Information betreffend Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Diese Wortpassage wurde aus dem UGB entlehnt, ist für Zwecke des Bilanzstrafrechts allerdings zu eng gefasst. Daher wurde zusätzlich die „*für die Beurteilung der künftigen Entwicklung der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage bedeutsame*“ wesentliche Information aufgenommen.

Für die Strafbarkeit einer falschen oder unvollständigen Darstellung muss es sich um eine „*wesentliche Information*“ handeln. Der Wesentlichkeitsbegriff stammt aus der BilanzRL<sup>10</sup> und wurde mit dem RÄG 2014<sup>11</sup> in § 189a Z. 10 UGB umgesetzt. „*Wesentlich*“ ist eine Information, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf der Grundlage des Abschlusses des Unternehmens treffen.

*Zeder* wies darauf hin, dass jede Bilanz Interpretationsspielräume zulasse und dies auch im Strafrecht berücksichtigt werden müsse, die Wesentlichkeit alleine sei ein zu grobes Raster. Daher werde zusätzlich auf die Unvertretbarkeit der falschen bzw unvollständigen Information abgestellt. Unvertretbarkeit bedeutet, dass die Maßstäbe des Gesetzes oder anerkannter Standards (IFRS) nicht angewendet wurden. Außerdem muss die Tathandlung geeignet sein, einen erheblichen Schaden herbeizuführen. Wie bisher genügt einfacher Vorsatz (zumindest *dolus eventualis*: der Täter hält es ernsthaft für möglich und findet sich damit ab, dass sein Verhalten zur Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestands führt).

In § 163b StGB wird die strafrechtliche Verantwortung des Prüfers normiert. Prüfer iSd § 163b StGB kann neben dem Abschlussprüfer ua auch jeder freiwillig bestellte Prüfer sein, nicht jedoch institutionelle Prüfungseinrichtungen wie bspw der Rechnungshof oder die österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung. § 163b StGB ist im ersten Teil dem § 163a StGB nachgebildet. § 163b Abs. 1 StGB legt die Strafbarkeit von Prüfern für eine falsche oder unvollständige Darstellung im Prüfbericht oder in einem Vortrag oder einer Auskunft in der Haupt-, General- oder Mitgliederversammlung oder sonst einer Versammlung der Gesellschafter oder Mitglieder des Verbandes fest. Ebenso wie in § 163a StGB werden Wesentlichkeit, Unvertretbarkeit und Schadenseignung vorausgesetzt. Darüber hinaus ist gemäß § 163b Abs. 1 StGB strafbar, wer unrichtige Darstellungen (wesentliche Informationen, unvertretbare Weise) verschweigt. Das Verschweigen bezieht sich – wie in § 163a Abs. 1 StGB erster Fall – auf

10 RL 2013/34 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates.

11 BGBl. I 2015/22.

wesentliche Informationen, die in unvertretbarer Weise falsch oder unvollständig dargestellt wurden. Außerdem muss eine Schadenseignung aus dem Verschweigen hervorgehen.

§ 163b Abs. 2 StGB normiert die Strafbarkeit eines Prüfers, der in unvertretbarer Weise einen unrichtigen Bestätigungsvermerk erteilt, wobei auch hier wieder Schadenseignung gegeben sein muss. Der zweite Fall von § 163b Abs. 2 StGB betrifft die Unterlassung der gesetzlich gebotenen Berichterstattung bei Bestandsgefährdung.

Für beide Tätergruppen (Entscheidungsträger und Prüfer) sieht § 163d StGB eine Tätige-Reue-Bestimmung vor, die jedoch eng gefasst ist. Die tätige Reue führt nur dann zur Straffreiheit, wenn die falsche bzw unvollständige Darstellung rechtzeitig korrigiert wurde, noch bevor sie zu einer Disposition der Adressaten geführt hat. So muss bspw eine Richtigstellung erfolgen, bevor die Sitzung (des Aufsichtsrates) oder die (Haupt-, General-,...)Versammlung beendet ist oder bevor sich jemand am Verband beteiligt hat oder die Eintragung im Firmenbuch angeordnet wurde.

Diese Neubestimmung der Tätigen Reue wurde mit der Selbstanzeige im FinStrG abgestimmt. Bei Begehung iZm einem Finanzvergehen tritt die Bilanzfälschung hinter das Finanzvergehen zurück.<sup>12</sup>

Abschließend wies *Zeder* auf den langen Reifeprozess dieses Gesetzes hin und beurteilte das Ergebnis als politischen Kompromiss. Es bleibe abzuwarten, welche Auswirkungen sich aus der Neuregelung insbesondere für die Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung ergäben.

## II. Bilanzdelikte und begleitende Finanzvergehen

WP/StB Hon.-Prof. Dr. Roman *Leitner* (LeitnerLeitner) widmete sich in seinem Vortrag insbesondere vor dem Hintergrund des neu eingeführten § 22 Abs. 4 FinStrG der Konkurrenz von Strafdelikten und begleitenden Finanzvergehen sowie deren Auflösung.

§ 22 Abs. 4 FinStrG ermögliche eine Selbstanzeige für das mit dem Bilanzdelikt zusammentreffende Finanzvergehen ohne Selbstbeziehungsfahr für das Bilanzdelikt, insofern das Bilanzdelikt ausschließlich iZm einer Abgabehinterziehung (§ 33 FinStrG) begangen wurde. Wird jedoch auch noch ein weiteres Strafdelikt – bspw Untreue – verwirklicht, ist § 22 Abs. 4 FinStrG nicht mehr anwendbar, da das Bilanzdelikt nicht *ausschließlich* iZm einem Finanzvergehen verwirklicht wurde. Insofern wird laut *Leitner* der Zweck der Selbstanzeige unterlaufen, denn die Daten aus der Selbstanzeige für das Finanzvergehen können bei Zusammentreffen mehrerer Strafdelikte verwendet werden und die Bilanzfälschung tritt nicht mehr hinter das Finanzvergehen zurück. Zwar sind sowohl Untreue als auch Bilanzfälschung durch tätige Reue strafrei, jedoch ist die tätige Reue iSd § 163d StGB eng gefasst und schwer zu verwirklichen. Insbesondere bei einer Schlechterdarstellung in der Bilanz (indem Rückforderungsansprüche nicht aktiviert werden und Umsätze nicht abgebildet werden) kommt es regelmäßig auch zu einer Schadenseignung für Verband, Gesellschafter und Gläubiger, da die Bonität verschlechtert und Dividendenansprüche verkürzt werden. Dieser Schaden ist jedoch durch tätige Reue nicht rechtzeitig zu kompensieren und das Bilanzdelikt somit jedenfalls zu bestrafen.

*Leitner* kommt zum Ergebnis, dass das Wort „ausschließlich“ in § 22 Abs. 4 FinStrG die Selbstanzeige bei Zusammentreffen eines Finanzvergehens mit mehreren Strafdelikten regelmäßig ausschließt, da eine unerwünschte Selbstbelastungskonstellation eintritt. Die Ausgestaltung des § 22 Abs. 4 FinStrG laufe seiner Ansicht nach daher der fiskalischen Zielrichtung der Selbstanzeige zuwider.

## III. Bilanzstrafrecht neu – Analyse aus der Sicht des Gesellschafts- und Bilanzrechts

Das neue Bilanzstrafrecht der §§ 163a ff StGB aus Sicht des Gesellschafts- und Bilanzrechts wurde im Vortrag von Univ.-Prof. Dr. *Martin Karollus* (Johannes Kepler Universität Linz) analysiert. *Karollus* brachte dabei verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 163b StGB (Prüferdelikt) zum Ausdruck.

In einem ersten Schritt widmete sich *Karollus* dem Umfang der erfassten Verbände in § 163c StGB. Er stellte eine inkonsistente Erfassung der Verbände fest, bspw werde die EWIV nicht ausdrücklich erwähnt und auch Gesellschaften & Co KG, Verein & Co KG oder Gemeinde & Co KG werden nicht erfasst, obwohl einige nach lit. b in Betracht kommende Komplementäre selbst unter § 163c StGB fallen würden. Unter den Verbandsbegriff fallen auch „vergleichbare“ ausländische Verbände, wenn deren übertragbare Wertpapiere (zB Aktien, Schuldverschreibungen, Genussrechte) zum Handel an einem geregelten Markt in Österreich zugelassen sind oder wenn im österreichischen Firmenbuch eine Zweigniederlassung eingetragen ist. Die Anknüpfung an eine Eintragung könne laut *Karollus* einerseits ein Anreiz für die Missachtung der Eintragungspflicht sein, andererseits sei die Eintragung ein rechtssicher feststellbarer Anknüpfungspunkt und daher zu befürworten. Ferner referierte *Karollus* zum Thema der Strafbarkeit in Österreich bei Begehung des Delikts im Ausland. Gemäß § 64 Abs. 1 Z. 11 StGB wird Bilanzfälschung geahndet, wenn die Hauptniederlassung oder der Sitz des Verbandes im Inland liegt. Kernpunkt sei dabei die Definition von Hauptniederlassung und Sitz, hier gäbe es jedoch Spielräume in der Auslegung.

*Karollus* begrüßte die vom Gesetzgeber angestrebte Bilanzrechtsakzessorietät, welche das Delikt Bilanzfälschung von der Maßgabe und dem Handlungsspielraum des Bilanzrechts abhängig macht. Strafbar kann demnach nur das sein, was bilanzrechtlich nicht erlaubt ist. Ob eine Darstellung richtig oder falsch ist, definieren die für die Abschlüsse geltenden Gesetze und Regeln (bspw IAS/IFRS, UGB, anzuwendendes ausländisches Recht), bzw für Prüfer die für die jeweilige Prüfung anwendbaren Regeln (UGB, Fachgutachten, ISA etc). Der Begriff „wesentliche“ Information aus den §§ 163a und 163b StGB wird ebenfalls durch die Bilanzrechtsakzessorietät geprägt. Anders sei dies jedoch beim Begriff der „unvertretbaren“ falschen oder unvollständigen Darstellung von Informationen, da das Merkmal der Unvertretbarkeit laut *Karollus* über den bilanzrechtlichen Ermessensspielraum hinausgehen solle. Nach *Karollus* solle es für eine Strafbarkeit darauf ankommen, ob eine bilanzrechtlich unrichtige Darstellung noch vertretbar sei oder nicht. Ansonsten wäre seiner Ansicht nach das Kriterium der Vertretbarkeit schlicht überflüssig, weil der Maßstab der Vertretbarkeit durch die Bilanzrechtsakzessorietät gedeckt wäre.

<sup>12</sup> Siehe dazu ausführlicher unter Punkt B.II.

Bei der Analyse des Prüferdelikts gem § 163b StGB kam *Karollus* zum Ergebnis, dass dringender Sanierungsbedarf dieser Norm gegeben ist. Aufgrund der Ungleichbehandlung von Prüfungsgesellschaften mit natürlichen Personen als Prüfer stehe § 163b StGB unter Verdacht der Verfassungswidrigkeit wegen Verletzung des Gleichheitssatzes gem Art. 7 B-VG. Prüft nämlich eine Prüfungsgesellschaft den Jahresabschluss, kann nach derzeitiger Gesetzeslage keine natürliche Person als verantwortlicher Abschlussprüfer festgemacht werden. Dadurch kann das StGB nicht zur Anwendung kommen und auch das VbVG wird mangels rechtswidriger „Straftat“ des Entscheidungsträgers oder Mitarbeiters nicht anwendbar sein. Es sei daher von einer Strafbarkeitslücke auszugehen. Da es keine (Haupt-) Täter nach StGB gäbe, könne auch keine Beitragstäterschaft vorliegen. Die einzige Möglichkeit der Strafbarkeit einer natürlichen Person der Prüfungsgesellschaft ergäbe sich durch ihre Beteiligung als extranei (Beitragstäter) an einem „verbandsinternen“ Delikt gem § 163a StGB. Im Ergebnis sei § 163b StGB für Prüfungsgesellschaften de facto nicht anwendbar, die daraus resultierende Ungleichbehandlung mit natürlichen Personen als Prüfer sei verfassungsrechtlich bedenklich.

#### IV. Bilanzstrafrecht neu – Analyse aus der Sicht der Praxis der Wirtschaftsprüfung

Der Vortrag von WP/StB Mag. *Heribert Bach* (Leitner-Leitner) war vom Thema der Abgrenzung der Strafbarkeit nach den §§ 163a und 163b StGB von den erlaubten Handlungsspielräumen der Bilanzierungsvorschriften geprägt. Besonders für die Praxis spielen dabei die Begriffe der „Wesentlichkeit“ und „Unvertretbarkeit“ eine große Rolle. *Bach* betonte außerdem die Komplexität und Regeldichte der Rechnungslegung sowie die vorhandenen Interpretations- und Ermessensspielräume. Eine objektiv richtige Bilanz könne laut *Bach* unmöglich existieren, weswegen die subjektive Richtigkeit einer Bilanz ausreichend sei. Im Ergebnis könne „Bilanzwahrheit“ nur die Einhaltung (gesetzlicher) Maßstäbe der Rechnungslegung, nicht aber die fehlerfreie Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage bedeuten.

Die „Wesentlichkeit“ diene der Abgrenzung von Ermessensspielräumen, in UGB, IFRS und IAS wird explizit auf diesen Begriff Bezug genommen. Der Begriff „Wesentlichkeit“ werde intensiv diskutiert<sup>13</sup>, er verändere sich ständig. Es bleibe abzuwarten, ob das Strafrecht einen eigenen Wesentlichkeitsbegriff entwickle. *Bach* plädierte jedoch für eine Beibehaltung des Wesentlichkeitsbegriffs nach den Bilanzierungsvorschriften, da nur so die Bilanzrechtsakzessorietät erhalten bleiben könne.

Die „Unvertretbarkeit“ als weitere Voraussetzung für die Strafbarkeit solle die Grenzen einer „diskutierbaren“ Ausübung des Ermessens festlegen. Selbst wenn eine Darstellung unrichtig ist, tritt keine Strafbarkeit ein, solange es sich um eine vertretbare, also noch im Rahmen der Gesetze bzw Standards diskutierbare Vorgangsweise handelt. Die Grenzen der Vertretbarkeit lotet *Bach* bei Abweichungen von Gesetzen bzw Standards (IAS/IFRS, IFRIC), Richtlinien und Fachstellungnahmen (AFRAC, Fachgutachten), Einschätzungen des IASB uä (Non-IFRIC), Judikatur und herrschender Literatur aus. Eine weitergehende

Interpretation der Unvertretbarkeit bleibe abzuwarten, sei aber zur Einschränkung auf das „Strafwürdige“ wohl erforderlich.

Bei der Untersuchung des Prüferdelikts gem § 163b StGB ortete *Bach* Lücken. So sei die falsche Kommunikation des Prüfers gegenüber dem Aufsichtsrat nicht erfasst, umgekehrt aber der Aufsichtsrat bei falscher Kommunikation gegenüber dem Prüfer gem § 163a StGB strafbar. In seiner Einschätzung des Prüferdelikts für die Praxis weist er auf die Bedeutung der Dokumentation hin. Die Einhaltung der Prüfungsgrundsätze müsse ausreichend dokumentiert werden um die Vertretbarkeit der Darstellung und Erkennung von Unternehmenskrisen (ISA 320 und 570) nachweisen und Vorsatz ausschließen zu können.

Ferner betonte *Bach* die Bedeutung der Bilanzpolitik in der Praxis, sowie die tatsächlich großen Spielräume bei der Bewertung (bspw Rückstellungen für Entsorgung im Bereich Kernenergie mit einer Bandbreite von EUR 29.900.000.000 bis 77.300.000.000). Die Aussagen der Enforcementbehörden sollten seiner Ansicht nach nicht unmittelbar auf eine Strafbarkeit schließen lassen und nicht jeder Fehler solle als Hinweis für Strafbarkeit verstanden werden.

Schließlich widmete sich *Bach* auch dem Thema der Fehlerkorrektur. Regelungen dazu gebe es zwar in den IFRS (IAS 8), nicht jedoch im UGB. Die Fortführung eines Fehlers der Vergangenheit stellt ein eigenständiges Bilanzdelikt dar. Daher sei eine Offenlegung des Fehlers nötig, wobei tätige Reue für die Vergangenheit nicht mehr möglich ist. Insofern werde eine Fehlerkorrektur nicht gefördert.

In seinen Schlussbemerkungen wies *Bach* auf die oft unvollständigen Anhänge hin. Auch wenn sie auf den ersten Blick nicht strafwürdig erscheinen würden, seien sie geeignet, den Straftatbestand zu erfüllen, sobald sie die Eignung haben, einen erheblichen Schaden hervorzurufen.

#### C. Verbandsverantwortlichkeit

##### I. Strafe oder bloße Ordnungswidrigkeit (europäische Vorgaben und Entwicklungen)

Im ersten Vortrag des Nachmittagblocks referierte Prof. Dr. *Gerhard Dannecker* (Universität Heidelberg) über die europäischen Vorgaben zur bzw den Entwicklungen der Verbandsverantwortlichkeit. Ferner ging *Dannecker* in seinem Vortrag ausführlich auf die grundsätzliche Frage der Differenzierung zwischen Strafe und Ordnungswidrigkeit ein und befasste sich mit den Anforderungen an eine gesetzliche Regelung zur strafrechtlichen Verantwortung juristischer Personen.

Die Europäische Kommission hat sich in den 90er Jahren intensiv mit der Thematik der Strafbarkeit juristischer Personen sowie allfälliger Sanktionen auseinandergesetzt. Ausfluss dieser Diskussionen auf europäischer Ebene war insbesondere das von *Dannecker* vorgestellte Zweite Protokoll zur PIF-Konvention<sup>14</sup>, nach dessen Art. 3 jeder Mitgliedsstaat erforderliche Maßnahmen zu treffen habe, um – abhängig von der jeweiligen Tathandlung – eine Verantwortung juristischer Personen sicherzustellen.

<sup>13</sup> Siehe Exposure-Draft zu IFRS Practice Statement Application of Materiality to Financial Statements, October 2015 und die AFRAC-Stellungnahme zum Exposure Draft vom 22.2.2016.

<sup>14</sup> Zweite Protokoll vom 19.6.1997 zum Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaft, ABI C 221, 11.

Der sodann von *Dannecker* angesprochene Richtlinienentwurf der Kommission über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Europäischen Union gerichteten Betrug vom 11.7.2012<sup>15</sup>, der zur Schaffung eines einheitlichen Rahmens für die Verfolgung und Ahndung von Straftaten, die gegen den Haushalt der EU gerichtet sind, erarbeitet wurde, sieht in Art. 6 Z. 3 vor, dass die strafrechtliche Verantwortung einer juristischen Person eine strafrechtliche Verfolgung natürlicher Personen als Täter einer Straftat nicht ausschließt. Es ist also eine Verantwortung der juristischen Person parallel zu jener der natürlichen Person vorgesehen. Art. 9 des Richtlinienentwurfes sieht Mindestsanktionen für juristische Personen vor, in der konkreten Wahl der Sanktionen sind die Mitgliedsstaaten allerdings frei. *Dannecker* ging hierbei insbesondere auf die Frage der passenden Sanktion ein und verglich dazu Strafe und Geldbuße. Seines Erachtens sei hierbei der Gesetzgeber gefordert, passende Sanktionen für juristische Personen zu normieren und eine neue strafrechtliche Verantwortung explizit für juristische Personen zu definieren, welche sich von jener für natürliche Personen zu unterscheiden habe. Neu zu bestimmen seien hierfür das Strafsubjekt, das Unrecht, die Schuld, die Sanktionen sowie der Sanktionsrahmen und etwaige Strafzumessungsgründe. Recht müsse sich an konkreten Normen des Gesetzgebers orientieren, nur so könne Rechtsstaatlichkeit garantiert werden.

Die Effektivität der Strafbarkeit juristischer Personen liege, so *Dannecker*, insbesondere in der Entfaltung der präventiven Wirkung von Kriminalstrafen gegenüber juristischen Personen bzw Unternehmen, welche allerdings wiederum maßgeblich von der Entdeckungsgefahr abhängen. Wenn sich ein Staat allerdings gegen Kriminalstrafen und für Geldbußen gegen juristische Personen entscheide, sollten diese der Höhe nach durchaus empfindlich ausgestaltet werden, um eine mögliche vorherige Einbeziehung in etwaige Kosten-Nutzen-Rechnungen von Unternehmen zu verhindern.

Schließlich ging *Dannecker* in seinem Vortrag noch auf das nach den unionsrechtlichen Vorgaben bestehende Erfordernis der parallelen Sanktionsmöglichkeit von natürlichen und juristischen Personen ein. Anders als in den USA solle hierbei allerdings kein Anreiz gegeben werden, natürliche und juristische Personen gegeneinander auszuspielen, Immunität für natürliche Personen aufgrund des Erteilens gewisser, die juristische Person belastender Auskünfte gegenüber den Strafverfolgungsorganen sind laut *Dannecker* mit einer von Rechtsstaatlichkeit geprägten Jurisdiktion nur schwer vereinbar.

Offen bleibt laut *Dannecker*, inwieweit nach den unionsrechtlichen Vorgaben eine Berücksichtigung von Compliance-Programmen hinsichtlich der gegenüber juristischen Personen oder Unternehmen verhängten Sanktionen geboten ist bzw wie eine solche ausgestaltet werden kann. Zum einen könnten Compliance-Programme verpflichtend vorgesehen werden, zum anderen bestünde die Möglichkeit, bei bestehenden Compliance-Programmen die Höhe der Sanktion(en) herabzusetzen. Wenn von Unternehmensseite alles Erforderliche getan wurde, um die Begehung von Straftaten zu verhindern, sollte, so *Dannecker*, eine Bestrafung mangels Schuld entfallen, und wenn eine Bereitschaft zur Vermeidung künftiger Straftaten besteht, sollte dies einen Strafmilderungsgrund für die juristische Person bzw das Unternehmen darstellen.

## II. Verbandsverantwortlichkeit aus verfassungsrechtlicher Sicht

Die Verbandsverantwortlichkeit aus verfassungsrechtlicher Sicht wurde vom Mitglied des Verfassungsgerichtshofes StB Univ.-Prof. Dr. *Markus Achatz* (Leitner/Leitner) analysiert. Dabei ging *Achatz* in seinem Vortrag zuerst auf die systematische Einordnung des VbVG und den Zweck des Gesetzes ein und verwies auf die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen das VbVG, mit denen sich der VfGH bis dato zwar bereits konfrontiert sah, in seinen Entscheidungen<sup>16</sup> aber aufgrund fehlender prozessrechtlicher Voraussetzungen und anderer verfahrensrechtlichen Mängel noch zu keiner klaren inhaltlichen Entscheidung über die Zulässigkeit des Gesetzes an sich gekommen ist. Insbesondere vor dem Hintergrund einer aktuell anhängigen Gesetzesbeschwerde<sup>17</sup> sowie der Auseinandersetzung mit der Thematik in der facheinschlägigen Literatur<sup>18</sup> ist die verfassungsrechtliche Zulässigkeit des VbVG aber weiterhin ein aktuelles und intensiv diskutiertes Thema.

Bisher war der VfGH dreimal mit dem VbVG befasst. Im ersten Sachverhalt vom 28.11.2013<sup>19</sup> ging es um Abgabenhinterziehung durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-GmbH, bei der auch eine Verbandsgeldbuße nach dem VbVG festgesetzt wurde. Die Berufung des belangten Verbandes wurde mangels Anmeldung zurückgewiesen, der Berufung des Geschäftsführers wurde teilweise stattgegeben und die Verbandsgeldbuße in Folge herabgesetzt. Der Verband berief sich daraufhin sowohl auf das Doppelbestrafungsverbot des Art. 4 Abs. 1 7. ZP zur EMRK als auch auf Art. 7 B-VG und reklamierte eine unsachliche Gleichbehandlung von Verbänden mit einem und mehreren Gesellschaftern. Die Beschwerde musste vom VfGH allerdings aufgrund fehlender prozessrechtlicher Voraussetzungen abgelehnt werden. Eine Verletzung von Art. 4 Abs. 1 7. ZP zur EMRK lag ferner deswegen nicht vor, weil es sich bei den beiden Beschwerdeführern um unterschiedliche Rechtssubjekte handelte.

Im zweiten vom VfGH behandelten Sachverhalt vom 29.9.2015<sup>20</sup> lag dem Höchstgericht ein Antrag des Landesgerichtes Wels vor, wonach das VbVG zur Gänze aufzuheben sei. Das Landesgericht stellte den Antrag aus Anlass eines in einem staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsverfahren von einem Verband eingebrachten Antrages auf Einstellung gemäß § 108 Abs. 1 Z. 1 StPO. Der Antrag wurde vom VfGH allerdings zurückgewiesen, da der Antrag auf Aufhebung des gesamten Gesetzes gerichtet war und der Anfechtungsumfang nicht näher erläutert wurde. Eine Aufhebung des gesamten Gesetzes käme laut VfGH nur bei Vorliegen eines untrennbaren Zusammenhanges sämtlicher Bestimmungen des Gesetzes in Betracht, der dazu führt, dass auch Bestimmungen aufgehoben werden können, die im Verfahren vor dem antragstellenden Gericht nicht präjudiziell sind.

16 VfGH v. 28.11.2013, B 664/2013, v. 29.9.2015, G 324/2015, v. 7.10.2015, G 372/2015.

17 Vgl. hierzu Der Standard vom 21.3.2016.

18 Vgl. insb *Herbst/Wess* Das VbVG und die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der strafrechtlichen Verantwortlichkeit juristischer Personen, ZWF 2015, 118; *Holzinger/Moringner* Zur Frage der Verfassungswidrigkeit des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes (VbVG), ÖJZ 2015, 403.

19 VfGH v. 28.11.2013, B 664/2013.

20 VfGH v. 29.9.2015, G 324/2015.

Der dritte Sachverhalt vom 7.10.2015<sup>21</sup> betraf eine Gesetzesbeschwerde gemäß Art. 140 Abs. 1 Z. 1 lit. d B-VG, wonach § 3 Abs. 2 VbVG als verfassungswidrig aufzuheben sei. Der Antrag wurde allerdings vom VfGH zurückgewiesen, da die angefochtene Entscheidung des OLG keine in erster Instanz entschiedene Rechtssache darstellte.

Die verfassungsrechtlichen Bedenken insbesondere gegen § 3 Abs. 2 VbVG waren sodann Gegenstand der Ausführungen von *Achatz*. Die der anhängigen Gesetzesbeschwerde zugrundeliegenden Bedenken richten sich insbesondere gegen die Tatsache, dass der Verband für die Schuld eines anderen strafrechtlich einzustehen habe und damit uU gegen das verfassungsrechtlich abgesicherte strafrechtliche Schuldprinzip verstoßen werden könnte. Auch sei fraglich, ob aufgrund der unwiderlegbaren Schuldvermutung im Fall eines Entscheidungsträgerdeliktes ohne Möglichkeit des Verbandes, diese zu entkräften, gegen den Grundsatz eines fairen Verfahrens nach Art. 6 Abs. 2 EMRK und insbesondere gegen das Prinzip der Unschuldsvermutung verstoßen werden könnte. Auch die in der einschlägigen Literatur geäußerten Bedenken wurden von *Achatz* vorgestellt. Nach *Holzinger/Moringe*<sup>22</sup> sei das Regelungssystem des VbVG weder mit dem verfassungsrechtlichen Schuldprinzip noch mit Art. 6 Abs. 2 EMRK vereinbar. Einer Bestrafung des Verbandes wegen Unterlassung von Maßnahmen zur Verhinderung einer Tat stehe außerdem Art. 7 EMRK entgegen. *Herbst/Wess*<sup>23</sup> qualifizieren § 3 Abs. 2 VbVG als verfassungswidrig, da eine Verbandsverantwortlichkeit im Falle eines Entscheidungsträgerdeliktes auch dann eintrete, wenn den Verband kein Organisationsverschulden trifft. Die objektive Erfolgshaftung des § 3 Abs. 2 VbVG begegne auch iHa Art. 6 Abs. 2 EMRK verfassungsrechtlichen Bedenken.

Als offene Fragen zu § 3 Abs. 2 VbVG bleiben laut *Achatz*, ob eine Verbandsgeldbuße als Strafe oder Sanktion anderer Art, etwa als zweckorientierte Unrechtsfolge „eigener Art“, zu klassifizieren sei, die die „Motivation“ beinhalte, den Verband mit dem Ziel der Prävention zu organisieren. Offen sei ferner, inwieweit eine Verantwortlichkeit von Verbänden dem verfassungsrechtlichen Schuldprinzip entgegen steht und welche Bedeutung – den bereits von *Dannecker* besprochenen – Unionsrechtsakten<sup>24</sup>, die eine Verhängung von Sanktionen gegen juristische Personen im Falle von Entscheidungsträgerdelikten vorsehen, zukommt. Es kann festgehalten werden, dass das VbVG an der Bruchlinie zwischen dem weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und dem Gleichheitssatz anzusiedeln ist, eine endgültige Wertung über die verfassungsrechtliche Zulässigkeit des VbVG aber einer Entscheidung des VfGH vorbehalten bleibt.

In der an den Vortrag folgenden Diskussion führte *Dannecker* aus, dass ein System, das eine Anerkennung von Verbänden verlange, auch deren Verantwortung und somit auch deren Strafbarkeit bedinge. *Achatz* verwies insbesondere auf die engen europarechtlichen Vorgaben und den Grundsatz der doppelten Bindung.

### III. Umfang und Grenzen des Opportunitätsprinzips im Verbandsstrafrecht

Der Vortrag von Univ.-Prof. Dr. *Robert Kert* (Wirtschaftsuniversität Wien) widmete sich dem Umfang und den Grenzen des Opportunitätsprinzips im Verbandsstrafrecht. Nachdem *Kert* zuerst in seinen einleitenden Worten den Anwendungsbereich des VbVG sowie die Bestimmungen über das gerichtliche und verwaltungsbehördliche Verfahren gegen Verbände darstellte, kam er sodann auf das Kernthema seines Vortrages, das sogenannte Verfolgungsermessen des § 18 VbVG, zu sprechen.

§ 18 Abs. 1 VbVG normiert, dass die Staatsanwaltschaft von der Verfolgung eines Verbandes absehen oder zurücktreten kann, wenn in Abwägung der Schwere der Tat, des Gewichts der Pflichtverletzung oder des Sorgfaltsverstößes, der Folgen der Tat, des Verhaltens des Verbandes nach der Tat, der zu erwartenden Höhe einer über den Verband zu verhängenden Geldbuße sowie allfälliger bereits eingetretener oder unmittelbar absehbarer rechtlicher Nachteile des Verbandes oder seiner Eigentümer aus der Tat eine Verfolgung und Sanktionierung verzichtbar erscheint. Dies sei insbesondere der Fall, wenn Ermittlungen oder Verfolgungsanträge mit einem beträchtlichen Aufwand verbunden wären, der offenkundig außer Verhältnis zur Bedeutung der Sache oder zu den im Fall einer Verurteilung zu erwartenden Sanktionen stünde. § 18 Abs. 2 VbVG sieht darüber hinaus Ausschlussgründe für einen Rücktritt von der Verfolgung aus spezial- und generalpräventiven Gründen oder besonderem öffentlichen Interesse vor. Der Staatsanwaltschaft werden somit Ermessenskriterien eingeräumt, die laut *Kert* aber keine Abkehr vom Legalitätsprinzip darstellen, sondern als bloße Modifikation dessen zu verstehen ist. § 18 VbVG ist eine Kann-Bestimmung, eine Diversion nach § 19 VbVG ist nur zulässig, wenn ein Vorgehen nach § 18 VbVG nicht in Betracht kommt. Die Einstellungskriterien des § 18 VbVG sind laut *Kert* dabei in einer Gesamtabwägung im Sinne des „Prinzips kommunizierender Gefäße“ zu beurteilen, das Nichterfüllen eines einzigen Kriteriums kann dabei nicht automatisch zur Nichtanwendbarkeit von § 18 VbVG führen. Im Verhältnis zu § 191 StPO stelle § 18 VbVG dabei laut *Kert* die speziellere, aber grundsätzlich auch weitere Norm dar.

Die einzelnen Einstellungskriterien wurden sodann von *Kert* abgehandelt. Als Maßstab des ersten Kriteriums, nämlich jenem der Schwere der Tat, sei dabei auf das Unrecht der Tat abzustellen und eine deliktsübergreifende Beurteilung vorzunehmen. Das Gewicht der Pflichtverletzung ergebe sich aus den einzelnen den Verband treffenden Pflichten, die sich aus jenen des Verwaltungs-, Abgaben- und Zivilrechts zusammensetzen. Bei der Frage des Gewichts des Sorgfaltsverstößes sei auf den Sorgfaltsverstoß des Entscheidungsträgers nach § 3 Abs. 3 VbVG abzustellen. Die Folgen der Tat ergäben sich laut *Kert* nicht nur aus dem durch die Tat verursachten Schaden, sondern durch alle konkreten Tatauswirkungen in der gesellschaftlichen Wirklichkeit. Auch die Folgen beim Täter wie etwa eine etwaige Bereicherung seien hierbei miteinzubeziehen. Fraglich bleibe hierbei, ob der konkrete Verkürzungsbetrag oder eine wirtschaftliche Gesamtbetrachtung an sich das Hauptbeurteilungskriterium darstellen. Die Beurteilung des Verhaltens des Verbandes nach der Tat habe sich laut den Ausführungen *Kerts* an einer vollständigen oder teilweisen Wiedergutmachung des Schadens zu orientieren. Auch das sonstige Verhalten des Verbandes,

21 VfGH v. 7.10.2015, G 372/2015.

22 Vgl. *Holzinger/Moringe* ÖJZ 2015, 403.

23 Vgl. *Herbst/Wess* ZWF 2015, 118.

24 Insbesondere das Zweite Protokoll vom 19.6.1997 zum Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaft, AB1 C 221, 11.

wie etwa die Kooperation mit den Ermittlungsbehörden und die Mitwirkung an der Tataufklärung, sei zu beachten. Der Ermittlungsaufwand zur Tataufklärung sei dann zu hoch, wenn in Abwägung zwischen sozialem Störwert und den Folgen der Tat einerseits und dem beträchtlichen Aufwand weiterer Ermittlungen oder Verfolgungsanträge andererseits kein angemessenes Verhältnis hergestellt werden könne.

Zusammenfassend lässt sich konstatieren, dass § 18 VbVG einerseits für die Erreichung präventiver Zielsetzungen, andererseits für eine prozessökonomische Vorgehensweise von Bedeutung ist. Das relativ weite Verfolgungsermessen im Verbandsverantwortlichkeitsverfahren steht dabei im Spannungsfeld zum engeren Verfolgungsermessen im Strafverfahren gegen natürliche Personen. Die Folgen der Tat seien laut *Kert* in wirtschaftlicher Gesamtbetrachtung zu analysieren, die Ausschlusskriterien des § 18 VbVG aber aufgrund des besonderen öffentlichen Interesses restriktiv anzuwenden.

#### IV. Sachgerechte Tax-Compliance zur Abwendung der Verbandsverantwortlichkeit für Finanzvergehen

Im Schlussvortrag der Tagung referierten StB Mag. *Rainer Brandl* (LeitnerLeitner) und WP/StB Dr. *Martin Mang* (LeitnerLeitner) über sachgerechte Tax-Compliance zur Abwendung der Verbandsverantwortlichkeit für Finanzvergehen. *Brandl* stellte dabei vor allem die theoretischen Anforderungen an ein sachgerechtes Tax Compliance System dar, während *Mang* auf die praktische Umsetzung von Tax Compliance Systemen sowie deren Merkmale einging.

Wichtigste Stoßrichtung der an ein funktionierendes Tax Compliance System gestellten Anforderungen sei laut *Brandl* jene der Prävention. Durch entsprechende organisatorische Maßnahmen soll dabei ein Begehen von Finanzvergehen sowohl von Entscheidungsträgern als auch von Mitarbeitern von vorne herein verhindert werden. Der Vorwurf grober Fahrlässigkeit ließe sich ferner bei Anwendung eines geeigneten Tax Compliance Systems kaum stellen. Kehrseite dabei sei allerdings, dass die Nichteinhaltung von internen Compliance-Anforderungen umso schneller den Vorwurf grober Fahrlässigkeit bzw. unter Umständen sogar den Vorwurf der Vorsätzlichkeit nach sich ziehen kann.

Die zweite große Stoßrichtung, die ein funktionierendes Tax Compliance System umfassen müsse, sei jene des Schutzes vor Zurechnung. Eine Verbandsverantwortlichkeit solle bei grob fahrlässigen oder vorsätzlich begangenen Pflichtverletzungen von Entscheidungsträgern oder Mitarbeitern verhindert werden. Dies sei zwar aufgrund der Vorgaben und Zurechnungskriterien des § 3 VbVG realistisch ohnehin nur eingeschränkt möglich (bspw. aufgrund des Verfolgungsermessens gemäß § 18 VbVG oder einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG). Dennoch solle aber Zurechnungsmaßstab die Erfüllung von Auswahl- und Überwachungspflichten des Verbandes sowohl bei horizontaler als auch bei vertikaler unternehmensinterner Aufgabendelegation sein.

Insgesamt lässt sich laut *Brandl* schlussfolgern, dass ein sachgerechtes Tax Compliance System eine Strafbarkeit sowohl für die handelnden natürlichen Personen als auch die dahinterstehenden Verbände von vorne herein hintanhaltend kann, weil bei Einhaltung eines solchen Systems

finanzstrafrechtlich relevantes Verhalten kaum denkbar ist. Kommt es dennoch zu strafbarem Verhalten von Mitarbeitern oder Entscheidungsträgern, kann im Einzelfall ein Tax Compliance System aber auch eine Zurechnung von grob fahrlässigen und vorsätzlichen Finanzvergehen zu Lasten des Verbandes verhindern. Jedenfalls müssen Verbände aber auch auf ein solches Notfall-Szenario vorbereitet sein, um gegebenenfalls rasch handlungsfähig zu sein und die dann notwendigen Schritte setzen zu können.

Die Erfüllung des in § 3 Abs. 3 Z. 2 VbVG angesprochenen Sorgfaltsmaßstabes für Überwachung und Kontrolle seitens des Verbandes sei stets im Einzelfall zu beurteilen, nur ein wesentlicher (schwerwiegender) Sorgfaltsverstoß könne laut *Brandl* eine Verantwortung des Verbandes begründen. Als Maßstab der objektiv gebotenen Sorgfalt gelte dabei stets jener eines Menschen, der einem vergleichbaren Lebens-, Berufs- oder Bildungskreis des Täters angehört.

Die Rahmenbedingungen eines sachgerechten Tax Compliance System sind laut *Mang* von hoher sowohl qualitativer als auch quantitativer Komplexität sowie – aufgrund der häufigen Gesetzesänderungen – hoher Dynamik geprägt. Die Risikosituation jedes Unternehmens sei individuell einzuschätzen und zu beurteilen. Fehler seien dabei wohl unvermeidbar, „das“ perfekte Tax Compliance System, das eine lückenlose, vollständige und wahrheitsgemäße Erklärung sämtlicher tatsächlicher Verhältnisse garantiere, könne nicht existieren.

Um ein sachgerechtes Tax Compliance System zu implementieren, kann man sich laut *Mang* am PS 980 des IDW orientieren, das ausgehend von der Festlegung von Compliance Zielen in einem rückkoppelnden System Vorgaben zu Einführung und Struktur eines Compliance-Management-Systems liefert. Nach der Identifikation von Compliance Zielen, etwa mittels eines Code-of-Conduct oder im Rahmen eines Tax Compliance Handbuchs, sollen mögliche Compliance Risiken identifiziert und etwa in einer Risikodatenbank erfasst werden. Die darauffolgende Entwicklung des Tax-Compliance-Systems an sich soll daran anknüpfend eine interne Aufbau- und Ablauforganisation schaffen und identifizierte Risiken bearbeiten bzw. diese auch ständig erweitern. Die Kommunikation der erkannten Risiken an die Betroffenen in einem nächsten Schritt, also die Überführung des fertigen Systems von der Theorie in die Praxis, müsse unbedingt in einem sinnvollen Ausmaß und in verständlicher Art und Weise erfolgen. Um das Tax Compliance System weiterzuentwickeln, sei eine Rückkopplung und Kontrolle in einem letzten Schritt unabdingbar.

Funktionierende Tax Compliance Systeme sind laut *Mang* von Vollständigkeit und Individualität, Sachverhalts- und Personenorientierung, der praktischen Erfüllbarkeit bzw. Nachvollziehbarkeit, dem Umgang mit dem Wesentlichen, der zeitlichen Funktionalität, Weiterentwicklung sowie der Vorsorge für Notsituationen geprägt. Vor allem die Verständlichkeit und Nachvollziehbarkeit der Anweisungen an die Mitarbeiter wurde hervorgehoben, da am Ende des Tages nur unter Miteinbeziehung der Mitarbeiter eine Umsetzung eines Tax Compliance Systems gelingen kann.

In der an den Vortrag anschließenden Diskussion wurde von *Leitner* eine Verbindung von Tax Compliance und VbVG insofern hergestellt, als seiner Erfahrung nach in der Praxis viele Unternehmen nach Einführung eines Tax Compliance Systems bestehende unternehmensinterne

Abläufe risikobewusster einstufen und eine Risikosensibilität entwickeln, die zumeist eine Vermeidung von Verbandsverantwortlichkeitsfällen zur Folge hat. *Achatz* warf die Frage nach einer adäquaten Rechtsfolge bei Vergehen trotz der Existenz von Tax Compliance Systemen auf, eine abschließende Antwort auf diese Frage konnte aber auch in der darauffolgenden Diskussion nicht gefunden werden.

#### D. Fazit

Die beiden Themenschwerpunkte der 21. Finanzstrafrechtlichen Tagung in Linz stellten das Bilanzstrafrecht neu (§§ 163a bis 163d StGB) und die Verbandsverantwortlichkeit dar.

Neben einer Vorstellung der neuen Tatbestände des Bilanzstrafrechts sowie des Verhältnisses der Bilanzdelikte zu begleitenden Finanzvergehen wurde auch eine umfassende Analyse des Bilanzstrafrechts neu aus Sicht des Gesellschafts- und Bilanzrechts sowie aus Sicht der Praxis der Wirtschaftsprüfung vorgenommen. Spezielles Augenmerk wurde auf den neuen § 22 Abs. 4 FinStrG gelegt, der die Selbstanzeige für ein Finanzvergehen bei gleichzeitiger Verwirklichung mehrerer Strafdelikte zur Selbstbeziehungsfälle machen kann.

Das Thema der Verbandsverantwortlichkeit, das auch in Deutschland im Mittelpunkt der rechtspolitischen Diskussion steht, wurde insbesondere vor dem Hintergrund der

europäischen Vorgaben und Entwicklungen und der Diskussion über die verfassungsrechtliche Zulässigkeit des VbVG analysiert. Auch der Umfang und die Grenzen des Opportunitätsprinzips des § 18 VbVG sowie die Bedeutung sachgerechter Tax-Compliance zur Abwendung der Verbandsverantwortlichkeit für Finanzvergehen wurden eingehend debattiert. Es darf jedenfalls mit Spannung erwartet werden, ob das VbVG einer verfassungsrechtlichen Prüfung durch den VfGH standhält.

Insgesamt ist es den Veranstaltern erneut gelungen, eine Tagung zu aktuellen und brisanten Themen durchzuführen, in der Wissenschaft und Praxis einschließlich der Legistik auf hohem Niveau einen Diskurs geführt haben, der notwendig ist und maßgebliche Impulse für die Lösung der anstehenden Rechtsprobleme gegeben hat, der sich Wissenschaft und Praxis stellen müssen. Dabei konnten bereits jetzt Schwächen, Probleme und offene Rechtsfragen ausgemacht werden, die auf die Strafverfolgungsorgane zukommen könnten.

*Mag.<sup>a</sup> Maria Angerer-Mittermüller\**

*Mag. Sebastian Tratlehner\*\**

\* *Mag.<sup>a</sup> Maria Angerer-Mittermüller* ist Universitätsassistentin am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

\*\* *Mag. Sebastian Tratlehner* ist Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.