

Anlage 1

Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Strafgesetzbuch, das Suchtmittelgesetz, die Strafprozessordnung 1975, das Aktiengesetz, das Gesetz vom 6. März 1906 über Gesellschaften 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)

Das **Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer** („iwp“) und die **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** („KWT“) nehmen zum Entwurf StRÄG 2015 wie folgt Stellung:

I. Grundsätzliche Anmerkungen

Wir begrüßen die im Rahmen der sogenannten „Bilanzdelikte“ herbeigeführte Schaffung einheitlicher Straftatbestände, und unterstützen ausdrücklich die Eingrenzung der bisher aus unserer Sicht uferlosen Strafbestimmung.

Ebenso begrüßen wir die Trennung zwischen Taten von der Gesellschaft angehörenden Personen (Organen) und Taten von externen Prüfern (insbesondere Abschlussprüfern) und den Wegfall der Einzeltransaktionen als Tatbestandselement.

Eine bessere **Abstimmung mit Begriffen des Gesellschafts- und Rechnungslegungsrechts** und Präzisierung, um dem Bestimmtheitsgebot besser zu entsprechen, ist grundsätzlich positiv zu sehen. (Betreffend Details wird auf nachstehende Anmerkungen unter Abschnitt II. verwiesen.)

Wir regen an, den im Ministerialentwurf verwendeten Ausdruck „Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage“ einheitlich durch die der Diktion des UGB entsprechende Wortfolge „Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ zu ersetzen. Die Erläuterungen führen auf Seite 21 aus, dass vorgeschlagen wird, den bisher verwendeten Begriff „Verhältnisse der Gesellschaft“ durch die bereits aus dem UGB vertraute Wendung „Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage“ (offensichtlich ein Redaktionsversehen; müsste richtigerweise „Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ lauten) zu ersetzen. Anpassungsbedarf besteht diesbezüglich in den §§ 64 Abs. 1 Z 11, 163a Abs. 1 und 163b Abs. 1 StGB (siehe dazu auch unsere Formulierungsvorschläge in Anlage 2) sowie § 20a Abs. 1 Z 6 StPO.

II. Anmerkungen im Detail

Artikel 1: Änderung des Strafgesetzbuches

Zu § 64 Abs. 1 Z11:

Wir regen an, jeweils das Wort „erheblich“ vor dem Wort „unrichtig“ zu ergänzen. Dies entspricht der Wortfolge „erheblich unrichtig“ in §§ 163a und 163b Abs. 1 in der Fassung des Ministerialentwurfs.

Ebenso wird der Entfall der Wortfolge „oder anderer wesentlicher Umstände“ vorgeschlagen. Der Begriff „wesentliche Umstände“ ist nicht in den §§ 163a f. enthalten und u.E. zu unbestimmt. Er sollte daher im Hinblick auf die geforderte Präzisierung, dem Bestimmtheitsgebot zu entsprechen, vermieden werden.

Zu § 153c:

Die Senkung des Strafrahmens in § 153c wird begrüßt.

Zu § 163a Abs. 1 Z 1-5

Wissentlichkeit

Wir regen an, den subjektiven Tatbestand auf Wissentlichkeit einzuschränken. Strafbarkeit sollte u.E. nur dann bestehen, wenn die erheblich unrichtige Darstellung wissentlich erfolgt. Diese Einschränkung ist aus unserer Sicht deshalb erforderlich, da dem Entscheidungsträger insbesondere in jenen Fällen, in denen er im Rahmen der Bilanzierung für die Ermessensausübung einer Schätzung ein bestimmtes Szenario zugrunde legen muss, weil dieses ex ante betrachtet wahrscheinlich ist, nachträglich dolus eventualis vorgeworfen werden könnte, wenn sich ex post herausstellt, dass das vom Vorstand ex ante gewählte Szenario nicht eingetreten ist. In diesem Zusammenhang ist auch zu bedenken, dass die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze, die gemäß § 245a UGB von kapitalmarkt-orientierten Unternehmen angewendet werden müssen („IFRS“) vom Bilanzierenden in bestimmten Fällen zwingend verlangen, unterschiedliche Szenarien in Erwägung zu ziehen und sich für dasjenige Szenario zu entscheiden, welches „most reasonable“ im Sinn der IFRS ist; dies muss nicht unbedingt das in Ansehung des unternehmensrechtlichen Vorsichtsprinzips konservativste Szenario sein.

Weiters wäre mit einer Einschränkung der Strafbarkeit auf wissentliche Tatbegehung sichergestellt, dass in jenen Fällen, in denen zulässigerweise eine Korrektur des Jahresabschlusses nach den IFRS (IAS 8 – Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler) vorgenommen wird, sich der Entscheidungsträger nicht nachträglich dem Vorwurf eines dolus eventualis ausgesetzt sieht.

Der aktuelle Begutachtungsentwurf sieht für beide Tatbestände (§ 163a und § 163b StGB) die Strafbarkeit aller Vorsatzformen (Dolus Eventualis, Wissentlichkeit, Absicht) vor. Wir sind der Ansicht, dass *Dolus Eventualis* nicht in die Strafbarkeit einbezogen werden sollte. Wir sehen die Gefahr, dass Entscheidungen, die im Rahmen der Bilanzierung getroffen werden, häufig im Lichte späterer Entwicklungen als Eventualvorsatz erscheinen können, obwohl dieser auf Basis des tatsächlichen Informationsstandes bei Bilanzierung nicht gegeben war.

Dies möchten wir an einem Beispiel erläutern:

Es werden für die Bilanzierung von Rückstellungen drei Varianten (Varianten 1, 2 und 3) gerechnet.

Szenario 1: Rückstellung von 10 (Wahrscheinlichkeit 30 %)

Szenario 2: Rückstellung von 20 (Wahrscheinlichkeit 40 %)

Szenario 3: Rückstellung von 30 (Wahrscheinlichkeit 30 %)

In einem solchen Fall ist nach IFRS ein mit den Wahrscheinlichkeiten gewichteter Durchschnittsbetrag anzusetzen und kann dieser Betrag infolge Vorliegen der notwendigen Parameter exakt ermittelt werden.

Nach UGB ist der Erfüllungsbetrag anzusetzen, „der bestmöglich zu schätzen ist“ (§ 211 UGB). Hierbei ist einerseits das Vorsichtsprinzip, andererseits das Verbot der Bildung stiller Reserven einzuhalten.

Für die Bilanzierung nach UGB wird die im Zeitpunkt der Bilanzierung wahrscheinlichste (Variante 2) gewählt. Die tatsächlichen Ereignisse in der Folge zeigen, dass die Rückstellung zu niedrig/zu hoch war, da sich ein anderes Szenario (Szenario drei oder eins) verwirklicht hat. Im Lichte dieser späteren Entwicklung war die Bilanzierung der Rückstellung objektiv falsch. Dies wird im Übrigen für fast jede Rückstellung gelten. Es könnte nun durch die Wahl des Szenarios zwei gefolgert werden, dass dem Entscheidungsträger durch die Nichtwahl der anderen Szenarien ein Dolus Eventualis unterstellt wird. Es kann bei der Beurteilung mitunter sehr schwierig sein zu beweisen, dass die Entwicklung, die zu den anderen Szenarien geführt hat, im Zeitpunkt der Bilanzierung nicht doch schon in Ansätzen erkennbar war. Hinzu kommt die Beurteilung der Einhaltung des Vorsichtsprinzips und gegenläufig die Einhaltung des Verbots der Bildung stiller Reserven. Davon hängt es jedoch ab, ob diese anderen Szenarien vom Entscheidungsträger für möglich gehalten und die Fehldarstellung in Kauf genommen wurde.

Die in § 211 UGB (i.d.F. RÄG 2014) verwendete Wortfolge „Rückstellungen sind mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen, der bestmöglich zu schätzen ist“ lässt eine Bandbreite von möglich anzusetzenden Beträgen infolge von Schätzungen zu. Für das Strafrecht ist diese Wortfolge in § 211 UGB nicht ausreichend determiniert. Ein nachträglich dem Entscheidungsträger unterstellter Dolus Eventualis kann somit nicht ausgeschlossen werden. Der Dolus Eventualis sollte daher, wie auch dieses Beispiel zeigt, gestrichen werden.

Wissentlichkeit ist auch im Begutachtungsentwurf für die Neuregelung der Untreue (§ 153 StGB, Initiativantrag der Abgeordneten Mag. Michaela Steinacker, Dr. Johannes Jarolim und Kolleginnen und Kollegen betreffend ein Bundesgesetz, mit dem das Strafgesetzbuch, das Aktiengesetz und das Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung geändert werden) enthalten. Wie in den Erläuterungen hierzu ausgeführt wird, ist hier Wissentlichkeit bezogen auf den Missbrauch der Machtbefugnis erforderlich. Die hier einfließenden Wertungen, die zu Recht davon ausgehen, dass bei schwierigen Entscheidungen im Wirtschaftsleben der Dolus Eventualis eine zu niedrige Grenze für die Strafbarkeit bringt, sind unseres Erachtens auch auf die Tatbestände der Bilanzfälschung anzuwenden, da auch im Rahmen der Bilanzierung eine ähnliche von Risiken geprägte Entscheidungssituation gegeben ist.

Bei Bilanzdelikten ist es – noch vielmehr als bei dem Delikt der Untreue – gerechtfertigt, dass als subjektives Tatbestandselement Wissentlichkeit gefordert wird. Es kann nicht genug betont werden, dass selbst wenn per Gesetz die höchste Hürde der Wissenkomponente als

Vorsatzform (Wissentlichkeit) verlangt wird, in der Praxis i.d.R. mit Leichtigkeit übersprungen wird (vgl. hierzu *Dietrich/Urbanek* in *Hinterhofer* (Hrsg), *Praxishandbuch Untreue* [2015] 199). Nicht umsonst wird in Verteidigerkreisen bei Eventualvorsatz salopp von „Beweislastumkehr“ gesprochen.

Auch die bestehende Komplexität der Rechnungslegungsnormen spricht für eine Einschränkung auf Wissentlichkeit: Die Rechnungslegung sowohl nach UGB als auch nach international anerkannten Standards (IFRS) ist durch eine Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe charakterisiert. Diese führen immer wieder zu Interpretations- und Auslegungsschwierigkeiten. So sollten die IFRS gegenüber dem UGB bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten einschränken, dies ist aber nicht immer der Fall. (*Bertl* Bilanzpolitik, Wiener Bilanzrechtstage 2012, Bilanzpolitische Spielräume im IFRS, UGB und in der Steuerbilanz, S 25).

Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses ist der Entscheidungsträger an die GoB nach UGB/IFRS zur Erreichung des möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zwingend gebunden.

Diese detaillierten Regeln sind mittlerweile so komplex geworden, dass selbst unterschiedliche vom Gericht bestellte Sachverständige und Gutachter im Auftrag der FMA für ein und denselben Sachverhalt sich diametral widersprechende Feststellungen treffen, ja sogar die Meinung des anderen Sachverständigen als unvertretbar bezeichnet haben.

Aus der Sicht der Adressaten ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass die Regelungen nach UGB /IFRS einen solchen Komplexitätsgrad und Informationsumfang erreicht haben, dass in der Literatur bereits auf das Problem eines „information overload“ hingewiesen wird (u.a. IFRS Haufe Kommentar, *Lüdenbach/Hoffmann* 2010, S 231 Tz 44.) Die deutsche Prüfstelle hat als einen der Hauptfehler den Umfang und die Komplexität der IFRS angegeben (zitiert nach *Wagenhofer*, Anhangangaben: Weniger ist mehr, Recon 2014).

Ergänzend ist anzumerken, dass in der Praxis die bescheidmäßig festgestellten Sachverhalte anderer Behörden (Finanzbehörden), die denselben Sachverhalt nach der derselben Rechtsnorm anders beurteilt haben, von Gerichtssachverständigen als nicht maßgebend beurteilt wurden. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass selbst für Gerichtssachverständige die derzeitigen Regeln so komplex sind, dass bei derselben Bilanz eine vertretbare oder unvertretbare Bilanz je nach subjektiver Ansicht der gerichtlich bestellten Sachverständigen vorliegen kann.

Wie komplex die zu beurteilenden Sachverhalte sind, zeigt sich in der Praxis. In einem Fall stellte der gerichtlich bestellte Sachverständige in seinem Befund 8 Varianten einer möglichen Bewertung dar.

In der RV 361 GP 25, 4 BGBl BaSAG wurde auf die Problematik komplexer Beurteilung u.a. bei Bewertungen besonders hingewiesen.

Strafhöhe

Der Gesetzesentwurf sieht eine Anhebung der Grundstrafdrohung auf 2 Jahre Freiheitsstrafe vor. Dies stellt eine Verschärfung gegenüber den alten Regelungen (1 Jahr gemäß 255 AktG, § 122 GmbHG) dar. Weiters ist in § 163a Abs. 3 eine qualifizierte Strafandrohung von bis zu drei Jahren Freiheitsstrafe bei Bilanzfälschung im Zusammenhang mit börsennotierten Unternehmen vorgesehen.

Zur Strafhöhe der im Ministerialentwurf vorgeschlagenen Tatbestände §§ 163a und 163b StGB ist auszuführen, dass die Anhebung von einem Jahr Freiheitsstrafandrohung in der geltenden Fassung (§ 122 GmbHG, § 255 AktG) auf nunmehr zwei bzw. drei Jahre sachlich nicht gerechtfertigt ist. Insbesondere dann nicht, wenn die unterste Vorsatzform (*dolus eventualis*) – wie derzeit vorgeschlagen – bereits ausreichend ist.

Wir regen daher an, die bisherige Strafandrohung von einem Jahr beizubehalten. Dies ist u.E. damit zu begründen, dass keine Erweiterung des Straftatbestands erfolgen soll. Die Erläuternden Bemerkungen nennen als Ziel ausdrücklich die Einschränkung der Strafbarkeit auf das wirklich Strafwürdige. Es stellt aus unserer Sicht einen Wertungswiderspruch dar, wenn auf der einen Seite der Straftatbestand eingeschränkt, auf der anderen Seite die Strafandrohung erhöht wird. Daher wird vorgeschlagen, die Strafandrohung von einem Jahr unverändert beizubehalten.

Für eine Senkung der Grundstrafandrohung auf ein Jahr sprechen u.E. auch folgende Argumente:

- Es gibt keine sachliche Begründung für diese Verschärfung im Hinblick auf die alten Regelungen (insbesondere § 122 GmbHG, § 255 AktG). Die neue Regelung deckt keine wesentlichen schwereren Tatbegehungsformen als die alten Regelungen ab.
- In Deutschland besteht für Bilanzfälschungen, sofern es sich um Ansatz-, Bewertungs- oder Ausweisfehler handelt, nur eine Strafandrohung in Form von Geldstrafen, somit besteht hier sogar eine im Vergleich zu den alten österreichischen Regelungen mildere Strafandrohung.

Die Beilagen zum FMAG 2001 haben die damalige Herabsetzung der Strafandrohung von 2 auf 1 Jahr wie folgt begründet:

„Da der Strafraumen des § 255 AktG bereits bisher an denjenigen des Tatbestandes der fahrlässigen Krida (§ 159 StGB in der Fassung bis zu BGBl. I Nr. 58/2000) geknüpft war, nimmt der vorgeschlagene Entwurf auf den mit dem BGBl. I Nr. 58/2000 neu gezogenen Grundstrafrahmen für grob fahrlässige Beeinträchtigungen von Gläubigerinteressen (§ 159 StGB nF) von einer Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr Bedacht und setzt die Strafandrohung entsprechend herab.“

Hebt man nunmehr den Strafraumen wieder an, würde man die Parallelität der Strafraumen beim Kridadelikt und beim Bilanzfälschungsdelikt entkoppeln (vor der Novelle durch das FMAG 2001 hatten fahrlässige Krida und Bilanzfälschung im Grundtatbestand eben 2 Jahre

Strafandrohung – dies wurde zu recht angepasst). Dies ist ein klares Indiz, dass der Gläubigerschutz und der Schutz von Information (wohl vor allem für Anleger – siehe ursprünglicher Schutzzweck der Norm im Aktiengesetz 1965) im gleichen Umfang vom Gesetzgeber geschützt werden sollten.

Der Argumentation, dass es sich bei der Bilanzfälschung um ein Vorsatzdelikt handelt und bei § 159 StGB um ein Fahrlässigkeitsdelikt, das unterschiedliche Pönalisierungen rechtfertigen würden, ist entgegenzuhalten, dass § 159 einen bestimmten Erfolg pönalisiert, während dessen § 163a ff. neu eben nur eine abstrakte Gefährdung pönalisiert (so ausdrücklich *Zeder*, RdW 2011/191, [194]).

Weiters wird angeregt, § 31 StPO entsprechend anzupassen (oder eine entsprechende ergänzende besondere Bestimmung in § 163a und § 163b StGB ähnlich der geltenden Bestimmungen in § 255 AktG bzw. § 122 GmbHG aufzunehmen), sodass die Sonderzuständigkeit der Landesgerichte, die bislang in § 255 Abs. 3 AktG bzw. § 122 GmbHG verankert war, ebenfalls erhalten bleibt. Bei einer Zuständigkeit der Bezirksgerichte über die Generalklausel des § 30 Abs. 1 StPO steht zu befürchten, dass Bezirksgerichte für die Beurteilung von komplexen Bilanzfragen zuständig werden.

Wortfolge „im Auftrag eines Entscheidungsträgers“

Wir regen an, in § 163a Abs. 1 die Wortfolge „oder sonst im Auftrag eines Entscheidungsträgers“ zu streichen. Ein zusätzlicher Straftatbestand ist im Hinblick auf die allgemeinen Regelungen zur Beitragstäterschaft (§ 12 StGB) entbehrlich.

Der Tatbestand des § 163a sieht die Strafbarkeit von Personen vor, die „als Entscheidungsträger ... oder sonst im Auftrag eines Entscheidungsträgers“ handeln. Im Auftrag eines Entscheidungsträgers können handeln beauftragte externe Personen (z.B. Berater oder Wirtschaftstreuhänder) oder intern beauftragtes Personal des Unternehmens (z.B. Investor Relation Verantwortlicher).

Die Ausdehnung auf Beauftragte (d.h. die Passage „oder sonst im Auftrag eines Entscheidungsträgers“) sollte u.E. insbesondere deshalb gestrichen werden, da die Verantwortung für den Jahresabschluss sowie Informationen an Firmenbuch, Aktionäre und Wirtschaftsprüfer allein in der Verantwortung des Vorstandes liegt und nicht auf Beauftragte, insbesondere die Mitarbeiter des Unternehmens, ausgedehnt werden soll.

Zu § 163a Abs. 2:

§ 163a Abs. 2 sollte entfallen, da der Anwendungsbereich der Bestimmung im Hinblick auf das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot des Art. 18 B-VG als nicht hinreichend determiniert erscheint. Der derzeitige Gesetzesvorschlag drückt unserer Ansicht nach nicht ausreichend determiniert aus, welcher Sonderbericht gemeint ist, auf welche rechtliche Grundlage Bezug genommen wird und wann eine drohende Gefährdung der Liquidität gegeben ist. Ergänzend möchten wir darauf hinweisen, dass nicht alle Verbände beispielsweise einen § 81 Abs. 1 AktG analogen Sonderbericht zu erstatten haben. Es wird daher vorgeschlagen, § 163a Abs. 2 zu streichen.

Der Begriffsinhalt von „Sonderbericht“ ist bereits in der gesellschaftsrechtlichen Praxis nicht hinreichend bestimmt; umso mehr sollte er im Strafrecht nicht verwendet werden. Es wird auf die Entscheidung VfGH B 473/92 hingewiesen: Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes sieht für Regelungen im Bereich des Wirtschaftsrechtes keine so weitgehende gesetzliche Vorherbestimmung als erforderlich an wie in Bereichen, in denen eine exaktere Determinierung möglich ist oder in denen „das Rechtsschutzbedürfnis (wie etwa im Strafrecht, im Sozialversicherungsrecht oder im Steuerrecht) eine besonders genaue gesetzliche Determinierung verlangt.

Zu § 163a Abs. 3:

Die qualifizierte Strafdrohung von bis zu drei Jahren bei börsennotierten Gesellschaften erscheint nicht gerechtfertigt und sollte daher entfallen.

- a) Begründung für diese verschärfte Regelung ist offenbar die erhöhte Schadensträchtigkeit bei börsennotierten Gesellschaften. Diese sollte aber bei einem reinen Informationsdelikt keine Rolle spielen, da es hier nicht auf einen Schaden oder dessen Höhe ankommt. Die Differenzierung erscheint daher systemwidrig.
- b) Bei börsennotierten Gesellschaften stehen den Aktionären neben dem Jahresabschluss noch andere Informationsquellen, wie insbesondere Geschäftsberichte, Präsentationen im Internet etc. zur Verfügung, sodass insgesamt eine höhere Transparenz besteht. Dies spricht gegen eine strengere Bestrafung einer einzelnen Fehlinformation, da sich Aktionäre – z.B. bei der Entscheidung zum Kauf von Aktien eines Unternehmens – noch aus vielen anderen Quellen ein Bild über das Unternehmen bilden können.
- c) Abgesehen davon besteht bei einer Strafdrohung von bis zu drei Jahren eine verlängerte Verjährungsfrist von fünf Jahren, die ebenfalls nicht sachlich gerechtfertigt erscheint.

Zu § 163a Abs. 4

Wesentlichkeit, Erheblichkeit

Wir begrüßen die Klarstellung, dass sich die strafrechtliche Erheblichkeit nicht mit der bilanzrechtlichen Wesentlichkeit deckt. Die strafrechtliche Erheblichkeit ist höher anzusetzen. Eine wesentliche Fehldarstellung im Sinn des Bilanzrechts ist nicht ausreichend für eine Strafbarkeit.

Wir schlagen folgenden Gesetzestext vor (siehe auch Textvorschlag für § 163a Abs. 2 in Anlage 2):

„ (2) 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 für Entscheidungen maßgeblich ist, die Empfänger auf der Grundlage der Darstellung treffen, und geeignet ist, einen schwerwiegenden Schaden für Anleger oder Gläubiger herbeizuführen.“

Aus den Erläuterungen:

„Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage

*Es wird vorgeschlagen, den bisher verwendeten Begriff „Verhältnisse der Gesellschaft“ durch die bereits aus dem UGB vertraute Wendung „Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage“ zu ersetzen und damit stärker zu konturieren. Deren Inhalt ist immer als „wesentlich“ anzusehen, weil Unrichtigkeiten in diesem Kernbereich des Bilanz- bzw. Verbandsrechtes jedenfalls die verbandsrechtlich geforderte Informationsfunktion der von Schutzbereich der Bestimmung erfassten Darstellungsformen als **Entscheidungshilfe** für den Darstellungsempfänger gefährden können.*

Unrichtige Darstellung

Es ist beabsichtigt, die Begriffe „unrichtig wiedergeben“ und „verschweigen“, die bisher in den einzelnen Materiengesetzen verwendet werden (wiederum nicht durchgängig: z.B. GenG stattdessen:

„unzureichende Angaben machen“), sowie das in einigen Gesetzen vorkommende „verschleiern“, in Anlehnung an § 292a StGB durch „falsche oder unvollständige Angaben machen“ zu ersetzen.

Die „unrichtige Darstellung“ soll dabei als Überbegriff zu diesen beiden Begehungsformen verwendet werden, wobei das Ausmaß der unrichtigen Darstellung nunmehr explizit „erheblich“ im Sinne von „entscheidungsrelevant“ sein soll (Abs. 4). Damit soll die bislang theoretisch uferlose Strafbestimmung eingegrenzt werden.“

In dieser Bestimmung wird auf die mögliche, vom Empfänger zu treffende Entscheidungen abgestellt. Die Erläuterungen verwenden die Worte Entscheidungshilfe einerseits, andererseits wird die Entscheidungsrelevanz hervorgehoben.

Wir möchten in diesem Zusammenhang darauf hinweisen, dass Jahres- und Konzernabschlüsse aufgrund der zwingend zu beachtenden gesetzlichen Bestimmungen inhärent nur eine eingeschränkte Aussagekraft haben: Die Darstellung der Vermögens- und Ertragslage gemäß § 195 Abs. 2 Satz drei wurde durch das RLG 1990 (BGBl 475/1990) eingeführt und lautet unverändert: „Er hat dem Kaufmann ein möglichst getreues Bild der Vermögen- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln“ Nach der RV 1270 BlgNR GP 17 soll durch diese Fassung mit dem dritten Satz der Zweck des Jahresabschlusses, nämlich die Selbstinformation des Kaufmannes verdeutlicht werden.

Die Ergänzung des möglichst getreuen Bildes durch die Finanzlage findet sich in § 222 Abs. 2 UGB. Begründet wird diese Ergänzung durch das Informationsbedürfnis der Unternehmensleitung und eines erweiterten Adressatenkreis (*Nowotny in Straube, UGB/ RLG³ § 222 Rz 16*).

Die grundlegende Aufgabe der unternehmensrechtlichen Rechnungslegung ist die Dokumentation von Geschäftsvorfällen, der Lage des Vermögens und des Erfolges der Tätigkeit zum Zweck der Information. (*Motal in Zib/Dellinger, Großkomm UGB §189 Rz 5*).

Während der Jahresabschluss zusätzlich zur Informationsfunktion auch eine Entscheidungsgrundlage für Ausschüttungsbemessung- und Steuerbemessungsfunktion hat, ist die Aufgabe und Zweck des Konzernabschlusses, unabhängig ob nach UGB oder IFRS aufgestellt, ausschließlich eine Information der Adressaten (*Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss*

nach dem Unternehmensgesetzbuch¹², Band 1 Der Einzelabschluss Erstellung und Analyse Seite 15).

Der Konzernabschluss, weil eben nur ein Informationsinstrument, wird von der Gesellschafterversammlung nicht festgestellt.

Der Zweck von Jahresabschlüssen und Konzernabschlüssen ist auch die Erfüllung einer gewissenhaft und getreuen Rechenschaft (siehe auch § 118 Abs. 1 AktG zu Auskünften in der Hauptversammlung) über die abgelaufene Berichtsperiode. Die für einen Empfänger relevante in die Zukunft gerichtete Bewertungsbestimmung des § 207 Abs. 2 UGB, wonach zukünftige Wertschwankungen vorweggenommen werden dürfen, wurde vom Gesetzgeber ersatzlos aufgehoben.

Jahres- und Konzernabschlüsse haben daher aufgrund der zwingend zu beachtenden gesetzlichen Bestimmungen nur eine eingeschränkte Aussagekraft. Zusätzlich wird diese infolge der abweichenden Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisbestimmungen zwischen UGB und anerkannten Standards, bedingt durch die verschiedene konzeptionelle Ausrichtung sehr unterschiedlich zu beurteilen sein. So sind Unterschiede zwischen der Erfassung im UGB versus IFRS allein zu ein und demselben Sachverhalt (als Beispiel im preisregulierten Bereich) in dreistelliger Euromillionen-Höhe im Jahresüberschuss festzustellen.

Für die Beurteilung, ob das Entscheidungsverhalten eines Empfängers beeinflusst wird, sind alle zuvor angeführten Umstände zu berücksichtigen.

Bei der Erheblichkeit von Informationen ist ebenso wie bei der Wesentlichkeit zwischen einer quantitativen und qualitativen Komponente zu unterscheiden.

In Entscheidungsempfehlungen von Finanzanalysten, Rating-Agenturen und Kreditschutzverbänden fließen daher neben der Information aus Jahres- und Konzernabschlüssen umfangreiche zusätzliche quantitativ und qualitativ relevante Informationen aus anderen Quellen und Unterlagen von Umständen, die im Jahres- und Konzernabschluss nicht zu berücksichtigen sind, und andere Parameter (u.a. Konkurrenzverhalten, Produktneuerungen, zukünftige Änderung rechtlicher Rahmenbedingungen) im jeweils zutreffenden Entscheidungsalgorithmus ein. Der Jahres- und Konzernabschluss wird daher nur in den seltensten Fällen als einzig relevante Entscheidungsgrundlage heranzuziehen sein. Diese Ansicht findet Bestätigung in der Bestimmung des § 7 Abs. 2 Z 2 KMG. In einem Prospekt, in dem zusätzlich zu den Jahres- und Konzernabschlüssen der letzten 3 Jahre eine Vielzahl anderer Informationen zwingend enthalten ist, ist verpflichtend ein Hinweis aufzunehmen, „der Anleger jede Entscheidung zur Anlage in die betreffenden Wertpapiere auf die Prüfung des gesamten Prospekts stützen sollte.“

Nach dem Wesentlichkeitsprinzip ist die Wesentlichkeit aus der Sicht des Anwenders zu beurteilen. Die Beurteilung der Empfänger von Abschlüssen ist von zentraler Bedeutung für die Definition der Wesentlichkeit, nicht die Beurteilung durch Aufsteller oder Abschlussprüfer (*Niamh Brennan/ Sidney J Graf, The Impact of Materiality ASIAN ACADEMY of*

MANAGEMENT JOURNAL of ACCOUNTING and FINANCE; AAMJAF Vol 1 1-13, 2005: „Judgments of users of financial statements are central to the definition, not judgments of preparers“). Bei der Beurteilung des Vorliegens einer erheblichen Unrichtigkeit wird daher der Sichtweise des Empfängers die entscheidende Bedeutung zukommen. Es ist von einem rational handelnden und sachkundigen Empfänger auszugehen. Nur bei einem solchen Empfänger kann das erforderliche Kriterium einer „vernünftigerweise zu erwartenden Entscheidungsbeeinflussung“ vorausgesetzt werden.

Schon nach bisheriger Rechtslage wurde die für die Strafbarkeitsschwelle erforderliche Wesentlichkeit als jedenfalls über der Wesentlichkeit für die Aufstellung und Prüfung von Jahres- und Konzernabschlüssen liegend angesehen. (*Keppert* in Brandstetter/Keppert, Bilanzdelikte, Abschnitt Bilanzdelikte aus der Sicht des Buchsachverständigen, Seite 57). Durch die nunmehr vorgesehene „Erheblichkeit“ einer unrichtigen Darstellung wird dies gesetzlich eindeutig geregelt und wohl für noch anhängige Fälle klargestellt.

Für einen nach den in der EU einheitlich übernommenen und somit auch für Österreich geltenden IFRS aufgestellten Konzernabschluss wurde – berücksichtigend die Sicht des Empfängers – im Einzelfall die Wesentlichkeit in dreistelliger Euromillionen-Höhe angesetzt (Siehe Audit Report, Vodafone Group, Konzernabschluss 2012: die Wesentlichkeit wurde mit 590 Mio € angesetzt, dies entsprach 0,35% der Bilanzsumme.) Die Ermittlung der Wesentlichkeit nach internationaler Praxis und davon abgeleitet die noch darüber liegende Erheblichkeitsschwelle wird infolge der Anwendung derselben Rechtsvorschrift auch für Österreich relevant und im Einzelfall von Gerichtssachverständigen und der Rechtsprechung zu beachten sein.

Zu § 163b Abs. 1:

Bezüglich unserer Anregung, die Strafbarkeit auf Wissentlichkeit einzuschränken, verweisen wir auf unsere Ausführungen zu § 163a. Dazu möchten wir ergänzend Folgendes anmerken:

Sinn und Zweck des Gesetzes kann nicht sein, Abschlussprüfer mit dem vorliegenden Ministerialentwurf pauschal zu kriminalisieren und diese dadurch tendenziell zu besonders vorsichtigen Bestätigungsvermerken zu bewegen.

Wirtschaftsprüfer sind in ihrer täglichen Arbeit insb. in der Funktion als Abschlussprüfer mit schwierigen und oftmals widersprüchlichen Bewertungsansätzen in den von ihnen zu prüfenden Abschlüssen konfrontiert. Die Einzigartigkeit jedes zu prüfenden Unternehmens bringt es mit sich, dass es keine eindeutigen Fälle gibt. Beurteilungen von Bewertungen und von anderen Entscheidungen, die im Rahmen der Bilanzierung von Entscheidungsträgern getroffen werden, stellen für Wirtschaftsprüfer berufliche (Alltags)handlungen dar.

Die Problematik der Beteiligung an Straftaten durch sozialadäquate Handlungen (z.B. berufliche Alltagshandlungen) wird in der Literatur vielfach diskutiert. Bei solchen sozialadäquaten Handlungen ist das Niveau des erlaubten Handelns (und damit verbunden des erlaubten Risikos einer Tatbestandsverwirklichung) höher anzusetzen (*Reindl* in WK² StGB § 5 Rz 42). Im Ergebnis stellt es sich für solche Handlungen daher so dar, dass der Täter sogar bei

Delikten, für die an sich Eventualvorsatz ausreicht, nur bei Wissentlichkeit zu bestrafen ist (vgl. OGH 12 Os 43/03, EvBl 2004/53, 231; Reindl in WK² StGB § 5 Rz 42).

Auch wenn der Wirtschaftsprüfer nach § 163b StGB bei Vorliegen sämtlicher Tatbestandsvoraussetzungen tatsächlich unmittelbarer Täter des Bilanzdeliktes ist, stellt sich die Problematik sozialadäquater Handlungen hier sinngemäß.

Beurteilt der Wirtschaftsprüfer die vom Entscheidungsträger für eine von mehreren Bewertungsmethoden oder Bilanzierungsszenarien getroffene Ermessensentscheidung nach seinem eigenen pflichtgemäßen Ermessen als gesetzesprechend, so könnte ihm ex post – bleibt es bei Eventualvorsatz – leicht der Vorwurf gemacht werden, er hätte eine unrichtige Darstellung ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden. Dies liegt schon in der Natur von nicht eindeutigen Sachverhalten. Im Nachhinein – also ex post – wird oft überschätzt, was ex ante tatsächlich vorhersehbar war. Dieses psychologische Phänomen wird auch als Rückschaufehler bezeichnet (*Dietrich/Urbanek* in Hinterhofer (Hrsg), Praxishandbuch Untreue [2015] 197f mwN).

Aus den oben genannten Gründen sowie dem Umstand, dass der Gesetzgeber durch die Neuregelung auch Rechtssicherheit schaffen möchte, ist eine Konkretisierung der Tathandlung insbesondere durch Einführung der Wissentlichkeit dringend anzuraten.

Weiters ist anzumerken, dass in § 163b auch Prüfungen erwähnt sind, deren Gegenstand nicht historische Finanzinformationen sind. Dies betrifft Gründungsprüfungen, Spaltungsprüfungen, Sonderprüfungen und Verschmelzungsprüfungen. Hierbei handelt es sich um sogenannte „compliance“-Prüfungen im Hinblick auf die Einhaltung gesetzlicher Bestimmungen, nicht um Prüfungen historischer Finanzinformationen, wie sie mit den Bestimmungen in § 163a, bezeichnet als Jahres- und Konzernabschluss, erfasst sind. Der Anwendungsbereich erscheint daher im Vergleich zu § 163a überschießend. Es wird folglich angeregt, in § 163b lediglich Abschlussprüfer und Prüfer mit vergleichbaren Funktionen aufgrund verbandsrechtlicher Bestimmungen anzuführen. Weiters sollte der Anwendungsbereich des § 163b dahingehend eingeschränkt werden, dass nur die erheblich unrichtige Darstellung bzw. Verschweigung wesentlicher Umstände der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach § 163b strafbar ist. Siehe dazu unseren Textvorschlag in Anlage 2.

Der zweite Absatz auf Seite 23 der Erläuterungen lautet folgendermaßen: *„Die zweite Tathandlung in Abs. 2 (verschweigen, dass der Jahres- oder Konzernabschluss, der Lage- oder Konzernlagebericht oder sonst der geprüfte Abschluss, Vertrag oder Bericht wesentliche Umstände erheblich unrichtig darstellt) bezieht sich unmittelbar auf die Tätigkeit des Abschlussprüfers **sowie von Prüfern, die in vergleichbarer Weise einen von einem Organ des Verbandes erstellten Abschluss, Vertrag (z.B. Verschmelzungs- oder Spaltungsvertrag) oder Bericht (z.B. Gründungs- oder Spaltungsbericht) auf seine Richtigkeit und Vollständigkeit prüfen.**“* Die fett hinterlegte Passage sollte u.E. entfallen, da eine umfassende Prüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit von Abschlüssen, Verträgen bzw. Berichten nicht Sinn und Zweck einer Abschlussprüfung ist.

Zu § 163b Abs. 2:

§ 163b Abs. 2 kann aus unserer Sicht entfallen: Die Erteilung eines unrichtigen Bestätigungsvermerks soll in den Tatbestand des Abs. 1 (als zweiter Aufzählungspunkt) aufgenommen werden.

Zur Tathandlung nach § 163b Abs. 2 Z 2 führen die Erläuternden Bemerkungen Folgendes aus: *„Mit der Tathandlung nach Z 2 sollen jene Berichtspflichten sanktioniert werden, die zwar im Zuge einer Abschlussprüfung entstehen, die aber eine unverzügliche Berichterstattung beinhalten, nämlich die Fälle nach § 273 Abs. 2 und 3 UGB; es geht hier um Warnpflichten bei Gefährdungslagen, ähnlich der der Nichterstattung eines Sonderberichts nach § 163a Abs. 2.“*

Dazu wird angemerkt, dass der Abschlussprüfer Fälle einer Redepflicht nach § 273 Abs. 2 ohnehin im Prüfungsbericht zu erwähnen hat. Liegen redepflichtige Sachverhalte vor und erwähnt der Abschlussprüfer diese nicht in seinem Prüfungsbericht, wäre der Tatbestand des § 163b Abs. 1 erfüllt. § 163 Abs. 2 Z 2 ist daher entbehrlich und sollte entfallen.

Zu § 163d:

Die im Ministerialentwurf vorgeschlagene Bestimmung für eine tätige Reue in § 163d sieht ein zu enges Zeitfenster vor, in dem die Richtigstellung falscher Angaben bzw. der Nachtrag unvollständiger Angaben möglich sein soll. In dieser Form würde die Reuebestimmung nur einen geringen praktischen Anwendungsbereich finden. Aber nur dann, wenn die Bestimmung der tätigen Reue einen breiteren Anwendungsbereich hat, kann sie ihren Sinn erfüllen, dem Täter die Möglichkeit zu geben, in die Legalität zurückzukehren.

Es wird daher vorgeschlagen, eine Reuebestimmung nach dem Vorbild der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG einzuführen, womit auch der systematischen Nähe zur Selbstanzeige Rechnung getragen werden soll. Wie im Ministerialentwurf vorgeschlagen, sollte Voraussetzung für die Straffreiheit die Herstellung des rechtmäßigen Zustandes sein, indem die ursprünglich unrichtigen, unvollständigen Darstellungen entsprechend korrigiert bzw. nachgeholt werden. Die Voraussetzungen für die Rechtzeitigkeit könnten sich an den Voraussetzungen des § 29 Abs. 3 lit. a und b anlehnen. In diesem Fall ist die Straffreiheit ausgeschlossen, wenn bereits Verfolgungshandlungen gegen den Täter oder einen anderen an der Tat Beteiligten gesetzt waren oder die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Täter bekannt war. Auf ein zusätzliches Freiwilligkeitselement könnte dann verzichtet werden.

Im Ergebnis könnte somit durch die Erweiterung der tätigen Reue das Ziel der richtigen Information der angesprochenen Adressatenkreise viel besser erreicht werden. Allfällige geschädigte Personen hätten durch die Richtigstellung der Information ebenfalls eine verbesserte Chance auf Durchsetzung ihrer Ansprüche.

Auch bei § 163b gilt das zuvor Gesagte, nämlich dass der Schutzzweck der Informationsdelikte am besten dadurch erreicht wird, dass ein Abschlussprüfer seinen Bestätigungsvermerk widerruft. Um sicherzustellen, dass ein solcher Widerruf auch beim anzusprechenden

Adressatenkreis ankommt, wird auch eine angemessene Veröffentlichung der Richtigstellung vorgeschlagen. Sollte es durch den unrichtigen Bestätigungsvermerk bis dahin schon zu Schäden gekommen sein, gilt wiederum, dass es den Geschädigten durch einen veröffentlichten Widerruf viel leichter fallen wird, ihre Ansprüche über eine zivilrechtliche Klage durchzusetzen.

Wir regen an, in einem neuen Absatz 3 des § 163a sowie in einem neuen Absatz 2 des § 163b Bestimmungen über die Strafaufhebung aufzunehmen. Diesbezüglich verweisen wir auf unsere Textvorschläge in Anlage 2. § 163d sollte u.E. im Hinblick auf die von uns vorgeschlagenen Neufassungen der § 163a Abs. 3 und § 163b Abs. 2 entfallen.

III. Spezielle Anmerkungen zu den Erläuternden Bemerkungen:

Zu § 163a Abs. 1 StGB sind in den Erläuterungen im Abschnitt „Unrichtige Darstellung“ folgende Ausführungen enthalten:

„Als Unterfall einer falschen Angabe ist auch das Verschleiern zu verstehen, weil nicht nur erhebliche Verstöße gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit, sondern auch gegen den Grundsatz der Bilanzklarheit zu einer solcherart verpönten Fehlinformation der Informationsadressaten führen. Der Informationsempfänger hat nämlich nicht nur Anspruch auf eine inhaltlich (möglichst) richtige und vollständige Darstellung der Verhältnisse der Gesellschaft und anderer wesentlicher Umstände, sondern auch in Bezug auf die ordnungsgemäße Darstellung der einzelnen Positionen (etwa zur Berechnung von aussagekräftigen Kennzahlen).“

An dieser Stelle der Erläuternden Bemerkungen wird auf überholte Begrifflichkeiten Bezug genommen, die im vom Begutachtungsentwurf vorgeschlagenen Gesetzestext keine Deckung mehr finden (vgl. „Verhältnisse der Gesellschaft“ und „Darstellung der einzelnen Positionen“). Die oben markierte Formulierung sollte daher entweder zur Gänze entfallen oder zumindest durch Ersatz des Begriffs „Verhältnisse der Gesellschaft“ durch die bereits aus dem UGB vertraute Wendung „Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ an den aktuellen Gesetzestext angepasst werden. Die Bezugnahme auf die Darstellung der einzelnen Positionen sollte jedenfalls entfallen. Wir sind der Ansicht, dass rein ausweistechische Fehler (etwa Darstellung einer Schuld im Posten Verbindlichkeit statt im Posten Rückstellung etc.) nicht zur Strafbarkeit führen sollten, da hier in der Regel keinerlei entscheidungsrelevante Fehlinformation des Jahresabschlussadressaten vorliegen wird.

Zu § 153d:

Auf Seite 4 von 36 in den Erläuterungen wird unter „Hauptpunkte des Entwurfs“ unter Z 1 ausgeführt, dass eine Erhöhung der Wertgrenzen von € 50.000 auf € 500.000 erfolgen soll. JEDOCH wurde auch in der Neufassung des § 153d die Wertgrenze mit € 50.000 gleich belassen und nicht angehoben?

IV. Redaktionell-sprachliche Anmerkungen

In Artikel 10 hat es statt „Versicherungsaufsichtsgesetzes“ „Versicherungsaufsichtsgesetz“ zu lauten.

Lt. den Absätzen 1 und 2 des im Ministerialentwurf enthaltenen neuen § 163d StGB müssen „die unvollständigen Angaben“ nachgetragen werden; es sollte aber wohl „die fehlenden Angaben“ oder „die vollständigen Angaben“ lauten.

Referenten:

Univ.-Prof. Dr. Otto Altenburger
Mag. Dr. Alfred Brogyányi
Hon.-Prof. Dr. Walter Brugger
Dr. Otto Dietrich
Mag. Dr. Werner Gedlicka
MMag. Dr. Klaus-Bernhard Gröhs
Mag. Christina Hartig
Dr. Thomas Kroiss
Hon.-Prof. Dr. Roman Leitner
Univ.-Prof. DDr. Peter Lewisch
Mag. Gerhard Marterbauer
Mag. Helmut Maukner
Mag. Dr. Aslan Milla
Mag. Dr. Andreas Pollak
Mag. Dr. Robert Reiter
Mag. Michael Schlenk
Mag. Dr. Anton Schmidl
Mag. Michael Schober
Mag. Dr. Franz Christoph Schrammel
MMag. Dr. Christopher Schrank
Dr. Andreas Staribacher

Anlage 2

Formulierungsvorschläge

§ 64 Abs. 1 Z 11 „erheblich unrichtige Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage bestimmter Verbände“

Unrichtige Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage bestimmter Verbände

§ 163a. (1) Wer als Entscheidungsträger (§ 2 Abs. 1 VbVG) eines in § 163c angeführten Verbandes wissentlich die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Verbandes oder eines mit ihm verbundenen Unternehmens erheblich unrichtig (Abs. 2) darstellt, indem er in

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

nach den Maßstäben der dabei einzuhaltenden gesetzlichen Bestimmungen oder anerkannten Standards falsche oder unvollständige Angaben macht, ist mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder mit Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen zu bestrafen.

(2) 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 für Entscheidungen maßgeblich ist, die Empfänger auf der Grundlage der Darstellung treffen, und geeignet ist, einen schwerwiegenden Schaden für Anleger oder Gläubiger herbeizuführen.

(3) Nicht zu bestrafen ist, wer rechtzeitig die falschen Angaben richtig stellt oder die unvollständigen Angaben nachträgt.

Rechtzeitigkeit liegt nicht vor,

- a) wenn zum Zeitpunkt der Richtigstellung oder des Nachtrags der unvollständigen Angaben Verfolgungshandlungen gegen den Täter oder andere an der Tat Beteiligte gesetzt waren,
- b) wenn zum Zeitpunkt der Richtigstellung oder des Nachtrags der unvollständigen Angaben die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Täter bekannt war. Die Tat nach § 163a ist jedoch nicht zu bestrafen, wenn ein im Zuge einer Prüfung nach dem RL-KG festgestellter Fehler vor Rechtskraft eines Bescheides nach § 5 (2) RL-KG entsprechend den dort festgelegten Bestimmungen veröffentlicht wird.

Unrichtige Berichte von Prüfern bestimmter Verbände

§ 163b. (1) Wer als Abschlussprüfer oder sonst als Prüfer mit vergleichbaren Funktionen aufgrund verbandsrechtlicher Bestimmungen eines in § 163c angeführten Verbandes in

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

wissentlich wesentliche Umstände über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach den Maßstäben der dabei einzuhaltenden gesetzlichen Bestimmungen oder anerkannten Standards erheblich unrichtig darstellt (§ 163a Abs. 2) oder wissentlich verschweigt, ist mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder mit Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen zu bestrafen.

- (2) Nicht zu bestrafen ist, wer rechtzeitig (§ 163a Abs. 3) die falschen Angaben richtig stellt, die unvollständigen Angaben nachträgt oder den Bestätigungsvermerk widerruft.

Verbände

§ 163c. Die §§ 163a und 163b sind auf folgende Verbände anzuwenden:

1. Gesellschaften mit beschränkter Haftung,
2. Aktiengesellschaften,
3. Europäische Gesellschaften (SE),
4. Genossenschaften,
5. Europäische Genossenschaften,
6. Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit,
7. große Vereine im Sinne des § 22 Abs. 2 VerG,
8. offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 189 Abs. 1 Z 2 lit. a UGB (in der Fassung des RÄG 2014)
9. Sparkassen,
10. Privatstiftungen,
11. die Stiftung nach dem ORF-Gesetz und
12. ausländische Verbände, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt im Inland zugelassen sind oder die im Hinblick auf eine Zweigniederlassung im Inland im Firmenbuch eingetragen sind (§ 12 UGB).

Tätige Reue

§ 163d.

Es wird angeregt, § 163d. zur Gänze zu streichen. (Siehe die §§ 163a. (3) und 163b. (2) in unseren Formulierungsvorschlägen.)