

## § 163a StGB – Verbandsinterne Bilanzdelikte

---

*Hubert Hinterhofer/Birgit Julia Wirth*

**Literatur:** *Altenberger/Haslhofer*, „Wann haben Sie damit begonnen?“, oder: zur Geschichte der Bilanzfälschung, in *Altenberger/Hartig* (Hrsg), Bilanzfälschung (2018) 1; *Bach*, Bilanzstrafrecht neu – Analyse aus der Sicht der Praxis der Wirtschaftsprüfung, in *Leitner/Brandl* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2016 (2017) 81; *Bachmann/Machan*, §§ 163a–163d, in *Wess* (Hrsg), PK Wirtschaftsstrafrecht<sup>2</sup> (2023); *Baumüller*, Fraud und Bilanzdelikte (II), SWK 1/2016, 58; *Bernreiter*, Bilanzdelikte (2019); *Bernreiter*, Bilanzdelikte: Wie weit reichen die neuen Strafbestimmungen?, *ecollex* 2015, 1054; *Bollenberger/Wess*, Neues Bilanzstrafrecht – Was bedeutet Schadenseignung?, ZWF 2016, 144; *Dohr*, Das neue Bilanzstrafrecht – ein Versuch einer Annäherung durch die Verteidigung, in *Altenberger/Hartig* (Hrsg), Bilanzfälschung (2018) 33; *Draxler*, Kann die Abschlussprüfung Bilanzfälschung aufdecken bzw verhindern? in *Altenberger/Hartig* (Hrsg), Bilanzfälschung (2018) 43; *Edelhofer*, Der Anhang als Instrument der Bilanzfälschung? in *Altenberger/Hartig* (Hrsg), Bilanzfälschung (2018) 93; *Flora*, in *Leukauf/Steininger*, StGB<sup>3</sup> (2025) Vorbem zu den §§ 163a–163d, §§ 163a–163d; *Frotz/Schörghofer/Spitznagel*, Unvertretbare Darstellung wesentlicher Informationen über bestimmte Verbände (§ 163a StGB), RWZ 2016, 45; *Glaser*, Das neue Bilanzstrafrecht, in *Bertl et al* (Hrsg), Fehler und Fehlverhalten in Bilanz- und Steuerrecht (2016) 105; *Grubhofer*, Bilanzdelikte und Untreue, in *Marschner/Stefaner* (Hrsg), Praxishandbuch Steuerreform 2015/16 (2015) 166; *Hartig*, Strafrechtsänderungsgesetz 2015 – das (vorerst) letzte Kapitel einer scheinbar unendlichen Geschichte, VWT 2015, 272; *Hinterhofer*, Bilanzstrafrecht neu (Entwurf für ein StRÄG 2015): Überblick und erste Einschätzung, RdW 2015, 283; *Hirschler*, Bilanzpolitik und Bilanzbetrug – eine Abgrenzung, RWZ 2021, 209; *Jaksch*, Täterprofil eines Bilanzfälschers, in *Altenberger/Hartig* (Hrsg), Bilanzfälschung (2018) 217; *Jettmar*, Rechnungslegungskontrolle und Bilanzstrafrecht – Ein gelöstes Spannungsverhältnis?, in *Zeder* (Hrsg), Das neue Bilanzstrafrecht nach dem Strafrechtsänderungsgesetz 2015, SWK-Spezial (2015) 55; *Karollus*, Bilanzstrafrecht neu – Analyse aus der Sicht des Gesellschafts- und Bilanzrechts, in *Leitner/Brandl* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2016 (2017) 27; *Karollus/Schmieder*, Business Judgment Rule im Wirtschaftsstrafrecht, in *Leitner/Brandl* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2023 (2024) 92; *Kauba*, Bilanzstrafrecht und verdeckte Ausschüttungen, in *Altenberger/Hartig* (Hrsg), Bilanzfälschung (2018) 121; *Kerschbaumer/Maronitsch*, Das neue Bilanzstrafrecht aus Prüfersicht, in *Zeder* (Hrsg), Das neue Bilanzstrafrecht nach dem Strafrechtsänderungsgesetz 2015, SWK-Spezial (2015) 24; *Kert*, § 163a StGB, in *Artmann/Karollus* (Hrsg), AktG III<sup>6</sup> (2019); *Kert*, Bilanzdelikte im Lichte des Bestimmtheitsgebots, in *Mittelbach-Hörmanseder/Schiebel* (Hrsg), Festschrift für Romuald Bertl (2021) 314; *Leitner*, Bilanzdelikte und begleitende Finanzvergehen, in *Leitner/Brandl* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2016 (2017) 21; *Leitner/Salfer*, Zusammentreffen von Bilanzdelikten und Finanzvergehen. § 22 Abs 4 FinStrG als taugliche Lösung für die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit?, ZWF 2016, 123; *Lehmkuhl/Konopatsch*, § 163a, in *Birklbauer et al* (Hrsg), StGB Praxiskommentar<sup>2</sup> (2025); *Lehmkuhl/Zeder*, VbVG, in *Höpfel/Ratz* (Hrsg), WK<sup>2</sup> (2020); *Lenotti*, Bilanzfälschung – ein Blick in die Praxis des internen Mitarbeiters, in *Altenberger/Hartig* (Hrsg), Bilanzfälschung (2018) 227; *Machan*, Die strafrechtliche

Verantwortlichkeit von Geschäftsführern und leitenden Angestellten, in Walbert (Hrsg), Haftung von leitenden Angestellten und Geschäftsführern (2020); *Melicharek/Kargl/Festa*, Bilanzfälschung bei Privatstiftungen, in Altenberger/Hartig (Hrsg), Bilanzfälschung (2018) 257; *Oberlaber*, Bilanzstrafrecht neu. Was ist strafbar, was nicht?, ÖJZ 2016/45, 299; *Pollak*, Die unvertretbare Darstellung wesentlicher Informationen über bestimmte Verbände am Kapitalmarkt, in Altenberger/Hartig (Hrsg), Bilanzfälschung (2018) 321; *Pollak*, Reform der Bilanzdelikte – Ministerialentwurf zum Strafrechtsänderungsgesetz 2015. Ist die Beschränkung auf das wirklich Strafwürdige erreicht?, VWT 2015, 116; *Raschauer/Wessely*, Gedanken zur (Un-)Bestimmtheit der §§ 153, 163a ff StGB, in Altenberger/Hartig (Hrsg), Bilanzfälschung (2018) 335; *Reich-Robrwig/Zimmermann*, Strafrechtsänderungsgesetz 2015 beschlossen, ecolex 2015, 657; *Reiter*, Die Wesentlichkeit gem § 189a Z 10 UGB im Verhältnis zur Wesentlichkeit für die Nichtigkeit eines Jahresabschlusses nach § 202 Abs 1 Z 2 AktG, RWZ 2016, 231; *Rohregger*, Vor §§ 163a–163d und §§ 163a–163d, in Höpfel/Ratz (Hrsg), WK<sup>2</sup> (2018); *Rohregger*, Das neue Bilanzstrafrecht – ein erster Überblick, ÖZW 2015, 162; *Rohregger*, Reform des Bilanzstrafrechts – Gesellschaftsrechtliche Überlegungen, in Lewisch (Hrsg), Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit Jahrbuch 2011 (2011) 41; *Ruhmannseder*, Das neue Bilanzstrafrecht im Überblick, in Altenberger/Hartig (Hrsg), Bilanzfälschung (2018) 431; *Schmitt/Wess*, Bilanzstrafrecht NEU aus Sicht der Strafverfolgungsbehörden und der Verteidigung, in Zeder (Hrsg), Das neue Bilanzstrafrecht nach dem Strafrechtsänderungsgesetz 2015, SWK-Spezial (2015) 40; *Schrank/Schlager*, Bilanzstrafrecht NEU, ecolex 2015, 558; *Schröder*, Kapitel 17: Bilanzdelikte, in Glaser (Hrsg), Handbuch Vermögensdelikte (2023); *Steininger*, Verbandsverantwortlichkeitsgesetz, Kommentar<sup>2</sup> (2020); *Stuefer*, Die Bilanzdelikte nach dem Strafrechtsänderungsgesetz 2015, JSt 2015, 344; *Tipold*, §§ 163a–163d StGB, in Gruber/Harrer (Hrsg), GmbHG-Kommentar<sup>2</sup> (2018); *Tipold*, Das Strafrechtsänderungsgesetz 2015, JSt 2015, 405; *Tipold*, Strafrechtsänderungsgesetz 2015 – der Ministerialentwurf, JSt 2015, 181; *Wess/Bachmann*, Das „neue“ Bilanzstrafrecht. Darstellung der neuen Straftatbestände einschließlich der Reuebestimmung samt Einschätzung aus Sicht der anwaltlichen Praxis, CFOaktuell 2016, 61; *Wess/Machan*, Bilanzstrafrecht, Kap 8, in Kert/Kodek (Hrsg), Handbuch Wirtschaftsstrafrecht<sup>2</sup> (2022); *Wess/McAllister*, Das Günstigkeitsprinzip im Bilanzstrafrecht, ZWF 2017, 201; *Winkler/Spahic*, Bilanzfälschung – Wesentlichkeit und Schadenseignung nach § 163a StGB, ZWF 2018, 229 (Teil I), ZWF 2018, 274 (Teil II); *Winter/Kern/Hlawenka/Türk-Walter*, Neuordnung des Bilanzstrafrechts, RWP 2016, 59; *Zeder*, Bilanzstrafrecht: Reform vollbracht, in Lewisch (Hrsg), Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit Jahrbuch 2015 (2015), 365; *Zeder* (Hrsg), Das neue Bilanzstrafrecht nach dem Strafrechtsänderungsgesetz 2015, SWK-Spezial (2015) 9; *Zeder*, Bilanzstrafrecht: Die neuen Bestimmungen, in Leitner/Brandl (Hrsg), Finanzstrafrecht 2016 (2017) 1.

| Inhaltsübersicht                                        | Rz |
|---------------------------------------------------------|----|
| I. Einleitung .....                                     | 1  |
| II. Tatbestandsanalyse .....                            | 5  |
| A. Täterkreis .....                                     | 5  |
| 1. Entscheidungsträger .....                            | 6  |
| 2. Mit der Informationsdarstellung Beauftragter .....   | 11 |
| 3. Beteiligung .....                                    | 14 |
| B. Tatbegehungsvarianten .....                          | 16 |
| 1. Unvertretbare Darstellung – Abs 1 .....              | 16 |
| a) Falsche oder unvollständige Darstellung .....        | 16 |
| b) Wesentliche Information .....                        | 25 |
| c) Unvertretbarkeit .....                               | 31 |
| d) Bezug zur Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage ..... | 37 |
| e) Darstellungsmedien .....                             | 42 |
| f) Schadenseignung .....                                | 50 |

|                                                           |    |
|-----------------------------------------------------------|----|
| 2. Nichterstatten eines Sonderberichts – Abs 2 .....      | 57 |
| a) Gesetzlich gebotene Berichterstattung .....            | 58 |
| b) Drohende Gefährdung der Liquidität des Verbandes ..... | 59 |
| C. Vorsatz .....                                          | 61 |
| 1. Bedingter Vorsatz als Mindestfordernis .....           | 61 |
| 2. Versteckte Wissenlichkeit? .....                       | 65 |
| D. Qualifikation – Abs 3 .....                            | 66 |
| E. Praxisbeispiele .....                                  | 69 |
| III. Zusammenfassende Würdigung .....                     | 70 |
| A. Sinnvolle Strafbarkeitseinschränkungen? .....          | 71 |
| 1. Wesentlichkeit der Information .....                   | 72 |
| 2. Bezug zur Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage .....   | 73 |
| 3. Unvertretbarkeit der Darstellung .....                 | 74 |
| 4. Schadenseignung .....                                  | 77 |
| B. Sinnvolle Strafbarkeitserweiterungen? .....            | 79 |
| IV. Kurzfazit .....                                       | 83 |

## I. Einleitung

Der mit dem StRÄG 2015 (BGBl I 112/2015) eingeführte Tatbestand „Unvertretbare Darstellung wesentlicher Informationen über bestimmte Verbände“ (§ 163a StGB<sup>1</sup>) umschreibt das sog **verbandsinterne Bilanzdelikt**. Denn dieses kann (in unmittelbarer Täterschaft) nur von Personen begangen werden, die dem Verband zugehören (Entscheidungsträger) oder deren Tätigkeit vom Verband beauftragt wurde (Beauftragter). Demgegenüber sind Bilanzdelikte externer Prüfer durch § 163b unter Strafe gestellt (siehe zu diesem Delikt *Eiter/Seifridsberger* Rz 1 ff). Die systematische Aufteilung der Tatbestände je nach Täterkreis stellte neben der Schaffung einheitlicher Straftatbestände im StGB eines der zentralen Anliegen der Reform des Bilanzstrafrechts dar.<sup>2</sup> Die Bilanzdelikte waren bis zum StRÄG 2015 auf zahlreiche Einzelgesetze des Gesellschaftsrechts verstreut (§ 255 AktG, § 122 GmbHG, § 64 SEG, § 89 GenG, § 43 ORF-Gesetz, § 41 PSG, § 114 VAG (ab 1.1.2016: § 323 VAG 2016, BGBl. I Nr. 34/2015), § 18 SpaltG). Die Straftatbestände wichen im Detail und teilweise sogar in der Strafdrohung voneinander ab. Das StRÄG 2015 bündelte und vereinheitlichte die Straftatbestände der „Bilanzfälschung“ in § 163a.<sup>3</sup>

1 Paragraphenangaben ohne nähere Bezeichnung sind im Folgenden solche des StGB.

2 ErlRV 689 BlgNR 25. GP, 25; *Rohregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> Vor §§ 163a-163d Rz 4f.

3 ErlRV 689 BlgNR 25. GP, 25; *Rohregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> Vor §§ 163a-163d Rz 4.

- 2 Die Strafbestimmung des § 163a spielt in der **Judikatur** bislang kaum eine Rolle. Der OGH war bisher in insgesamt fünf Entscheidungen<sup>4</sup> mit § 163a befasst. In diesen ging es aber vorrangig um die Frage des **Günstigkeitsvergleichs** (§§ 1, 61) zwischen § 163a und § 122 Abs 1 GmbHG aF. Beim Günstigkeitsvergleich ist stets eine Einzelfallbetrachtung vorzunehmen, welche die Gesamtauswirkungen der geänderten Rechtslage, also zB auch die Einführung einer Tätigen Reue in § 163d mit dem StRÄG 2015, zu berücksichtigen hat.<sup>5</sup> Deshalb kann nicht generell gesagt werden, ob § 163a oder die Vorgängerregelungen günstiger sind.<sup>6</sup>
- 3 Die Überschrift des § 163a („Unvertretbare Darstellung wesentlicher Informationen über bestimmte Verbände“) greift etwas zu kurz; denn sie gibt nur eine der zwei Tatbegehungsvarianten dieses Delikts wieder. § 163a begeht nämlich zum einen, wer als Entscheidungsträger oder als Beauftragter Informationen, welche die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage des Verbandes betreffen, in unvertretbarer Weise **falsch oder unvollständig darstellt** (Abs 1). Neben der fehlerhaften und lückenhaften Informationsdarstellung in diversen Darstellungsmedien (§ 163a Abs 1 Z 1–5) enthält das Bilanzfälschungsdelikt allerdings noch eine zweite Tatalternative. Nach § 163a Abs 2 ist zu bestrafen, wer als Entscheidungsträger einen **Sonderbericht nicht erstattet**, der in Anbetracht einer drohenden Liquiditätsgefährdung des Verbandes gesetzlich geboten ist. Die Tatbegehung in Bezug auf einen börsennotierten Verband stellt ein Qualifikationsmerkmal dar (Abs 3).
- 4 Der vorliegende Beitrag analysiert zunächst die zentralen Tatbestandsmerkmale des § 163a (II.). In einer zusammenfassenden Würdigung werden sodann die im Zuge der Reform des Bilanzstrafrechts vorgenommenen Strafbarkeitseinschränkungen sowie die teilweisen Strafbarkeitserweiterungen bewertet (III.), ehe ein Kurzfazit (IV.) den Beitrag abschließt.

## II. Tatbestandsanalyse

### A. Täterkreis

- 5 Unmittelbarer Täter des § 163a Abs 1 können entweder Entscheidungsträger (dazu Rz 6 ff) oder Personen sein, die von einem Entscheidungsträger mit der Informationsdarstellung beauftragt wurden (dazu Rz 11 ff). Nach § 163a Abs 2 kann sich in unmittelbarer Täterschaft nur ein Entscheidungsträger strafbar machen. Da somit als unmittelbare Täter des § 163a nur Personen in Betracht

---

4 OGH 14 Os 62/17z; 11 Os 1/22i; 13 Os 94/22f; 15 Os 128/23x; 15 Os 143/24d.

5 OGH 15 Os 128/23x; *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> Vor §§ 163a–163d Rz 12.

6 *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> Vor §§ 163a–163d Rz 12.

kommen, die besondere persönliche Eigenschaften aufweisen, handelt es sich bei diesem Delikt um ein **unrechtsbezogenes Sonderdelikt** iSd § 14 Abs 1.<sup>7</sup> Diese Einstufung hat insb für eine allfällige Strafbarkeit wegen Beteiligung (Bestimmungs- oder Beitragstäterschaft) Konsequenzen (dazu Rz 14 ff).

## 1. Entscheidungsträger

Eine eigenständige Definition des Begriffs des Entscheidungsträgers findet sich in § 163a nicht. Vielmehr wird in § 163a Abs 1 auf die diesbezügliche Legaldefinition in § 2 Abs 1 VbVG verwiesen. Diese zählt abschließend<sup>8</sup> auf, wer als Entscheidungsträger zu qualifizieren ist. Danach ist Entscheidungsträger, wer über **Außenvertretungsbefugnis** (§ 2 Abs 1 Z 1 VbVG), **Kontrollbefugnis** in leitender Stellung (§ 2 Abs 1 Z 2 VbVG) oder einen sonstigen **maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung** (§ 2 Abs 1 Z 3 VbVG) verfügt. 6

Zur **Außenvertretung** sind nach § 2 Abs 1 Z 1 VbVG explizit Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder und Prokuristen befugt sowie solche Personen, die aufgrund organschaftlicher oder rechtsgeschäftlicher Vertretungsmacht in vergleichbarer Weise dazu befugt ist, den Verband nach außen zu vertreten. Darunter fallen Personen mit einer Generalvollmacht<sup>9</sup> oder einer Vollmacht, die so umfassend ist, dass sie einer Generalvollmacht nahekommt.<sup>10</sup> 7

**Leitende Kontrollbefugnisse** üben insb Aufsichts- und Verwaltungsratsmitglieder oder der Leiter einer Compliance-, Controlling- oder Rechtsabteilung aus.<sup>11</sup> Bei diesen Personen ergibt sich die Einordnung als Entscheidungsträger aus einer **bestimmten Rechtsstellung** gegenüber dem Verband.<sup>12</sup> Externe Prüfer, wie zB Wirtschaftsprüfer, sind dagegen nicht erfasst.<sup>13</sup>

Sofern der Betreffende nicht bereits kraft einer solchen Rechtsstellung als Entscheidungsträger einzustufen ist, kommt es darauf an, ob er (sonst) **maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung** des Verbandes ausübt (§ 2 Abs 1 Z 3 VbVG). Unter § 2 Abs 1 Z 3 VbVG fallen vor allem faktische Geschäftsführer, aber zB auch der bereits Einfluss auf die Geschäftsleitung ausübende künftige Erwerber sämtlicher Geschäftsanteile.<sup>14</sup> Diese „fakti- 8

7 ErlRV 689 BlgNR 25. GP, 27; *Rohregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> Vor §§ 163a–163d Rz 13, § 163a Rz 2; *Tipold* in Gruber/Harrer, GmbHG-Kommentar<sup>2</sup> §§ 163a–163d StGB Rz 20; *Wess/Bachmann*, CFOaktuell 2016, 61.

8 *Lehmkuhl/Zeder* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> VbVG § 2 Rz 2.

9 *Wess/Machan* in Kert/Kodek, Handbuch Wirtschaftsstrafrecht<sup>2</sup> Rz 8.12.

10 *Kert* in Artmann/Karollus AktG III<sup>6</sup> § 163a StGB Rz 8.

11 *Tipold* in Gruber/Harrer, GmbHG-Kommentar<sup>2</sup> §§ 163a–163d StGB, Rz 28.

12 *Lehmkuhl/Zeder* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> VbVG § 2 Rz 3 und 18.

13 *Kert* in Artmann/Karollus AktG III<sup>6</sup> §§ 163a StGB, Rz 11.

14 ZB *Steininger*, VbVG-Kommentar<sup>2</sup> § 2 Rz 17.

schen“ **Entscheidungsträger** können sich somit ebenfalls gem § 163a als unmittelbare Täter strafbar machen.

- 9 Die Eigenschaft als Entscheidungsträger muss der Täter **im Zeitpunkt der Tat** (unvertretbare Darstellung [Rz 16 ff] oder Nichterstaten eines Sonderberichts [Rz 57 ff]) aufweisen. Ob ein mängelfreier Bestellungsakt gegeben ist oder die Eintragung in das Firmenbuch bereits vorliegt, ist für die Täter-eigenschaft nicht maßgeblich. Umgekehrt kommt ein Entscheidungsträger trotz formaler Löschung seiner Stellung als Geschäftsführer im Firmenbuch immer noch als potenzieller Täter des § 163a in Frage. Allein durch den Akt der Abberufung verliert der Betreffende seine Funktion als Entscheidungsträger; ist eine solche erfolgt, scheidet der Betreffende somit als unmittelbarer Täter des § 163a aus.<sup>15</sup>

- 10 Der Wortlaut des § 2 VbVG schließt auch **Notgeschäftsführer** als Geschäftsführer iSd § 2 Abs 1 Z 1 VbVG und **Insolvenzverwalter** als faktische Geschäftsführer gem § 2 Abs 1 Z 3 VbVG in den Begriff des Entscheidungsträgers mit ein. Beide sind daher taugliche unmittelbare Täter des § 163a.<sup>16</sup> Dies gilt für sonstige **Abwickler und Liquidatoren** unabhängig von der Art ihrer Bestellung auch.<sup>17</sup> Dem **Publikumsrat des ORF**, dessen Aufgaben sich auf Vorschläge und Empfehlungen beschränken (§ 30 ORF-G), kommt hingegen keine Entscheidungsträgereigenschaft zu, weil der Publikumsrat keinen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung des ORF (Stiftungsrat) hat.<sup>18</sup> Mitglieder dieses Gremiums können sich daher nicht nach § 163a als unmittelbare Täter strafbar machen.

## 2. Mit der Informationsdarstellung Beauftragter

- 11 Als unmittelbarer Täter des § 163a Abs 1 kommt auch eine Person in Betracht, die von einem Entscheidungsträger (dazu Rz 6 ff) des Verbandes mit der Informationsdarstellung beauftragt wurde (Beauftragter). Darunter fallen insb **Bilanzbuchhalter** und **Steuerberater**, die beispielsweise von einem Vorstandsmitglied mit der Erstellung des Jahresabschlusses oder der Berichterstattung an den Aufsichtsrat beauftragt werden. Es kann sich dabei aber auch um Mitarbeiter des Verbandes handeln, die im Auftrag eines Entscheidungsträgers einen Vortrag in einer Gesellschafter- oder Mitgliederversammlung halten. Der Beauftragte muss nicht zwingend bei dem betreffenden Verband be-

---

15 *Tipold* in Gruber/Harrer, GmbHG-Kommentar<sup>2</sup> §§ 163a–163d StGB Rz 30 f.

16 Siehe *Schröder* in Glaser, Handbuch Vermögensdelikte Rz 17/32; *Tipold* in Gruber/Harrer, GmbHG-Kommentar<sup>2</sup> §§ 163a–163d StGB, Rz 27; aA ErlRV 994 BlgNR 22. GP, 19; *Kert* in Artmann/Karollus AktG III<sup>6</sup> § 163a StGB Rz 10.

17 ErlRV 689 BlgNR 25. GP, 27; *Karollus* in Leitner/Brandl, Finanzstrafrecht 2016, 56; *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 6.

18 ErlRV 689 BlgNR 25. GP, 27.

schäftigt sein; welche Stellung er innerhalb des Verbandes innehat, ist ebenso irrelevant.<sup>19</sup> Auch ein **Rechtsanwalt** oder ein **Notar**, der zB von einem Geschäftsführer mit einer Firmenbuchanmeldung betraut wird, die sich auf die Leistung von Einlagen auf das Gesellschaftskapital bezieht, kommt als (unmittelbarer) Täter des § 163a Abs 1 in Frage. Zu denken ist außerdem an **Analysten, Beiratsmitglieder** oder **Wirtschaftstreuhänder** als Beauftragte iSd § 163a.<sup>20</sup> Externe Prüfer, wie insb Abschlussprüfer, sind zwar solche Beauftragte, deren Strafbarkeit wird aber exklusiv in § 163b umschrieben.<sup>21</sup> Als Prüfer iSd § 163b fungierende Wirtschaftstreuhänder kommen daher nicht als Täter des § 163a in Betracht (wohl aber als solche des § 163b).

Die Beauftragung ist nicht im strengen zivilrechtlichen Sinn eines Auftragsvertrages zu verstehen; sie muss sich nur faktisch auf einen der in § 163a Abs 1 Z 1 bis Z 5 genannten Vorgänge der Informationsdarstellung beziehen.<sup>22</sup> Der Entscheidungsträger muss dem Betreffenden nach dem eindeutigen Wortlaut des § 163a Abs 1 lediglich generell den **Auftrag zur Informationsdarstellung** erteilen; dieser Auftrag muss also keineswegs auch die Aufforderung an den Beauftragten enthalten, eine falsche oder unvollständige Darstellung vorzunehmen.<sup>23</sup> Sollte im Einzelfall aber auch die Falschdarstellung vom Auftrag des Entscheidungsträgers umfasst sein, macht sich der Entscheidungsträger wegen einer Bestimmungstäterschaft (§ 12, 2. Fall) zu § 163a Abs 1 strafbar. Für den Beauftragten selbst ändert sich an seiner Strafbarkeit wegen § 163a Abs 1 in unmittelbarer Täterschaft dadurch aber nichts.

Mangels einer Beauftragten-Stellung iSd § 163a Abs 1 sind bloße **Hilfspersonen**, die einem Beauftragten zuarbeiten, sowie Personen, die vorgefasste Informationen bloß **nach außen kommunizieren**, keine tauglichen unmittelbaren Täter des § 163a.<sup>24</sup> Sie kommen aber uU als Beitragstäter in Betracht.<sup>25</sup>

### 3. Beteiligung

Personen, die nicht Entscheidungsträger oder Beauftragte sind (sog **Extranei**), können sich unter bestimmten Voraussetzungen als **Bestimmungs- oder Beitragstäter** gem § 12, 2. Fall oder § 12, 3. Fall iVm § 163a Abs 1 oder Abs 2

19 *Tipold* in Gruber/Harrer, GmbHG-Kommentar<sup>2</sup> §§ 163a–163d StGB Rz 32.

20 *Tipold* in Gruber/Harrer, GmbHG-Kommentar<sup>2</sup> §§ 163a–163d StGB Rz 32.

21 *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 8.

22 ErlRV 689 BlgNR 25. GP, 27; *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 7.

23 *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 7; *Zeder* in Lewisch, Jahrbuch Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit 375.

24 *Karollus* in Leitner/Brandl, Finanzstrafrecht 2016, 57; *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 7.

25 *Karollus* in Leitner/Brandl, Finanzstrafrecht 2016, 57; *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 7.

strafbar machen. Bei Sonderdelikten ist eine Tatbeteiligung von Extranei unter den Bedingungen des § 14 Abs 1 möglich. Als Extranei kommen bei den Bilanzdelikten insb **Gesellschafter** oder **außenstehende Berater** in Betracht, sofern diese nicht ohnehin als Beauftragte iSd § 163a Abs 1 zu qualifizieren sind (Rz 11 f).<sup>26</sup> Die Tatbestände in § 163a Abs 1 und Abs 2 sind jeweils als unrechtsbezogene Sonderdelikte ausgestaltet.<sup>27</sup> Beide machen die Strafbarkeit von besonderen persönlichen Eigenschaften oder Verhältnissen des Täters abhängig, die das Unrecht der Tat betreffen (§ 14 Abs 1). Gem § 14 Abs 1 Satz 1 erstreckt sich die Strafbarkeit auf Beteiligte, wenn auch nur ein Tatbeteiligter die besonderen persönlichen Eigenschaften oder Verhältnisse aufweist. Darüber hinaus sind sowohl § 163a Abs 1 als auch § 163a Abs 2 als **eigenhändige Sonderdelikte** iSd § 14 Abs 1 Satz 2, 1. Fall einzustufen. Das Unrecht der Tat hängt nämlich davon ab, dass der Entscheidungsträger oder Beauftragte die Tat (unvertretbare Falschdarstellung oder Nichterstattung eines Sonderberichts) unmittelbar ausführt.<sup>28</sup>

- 15** § 163a Abs 4 enthält eine **Subsidiaritätsklausel**, wonach ein Beteiligter dann nicht nach § 163a zu bestrafen ist, wenn er schon nach § 163b mit Strafe bedroht ist. Eine korrespondierende Regelung findet sich in § 163b Abs 5. Ein Prüfer, der sich nach § 163b als unmittelbarer Täter strafbar macht, kann sich daher zwar über § 14 Abs 1 an der Tat eines Entscheidungsträgers oder eines Beauftragten gem § 163a beteiligen (siehe Rz 14); seine Strafbarkeit als Beteiligter an § 163a tritt aber gem § 163a Abs 4 ausdrücklich hinter seine unmittelbare Täterschaft gem § 163b zurück. Da eine Bestrafung des Prüfers wegen beider Delikte überschießend wäre, erscheint eine solche Subsidiaritätsklausel sachlich vollauf gerechtfertigt.<sup>29</sup>

## B. Tatbegehungsvarianten

### 1. Unvertretbare Darstellung – Abs 1

#### *a) Falsche oder unvollständige Darstellung*

- 16** Als Tathandlungen sieht § 163a Abs 1 eine falsche oder unvollständige Darstellung wesentlicher Informationen vor. Damit hat der Gesetzgeber des StRÄG 2015 die zum Teil abweichenden Umschreibungen der Tathandlungen in den

---

<sup>26</sup> *Tipold* in Gruber/Harrer, GmbHG-Kommentar<sup>2</sup> §§ 163a–163d StGB Rz 76.

<sup>27</sup> *Rohregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 2; *Tipold* in Gruber/Harrer, GmbHG-Kommentar<sup>2</sup> §§ 163a–163d StGB Rz 20, 76 f.

<sup>28</sup> *Tipold* in Gruber/Harrer, GmbHG-Kommentar<sup>2</sup> §§ 163a–163d StGB Rz 76.

<sup>29</sup> Siehe ErlRV 689 BlgNR 25. GP, 29.

früheren bilanzstrafrechtlichen Regelungen<sup>30</sup> einer **einheitlichen Formulierung** zugeführt.<sup>31</sup>

In welchem Fall die Informationsdarstellung falsch oder unvollständig ist, ergibt sich zum einen aus der Bezugnahme auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage und zum anderen aus der Eigenart des jeweiligen Darstellungsmediums. In Bilanzfragen richtet sich die Falschheit oder Unvollständigkeit idR **bilanzrechtsakzessorisch** nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB).<sup>32</sup> Tatbildlich handelt der Täter aber nur, wenn sich die Falschdarstellung auf die gegenwärtige oder die künftige Entwicklung der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage des Verbandes (Rz 37 ff) bezieht. Es ist dabei nicht maßgeblich, ob der Täter diese **besser oder schlechter** darstellt als sie es in Wirklichkeit ist.<sup>33</sup> Informationsadressaten, wie insb Verbandsmitglieder, (aktuelle oder künftige) Anleger oder (aktuelle oder künftige) Geschäftspartner haben Anspruch auf eine richtige und ordnungsgemäße Informationsdarstellung.<sup>34</sup>

**Darstellen** bedeutet ein aktives Tun iS von mündlich oder schriftlich mitteilen oder wahrnehmbar machen.<sup>35</sup> Gar nichts darzustellen oder das erkennbare Verweigern, eine Information darzustellen, kann daher keine falsche oder unvollständige Darstellung iS des § 163a Abs 1 sein.<sup>36</sup> Es macht keinen Unterschied, ob der Täter zur Darstellung gesetzlich gezwungen ist oder diese freiwillig vornimmt.<sup>37</sup> Gegenstand einer tatbestandsmäßigen Darstellung können auch Prognosen, Schätzungen oder Bewertungen sein, sofern sich die

17

18

30 Beispielsweise „unrichtig wiedergeben, verschweigen, verschleiern“: § 255 AktG, § 122 GmbHG, § 64 SEG, § 114 VAG bzw § 323 VAG 2016 (BGBl I 34/2015); „falsche und unzureichende Angaben machen oder bestätigen“: § 89 GenG; „sonst in wesentlichen Punkten falsche Angaben machen“: § 114 VAG bzw § 323 VAG 2016 (BGBl I 34/2015); „unrichtig wiedergeben oder erhebliche Umstände verschweigen“: § 43 Z 1 ORF-G, § 41 Z 1 PSG, § 18 Abs 1 SpaltG.

31 *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 14; *Schröder* in Glaser, Handbuch Vermögensdelikte Rz 17/54.

32 *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 18; *Schröder* in Glaser, Handbuch Vermögensdelikte Rz 17/56; *Tipold* in Gruber/Harrer, GmbHG-Kommentar<sup>2</sup> §§ 163a–163d StGB Rz 44; *Zeder* in Lewisch, Jahrbuch Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit 376.

33 *Robregger* in Höpfel/Ratz WK § 163a Rz 16; *Robregger*, ÖZW 2015, 165; *Schröder* in Glaser, Handbuch Vermögensdelikte Rz 17/68; *Tipold* in Gruber/Harrer, GmbHG-Kommentar<sup>2</sup> §§ 163a–163d StGB Rz 47; *Wess/Bachmann*, CFOaktuell 2016, 62.

34 ErlRV 689 BlgNR 25. GP, 28.

35 *Schröder* in Glaser, Handbuch Vermögensdelikte Rz 17/58; *Tipold* in Gruber/Harrer, GmbHG-Kommentar<sup>2</sup> §§ 163a–163d StGB Rz 42.

36 *Kert* in Artmann/Karollus AktG III<sup>6</sup> § 163a StGB Rz 42; *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 26; *Schröder* in Glaser, Handbuch Vermögensdelikte Rz 17/65.

37 *Robregger*, ÖZW 2015, 166; *Tipold* in Gruber/Harrer, GmbHG-Kommentar<sup>2</sup> §§ 163a–163d StGB Rz 42.

Falschheit oder Unvollständigkeit auf deren Tatsachensubstrat bezieht oder die daraus gezogenen Schlussfolgerungen objektiv unrichtig sind.<sup>38</sup>

- 19** Die Darstellung ist **falsch** iSd § 163a, wenn sie den **maßgeblichen rechtlichen Vorschriften** (zB nach UGB oder IFRS) **widerspricht**.<sup>39</sup> Prüfungsmaßstab für die Richtigkeit einer Darstellung ist also bei § 163a – im Gegensatz etwa zu den §§ 264, 288, 292a und 297 – nicht die Realität, sondern die Übereinstimmung mit den maßgeblichen Rechtsvorschriften.<sup>40</sup> Die relevanten Bilanzierungsbestimmungen enthalten **Ermessensspielräume** und ermöglichen es auf diese Weise, „zu unterschiedlichen, jedoch allesamt richtigen Ergebnissen zu gelangen“. <sup>41</sup> Rechnungslegungsrechtliche Richtschnur sind hierbei die §§ 195 und 222 Abs 2 UGB, wonach der Jahresabschluss ein „möglichst getreues Bild der Vermögens-, [Finanz-]und Ertragslage des Unternehmens“ vermitteln muss.<sup>42</sup> Diese Regelungen sehen **verschiedene Wahlrechte** vor, die es dem Verband ermöglichen, einen Jahresabschluss auf unterschiedliche Weise zu gestalten.<sup>43</sup> Es können somit inhaltlich unterschiedliche Jahresabschlüsse vorliegen, die den Vorschriften des Rechnungslegungsrechts entsprechen: „Eine einzige richtige Bilanz existiert somit im Regelfall nicht“. <sup>44</sup> Die Richtigkeit oder Falschheit der Darstellung richtet sich für jeden Verband **nach jenem System, das er verwenden muss** (zB UGB oder IFRS).<sup>45</sup> So ist es zB denkbar, dass gewisse Darstellungen bei einem Verband verboten sind, die bei einem anderen sogar rechtlich geboten sind.<sup>46</sup>

- 20** **Falsch** ist sowohl die wahrheitswidrige Behauptung nicht bestehender als auch die Verneinung existierender Fakten.<sup>47</sup> **Prognosen, Schätzungen und Bewertungen** sind dann falsch, wenn sie eine falsche oder rechtlich unvertretbare Tatsachenbasis aufweisen.<sup>48</sup> Bewertungen, die auf einem schweren

38 *Tipold* in Gruber/Harrer, GmbHG-Kommentar<sup>2</sup> §§ 163a–163d StGB Rz 46.

39 *Kert* in Artmann/Karollus AktG III<sup>6</sup> § 163a StGB Rz 40; *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 17 f; *Schröder* in Glaser, Handbuch Vermögensdelikte Rz 17/59.

40 *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 17.

41 *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 19; zum Unterschied zwischen „Bilanzfälschung“ und „Bilanzgestaltung“ siehe *Draxler* in Altenberger/Hartig, Bilanzfälschung 44 ff.

42 *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 19.

43 *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 19.

44 *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 19.

45 *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 21.

46 *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 21; *Zeder* in Lewisch, Jahrbuch Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit 2015, 376 f.

47 *Robregger*, ÖZW 2015, 165; *Robregger* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> § 163a Rz 23.

48 *Flora* in *Leukauf/Steininger* StGB<sup>4</sup> § 163a Rz 8; *Schröder* in Glaser, Handbuch Vermögensdelikte Rz 17/60.