

Der Konzern

Zeitschrift für Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, Bilanzrecht
und Rechnungslegung der verbundenen Unternehmen

Herausgeber:

Dr. Stefan Simon (geschäftsführend)
Prof. Dr. Andreas Cahn, LL.M.
Ewald Dötsch
Prof. Dr. Hans-Joachim Böcking



Herausgeberbeirat:

Prof. Dr. Hans-Georg Bruns
Prof. Dr. Barbara Dauner-Lieb
Dr. Christoph Ernst
Prof. Dr. Gerrit Frotscher
Prof. Dr. Joachim Hennrichs
Prof. Dr. Norbert Herzig
Prof. Dr. Johanna Hey
Prof. Dr. Michael Hommel
Prof. Dr. Karel van Hulle
Prof. Dr. Rainer Hüttemann
Prof. Dr. Susanne Kalss, LL.M.
Prof. Dr. Georg Kämpfer
Prof. Dr. H.-G. Koppensteiner, LL.M.
Gert Müller-Gatermann
Prof. Dr. Ulrich Noack
Prof. Dr. Rolf Noönnenmacher
Prof. Dr. Norbert Pfitzer
Dr. Jochem Reichert
Achim Schmidt
Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt
Prof. Dr. Wolfgang Schön
Prof. Dr. Franz Wassermeyer

Wasmann/Kallweit

Die Nebenintervention in aktienrechtlichen Anfechtungs- und Freigabeverfahren 135

Hamann

Der Bilanzmeineid nach § 331 Nr. 3a HGB – Zur Dogmatik eines neuen Wirtschaftsstraftatbestandes 145

Dötsch/Pung

Minder- und Mehrabführungen bei Organschaft – Zur Abgrenzung zwischen § 14 Abs. 3 und § 14 Abs. 4 KStG 150

Hommel/Franke/Rößler

Die bilanzielle Behandlung des Minderheitengoodwill gemäß Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, IAS 27 und IFRS 3 157

BGH

Hinweisbeschl. v. 22. 10. 2007 – II ZR 184/06
Kein Anspruch eines Aktionärs auf – ebenso pflichtwidrige – »Gleichbehandlung« 166

BGH

Hinweisbeschl. v. 5. 11. 2007 – II ZR 268/06
Festsetzung des Gegenstands einer Sacheinlage durch gleichzeitig mit Kapitalerhöhung beschlossener Satzungsänderung 167

BGH

Urt. v. 10. 12. 2007 – II ZR 199/06
Eine vom außenstehenden Aktionär empfangene Ausgleichszahlung ist auf die Abfindungszinsen nach Referenzzeiträumen anzurechnen 168

BGH

Urt. v. 10. 12. 2007 – II ZR 239/05
Keine Durchgriffshaftung im Fall des insolventen Kolping-Bildungswerk Sachsen e.V. 170

BGH

Beschl. v. 7. 1. 2008 – II ZR 314/05
Sittenwidrige vorsätzliche Schädigung bei planmäßigem Entzug von Gesellschaftsvermögen der GmbH 176

OLG Frankfurt M.

Beschl. v. 29. 11. 2007 – WpÜG 2/07
Auskunftspflicht des Abschlussprüfers im Enforcementverfahren 178

BFH

Urt. v. 30. 8. 2007 – IV R 47/05
Der GmbH und atypisch Still steht der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG auch dann zu, wenn stiller Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist 185

BFH

Urt. v. 7. 11. 2007 – II R 28/06
Freigebige Zuwendung bei verdeckter Gewinnausschüttung an nahestehende Personen 187

BFH

Urt. v. 28. 11. 2007 – I R 42/07
»Jahresgleiche« Realisierung von nach § 37 Abs. 3 KStG 2002 begründetem Körperschaftsteuerguthaben 189

BFH

Urt. v. 5. 12. 2007 – V R 26/06
Organisatorische Eingliederung als Voraussetzung für eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft 192

3

März 2008
Seiten 135-194
ISSN 1611-2296



Carl Heymanns Verlag

ten der beklagten Gesellschaft sind keine weiteren Anforderungen zu stellen. Der Beitritt auf Seiten des Klägers ist hingegen nur dann zulässig, wenn der Nebenintervenient über die schon genannten Zulässigkeitsvoraussetzungen hinaus in entsprechender Anwendung des § 245 Nr. 1 AktG interventionsbefugt ist. Schließlich sollte verstärkt darauf geachtet werden, ob eine Nebenintervention auf Seiten des Anfechtungsklägers wegen Rechtsmissbräuchlichkeit unzulässig ist.

Kostenrechtlich ist die Entscheidung des Bundesgerichtshofs bemerkenswert, wonach der Grundsatz der Kostenparallelität bei der Nebenintervention im Anfechtungsprozess nicht gilt. Dies führt dazu, dass – soweit die beklagte Gesellschaft bei einem Vergleichsschluss nicht ausdrücklich auch die Kosten des Nebenintervenienten übernimmt – der auf Seiten des Anfechtungsklägers beigetretene Streithelfer seine Kosten selbst zu tragen hat.

Eine Nebenintervention ist – ergänzend zum Beitritt im Anfechtungsverfahren oder isoliert – auch im Freigabeverfahren möglich. Die mittelbaren Folgen der Eintragung oder vorläufigen Nichteintragung in das Handelsregister reichen aus, ein rechtliches Interesse des Aktionärs im Sinne des § 66 Abs. 1 ZPO zu begründen.

Der Bilanzmeineid nach § 331 Nr. 3a HGB – Zur Dogmatik eines neuen Wirtschaftsstraftatbestandes –

Von Hanjo Hamann, Hamburg*

- I. Überblick
- II. Objektiver Tatbestand des Bilanzmeineids
 1. Vorüberlegung: Geschützte Rechtssubjekte und geschütztes Rechtsgut
 2. Täter: »Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 264 Abs. 2 Satz 3«
 3. Tathandlung: »eine Versicherung nicht richtig abgibt«
 4. Taterfolg und Kausalität
- III. Subjektiver Tatbestand des Bilanzmeineids
 1. Vorüberlegung: »nach bestem Wissen« – Verhältnis von Vorsatz und Wissensvorbehalt
 2. Vorsatz: § 15 StGB
 3. Überschießende Innentendenz: »nach bestem Wissen«
- IV. Der Bilanzmeineid im deutschen Strafwecksystem
- V. Fazit

Der BGH sah sich einmal in einem Urteil zu der Feststellung veranlasst, dass wirtschaftliche Interessen oft »mit mehr oder minder harten Bandagen« durchgesetzt werden – das sei »in der Praxis üblich«, so das oberste Gericht.¹

Wo aber die Grenzen wirtschaftlichen Konkurrenzkampfes zulasten der Rechtsgemeinschaft überschritten und einzelne Rechtssubjekte in ihrem Vermögen beschädigt werden, da ist der Gesetzgeber gefordert, Abhilfe zu schaffen. Diese Forderung versteht der Gesetzgeber allzu gern als Ruf nach der strafenden, die Ordnung wieder herstellenden und das Vertrauen der Rechtsgemeinschaft rehabilitierenden Staatsmacht.

So auch unlängst: Der »Forderung nach einer Verschärfung der Strafvorschriften im Kapitalmarktbereich als Reaktion auf [verschiedene] Finanzskandale« folgte der Gesetzgeber prompt durch die überschießende Umsetzung einer europäischen Richtlinie im sog. Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (TUG).²

Eine Norm des europäischen Regelwerks hatte vorgesehen, die Richtigkeit der Rechnungslegung durch eine persönliche Erklärung vom Verantwortlichen bestätigen zu lassen. Dies nahm der deutsche Gesetzgeber zum Anlass, in Art. 5 Nrn. 3–9 TUG eine Zusicherungspflicht vorzusehen, die bald als »Bilanzzeit« bezeichnet wurde, und

deren Verletzung durch die Erweiterung von § 331 HGB mit Strafe belegt wurde.

Nachdem die Norm ein gutes Jahr in Kraft, erst kürzlich für die Praxis konkretisiert worden,³ und noch immer in der Diskussion ist,⁴ bietet es sich an, ihr einige dogmatische Überlegungen zu widmen.

I. Überblick

Der sog. Bilanzzeit wird in § 264 Abs. 2 Satz 3 HGB für den Jahresabschluss geregelt und mit einem gleichlautenden Teilverweis in § 289 Abs. 1 Satz 5 HGB auf den Lagebericht erweitert. Beide Tatbestände haben folgenden Wortlaut gemein:⁵

»Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft [im Sinne des § 264 Abs. 2 Satz 3] haben zu versichern, dass nach bestem Wissen [die Rechnungslegung] ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt.«

* Der Autor ist juristischer Mitarbeiter der Sozietät HUTH DIETRICH HAHN in Hamburg.

1 BGH, BB 2006, 2432, 2434 (Acting in Concert, »WMF«).

2 BGBl. I 2007 v. 5. 1. 2007, S. 10; Zitat aus dem Regierungsentwurf (TUG-RegE), BT-Drucks. 16/2498, S. 55.

3 Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat in seiner 114. Sitzung (5./6. 11. 2007) erstmals einen Formulierungsvorschlag für den Bilanzzeit beschlossen, der seit 25. 1. 2008 auf der Homepage www.drsc.de abrufbar ist.

4 In einem Aufsatzwettbewerb für Studenten und junge Berufstätige, den die Studentenorganisation ELSA, die Sozietät BUSE HEBERER FROMM und das Going Public Magazin ausgeschrieben hatten, befassten sich zwei der drei prämierten Aufsätze mit dem Bilanzzeit; ihre Veröffentlichung wird alsbald in besagtem Magazin erfolgen.

5 Unterschiede in den Einzelheiten der verschiedenen Tatbestände bleiben hier weitgehend außer Betracht.

Parallel dazu regeln die §§ 297 Abs. 2 Satz 4, 315 Abs. 1 Satz 6 HGB eine entsprechende Pflicht für die gesetzlichen Vertreter eines Mutterunternehmens zur Abgabe einer Versicherung im Konzernabschluss und Konzernlagebericht. Ein Bilanzmeid hat weiterhin zu erfolgen bei Einzelabschlüssen nach IAS/IFRS (§ 325 Abs. 2a Satz 3 HGB) sowie bei kapitalmarktrechtlichen Jahres- (§ 37v Abs. 2 Nr. 3 WpHG) und Halbjahresfinanzberichten (§ 37w Abs. 2 Nr. 3 WpHG).⁶

Die Verletzung jeder dieser Pflichten zur Abgabe eines Bilanzmeides hat zivilrechtliche wie strafrechtliche Konsequenzen; nur letztere sind Gegenstand dieser Abhandlung.⁷ Die zentrale Strafnorm ist § 331 Nr. 3a HGB, der hier sog. Bilanzmeineid. Die Norm lautet:

»Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer entgegen § 264 Abs. 2 Satz 3, § 289 Abs. 1 Satz 5, § 297 Abs. 2 Satz 4 oder § 315 Abs. 1 Satz 6 eine Versicherung nicht richtig abgibt.«

Die Voraussetzungen dieser Strafnorm sollen im Folgenden erläutert und hinterfragt werden.

II. Objektiver Tatbestand des Bilanzmeineids

1. Vorüberlegung: Geschützte Rechtssubjekte und geschütztes Rechtsgut

Geschütztes Rechtssubjekt des § 331 HGB ist nicht der Rechtsverkehr als solcher, sondern sind diejenigen, die mit der Gesellschaft in rechtlicher Beziehung stehen oder in eine solche zu ihr treten wollen; diese Personen werden in ihrem Vertrauen auf die *Richtigkeit* und *Vollständigkeit* der publizierten Informationen geschützt.⁸

Fraglich ist, ob das für § 331 Nr. 3a HGB genauso gelten kann. In Bezug auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen nämlich erweitert § 331 Nr. 3a HGB die Vertrauensbasis gegenüber § 331 Nr. 1 bzw. Nr. 2 HGB gar nicht, so dass der Schutz dieses Rechtsguts den Bilanzmeineid nicht zu rechtfertigen vermag.

Hier allerdings hilft ein Blick auf § 332 HGB weiter. Dort wird nicht unmittelbar das Vertrauen in die objektive Richtigkeit der Informationen geschützt, sondern das Vertrauen in die sorgfältige, gewissenhafte und gewissermaßen »ehrliche« Berufsausübung des Abschlussprüfers.⁹ Einen ähnlichen Maßstab legt § 331 Nr. 3a HGB an die Vorstandsmitglieder an. Wie in § 332 HGB kommt es in § 331 Nr. 3a HGB weniger auf die objektive Faktenlage als auf den subjektiven Befund an; geschützt wird demzufolge nur das »Kollektivvertrauen der Anleger in die *Redlichkeit* öffentlich verlautbarter und besonders bekräftigter Finanzinformationen«.¹⁰

Ob diese »subjektive Lesart« ihre kriminalpolitische Berechtigung hat, lässt sich nicht ohne Weiteres unter Hinweis darauf ablehnen, dass Vorstände nicht denselben Berufspflichten unterliegen wie Abschlussprüfer,¹¹ sondern ist systematisch anhand des deutschen Strafzwecksystems zu überprüfen (dazu später IV.); hier genügt die Feststellung, dass Wortlaut und Systematik eine subjektive Lesart nahelegen.

2. Täter: »Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 264 Abs. 2 Satz 3«

Der Bilanzmeineid kann als echtes Sonderdelikt nach § 264 Abs. 2 Satz 3 HGB nur von den gesetzlichen Vertretern eines Inlandsemitenten i.S.v. § 2 Abs. 7 WpHG, der nicht nur börsenzugelassene Zinsderivate i.S.d. §§ 327a HGB, 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 WpHG begibt,¹² verwirklicht werden. Solche gesetzlichen Vertreter sind insbesondere die Vorstandsmitglieder einer Aktiengesellschaft nach § 78 Abs. 1 AktG.

Weil aber die Vorstandsmitglieder nach deutschem Recht grundsätzlich gemeinsam die Gesellschaft vertreten (§ 78 Abs. 2 AktG), und § 331 Nr. 3a HGB anders als alle anderen Tatmodalitäten des § 331 HGB des Zusatzes »als Mitglied des vertretungsberechtigten Organs« entbehrt, kollidiert die gesellschaftsrechtliche Kollektivverantwortung des Vorstands, die durch § 78 Abs. 2 AktG zum gesetzlichen Leitbild erhoben wurde, mit dem in § 29 StGB zum Ausdruck gekommenen Eigenverantwortungsprinzip des Strafrechts.

Mit anderen Worten: Nach der neuen Norm ist strafbar wer die Versicherung pflichtwidrig falsch abgibt. Verpflichtet zur Abgabe sind die gesetzlichen Vertreter. Gesetzlicher Vertreter der AG ist ein Kollektivorgan, eine Strafbarkeit von Kollektivorganen ist aber dogmatisch nicht begründbar. Bedeutet das nicht im Ergebnis: Die Formulierung »Der Vorstand versichert, ...« genügt der Pflicht des § 264 HGB; wäre die Versicherung aber unwahr, entgingen die einzelnen Vorstandsmitglieder einer Strafbarkeit nach § 331 HGB?

Die Materialien zum TUG sind unergiebig. Es heißt dort stets nur »die gesetzlichen Vertreter« und offen bleibt, ob die Vertreter kollektiv oder individuell verpflichtet sind. Allerdings kann man das geläufige Verständnis, wonach eine Erklärung des Vorstands zugleich Erklärung aller Vorstandsmitglieder ist, zugrundelegen und vermuten, das TUG habe alle Vorstandsmitglieder persönlich verpflichten wollen.¹³ Damit bliebe aber die Frage offen, warum der Wortlaut von § 331 Nr. 3a HGB von dem der übrigen Katalogtatbestände in § 331 HGB abweicht. Es handelt sich wohl um ein Redaktionsversehen; das Merkmal »als Mitglied des vertretungsberechtigten Organs« ist als Korrektiv auch in § 331 Nr. 3a HGB hineinzulesen, um jedes Missverständnis zu vermeiden.

6 Zu Problemen dieser Verweisung für ausländische Gesellschaften vgl. *Reimer*, in: MünchKomm-HGB, 2. Aufl. 2008, § 264 Rn. 98.

7 Zu zivilrechtlichen Folgen eingehend *Fleischer*, ZIP 2007, 97, 103; WM 2006, 2021, 2025 ff.; *Reimer*, in: MünchKomm-HGB, a.a.O., Rn. 108 ff.

8 *Dannecker*, in: Staub, GroßKomm-HGB, 4. Aufl. 2002, § 331 Rn. 3 f.

9 *Dannecker*, in: Staub, a.a.O., § 332 Rn. 5.

10 *Fleischer*, ZIP 2007, 97, 103 (Hervorhebung nur hier).

11 So aber z.B. *Ziemann*, wistra 2007, 292, 293 in Fn. 14, Zitat ebd.

12 Einzelheiten dieser Definition bei *Reimer*, in: MünchKomm-HGB, a.a.O., Rn. 90 ff.

13 So *DAV*, StN Nr. 43/06, S. 16 = NZG 2006, 655, 659.

3. Tathandlung: »eine Versicherung nicht richtig abgibt«

Tathandlung ist in allen Varianten des Bilanzmeineides die *unrichtige* Abgabe einer Versicherung, dass das jeweilige Dokument ein »den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild« vermittelt; die *Nichtabgabe* dieser Versicherung wurde im Gesetzgebungsverfahren aus dem Tatbestand von § 331 Nr. 3a HGB herausgenommen und ist seither nur noch eine Ordnungswidrigkeit i.S.v. § 334 Abs. 1 Nr. 1 HGB.

Unrichtig ist die Versicherung, wenn die Berichterstattung nach bestem Wissen des Vorstands (dazu später III.1 und III.3) kein getreues Bild der tatsächlichen Verhältnisse vermittelt, also ggf. sogar bei objektiv nicht oder nur unerheblich falscher Berichterstattung.¹⁴ Der gesinnungsstrafrechtliche Gehalt einer derartigen Bewertung wird freilich dadurch kompensiert, dass solch unrichtige Versicherungen nicht strafbar sein können, weil – wie bei einem untauglichen Versuch (der hier generell straffrei ist, dazu sogleich II.4) – die zu schützenden Rechtssubjekte gar nicht gefährdet sind. Zugleich führt diese Bewertung dazu, dass der Bilanzzeit trotz fehlerhafter Bilanzen richtig (d.h. wahr) sein kann, wenn er nur dem besten Wissen des Vorstands entspricht. Hierin kommt die zuvor (oben II.1) herausgearbeitete Subjektivität des Schutzgutes zum Tragen.

Ein tatbestandlicher Unterschied zwischen den verschiedenen Formen des Bilanzzeids besteht schließlich darin, dass im Gegensatz zu den Abschlussversicherungen die Lageberichtsversicherungen nicht schriftlich abgegeben werden müssen. Dies wurde vom Gesetzgeber nicht ausdrücklich begründet, erschließt sich aber aus § 245 HGB, wonach der Jahresabschluss zu unterzeichnen ist, und aus § 126 BGB, wonach die Unterzeichnung durch eigenhändige Unterschrift kennzeichnendes Merkmal der Schriftform ist. Deswegen bedarf die Versicherung im Lagebericht, für den keine Unterzeichnung erforderlich ist, auch nicht der Schriftform. Dennoch ist das Schweigen der Norm nicht dahingehend zu verstehen, dass die Versicherung in diesem Fall formfrei erfolgen darf. Vielmehr ist mindestens dieselbe Form zu verlangen wie für den Lagebericht selbst – Textform nämlich (§ 126b BGB).

Mit dem Merkmal »bei der Unterzeichnung« wird die Tathandlung zugleich zeitlich eingeordnet, denn der Jahresabschluss wird nach seiner Feststellung unterzeichnet. Weil aber der Vorstand den Jahresabschluss zunächst nur aufstellt (§§ 242 Abs. 1, 264 Abs. 1 AktG), wird teilweise befürchtet, die Hauptversammlung könne vor der Feststellung des Jahresabschlusses (§ 173 Abs. 1 AktG) noch Änderungen vornehmen, die mit dem Wissen des Vorstands unvereinbar sind,¹⁵ wodurch dieser bei der Unterzeichnung in eine prekäre Pflichtenkollision geriete. Indessen ist die Feststellung des Jahresabschlusses durch die Hauptversammlung nach §§ 172 Satz 1, 173 AktG der gesetzliche Ausnahmefall, wobei nachträgliche Änderungen regelmäßig eine erneute Prüfungspflicht gem. §§ 173 Abs. 3 AktG, 316 Abs. 3 HGB auslösen. Daher wird das theoretisch immerhin mögliche Dilemma des

Vorstands wohl ein nur theoretisch mögliches bleiben; akuter Korrekturbedarf an dem durch den Wortlaut vorgegebenen Zeitpunkt besteht insoweit nicht.

4. Taterfolg und Kausalität

Der Bilanzmeineid ist wegen des Strafmaßes (bis zu drei Jahren) nach § 12 Abs. 2 StGB ein Vergehen, dessen bloßer Versuch gem. § 23 Abs. 1 StGB straffrei ist. Damit stellt sich die Frage, wann die Tat vollendet ist, wann also der Taterfolg eintritt. Dies könnte entweder bereits mit Abgabe der Versicherung der Fall sein, oder mit Zugang beim Tatopfer, oder erst bei Kenntnisnahme durch das Opfer.

Zwar handelt es sich bei § 331 HGB um ein abstraktes Gefährdungsdelikt,¹⁶ dennoch muss zumindest eines der von der Norm geschützten Subjekte mit der falschen Versicherung in Berührung gekommen sein. Andererseits ist nicht zu fordern, dass es auch Kenntnis davon nimmt – eben weil die Strafbarkeit allein auf der besonderen Gefährlichkeit einer in den Verkehr geratenen unrichtigen Versicherung beruht. Folglich ist der Zugang bei einem der geschützten Subjekte zu fordern, aber auch ausreichend. Die tatsächliche Kenntnisnahme bestimmt lediglich die Beendigung der Tat und demnach den Verjährungsbeginn.¹⁷

Im Übrigen ist die Abgabe der falschen Versicherung (Tathandlung) ohne Weiteres äquivalent kausal für ihren Zugang beim Opfer (Taterfolg), da die Abgabe der Versicherung nie hinfort gedacht werden kann, ohne dass ihr Zugang entfiel.

III. Subjektiver Tatbestand des Bilanzmeineids

1. Vorüberlegung: »nach bestem Wissen« – Verhältnis von Vorsatz und Wissensvorbehalt

Zunächst einmal ist fraglich, ob das Tatbestandsmerkmal »nach bestem Wissen« dogmatisch überhaupt zum subjektiven Tatbestand gehört. Der Wortlaut legt vielmehr nahe, dass dieser sog. Wissensvorbehalt als Teil der Versicherung im objektiven Merkmal »nicht richtig« aufgeht. Auch die subjektive Schutzrichtung von § 331 Nr. 3a HGB (dazu oben II.1) spricht dafür, im Bilanzzeit lediglich eine Erklärung des Vorstands über eigenes Wissen zu sehen und den Umfang dieses Wissens daher schon im objektiven Tatbestandsmerkmal der Unrichtigkeit zu be-

14 Entgegen *Reiner*, in: MünchKomm-HGB, a.a.O., Rn. 106 – der sich auf die (wegen der im vorigen Satz referierten Änderung veraltete) Argumentation von *Heldt/Ziemann*, NZG 2006, 652, 653 stützt – wird dadurch § 334 Abs. 1 Nr. 1 HGB nicht überflüssig, weil ihm als Anwendungsbereich zumindest die Nichtabgabe des Bilanzzeids verbleibt.

15 So wohl *DAV*, StN Nr. 43/06, S. 16 = NZG 2006, 655, 658, demzufolge der Bilanzzeit nur auf den aufgestellten Abschluss bezogen sein könne; dagegen wie hier u.a. *Merkel*, in: Baumbach/Hopt, KurzKomm-HGB, 33. Aufl. 2008, § 264 Rn. 24.

16 Vgl. *Dannecker*, in: Staub, a.a.O., § 331 Rn. 7.

17 *Ziemann*, wistra 2007, 292, 294.

rücksichtigen. Dessen ungeachtet sollen aus Gründen der Anschaulichkeit die relevanten Probleme im subjektiven Tatbestand erörtert werden, wo auch das bisherige Schrifttum den Wissensvorbehalt verortet; vorzugswürdig ist diese Ansicht aber nicht.

Streitig ist nun die Frage, ob der Wissensvorbehalt lediglich den Tatvorsatz konkretisiert – die Wissenskomponente wäre auf sicheres Wissen beschränkt, Eventualvorsatz genügt nicht¹⁸ – oder ob sie ein eigenes subjektives Tatbestandsmerkmal im Sinne einer sog. überschießenden Innentendenz bildet.

Der TUG-Regierungsentwurf neigte offenbar noch der ersten Auffassung zu, denn er verzichtete auf den Wissensvorbehalt, weil wissentliche Begehung ohnehin erforderlich sei.¹⁹ Gegen diese von Teilen der Literatur übernommene (und selbst nach Einführung des Wissensvorbehalts beibehaltene) Ansicht und für die zweite Lesart spricht der Vergleich mit § 154 StGB. Der Meineidstatbestand – auf den sich der TUG-Gesetzgeber stellenweise bezog²⁰ – sanktioniert den falschen Schwur »vor Gericht oder vor einer anderen zur Abnahme von Eiden zuständigen Stelle«. Auch die Vereidigung vor Gericht enthält stets einen Wissensvorbehalt,²¹ was dem Schrifttum zu § 154 StGB durchaus bewusst ist.²² Dennoch wird Eventualvorsatz für ausreichend gehalten und der Wissensvorbehalt nicht als Einschränkung der Wissenskomponente aufgefasst. Das kann hier nicht anders sein. Zwar ist der »Bilanzeid« kein Eid i.S.d. § 154 StGB, doch ist auch kein sachlicher Grund ersichtlich, warum das selbe Tatbestandsmerkmal eine andere Auslegung erfahren und der Vorsatzmaßstab des § 15 StGB modifiziert werden sollte. Damit ist der Wissensvorbehalt, sofern man ihn – dogmatisch fragwürdig – im subjektiven Tatbestand verortet, als überschießende Innentendenz zu qualifizieren.

2. Vorsatz: § 15 StGB

Aus den TUG-Materialien ergibt sich zwar, dass »nur vorsätzliches und nicht auch fahrlässiges Handeln« strafbar sein soll,²³ nicht aber, dass eine bestimmte Vorsatzform erforderlich ist. Da entgegen der bereits diskutierten Literaturansicht, die im Wissensvorbehalt eine Vorsatzeinschränkung sieht, eine Erklärung »nach bestem Wissen« gerade anders als eine solche »wider besseres Wissen« nicht die sichere Kenntnis gegenteiliger Tatsachen voraussetzt,²⁴ müsste der Täter also den Taterfolg zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen haben (Eventualvorsatz). Hier hätte das unwahr versichernde Vorstandsmitglied also bei Tatbegehung vorausgesehen und in Kauf genommen haben müssen, dass dem zur Gesellschaft in rechtlicher Beziehung stehenden Personenkreis eine unrichtige Versicherung zugeht. Diesbezügliche Beweisschwierigkeiten hat der Gesetzgeber offenbar stillschweigend hingenommen.²⁵

Der Vorsatz könnte insbesondere dann ausgeschlossen sein, wenn das betreffende Vorstandsmitglied nicht wusste oder wollte, dass die jeweilige Publikation zirkuliert wird – beispielsweise im Fall des von einem anderen Vorstandsmitglied verfrüht offengelegten Lageberichts (ggf. strafbar

nach § 331 Nr. 1 HGB), der eine unrichtige Versicherung des Täters enthält.

Außerdem sind Irrtumskonstellationen denkbar, in denen der Täter eine Lüge – die ja bspw. im Urkundsstrafrecht straffrei ist – für erlaubt hält. Er wäre dann einem Verbotsirrtum nach § 17 StGB erlegen, der den Vorsatz nur bei Unvermeidbarkeit ausschließt. Ein Tatbestandsirrtum i.S.v. § 16 StGB hingegen ist beim Bilanzmeineid schlechterdings unmöglich, soweit man nach vorzugswürdiger Interpretation davon ausgeht, dass § 331 Nr. 3a HGB tatbestandlich nur eine unrichtige Erklärung über eigenes Wissen sanktioniert.²⁶

3. Überschießende Innentendenz: »nach bestem Wissen«

Vom überwiegenden Teil der Literatur offenbar favorisiert wird die Einordnung des Wissensvorbehalts als überschießende Innentendenz ohne Entsprechung im objektiven Tatbestand – nichts anderes bedeutet es schließlich, die Versicherung anhand der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung überprüfen zu wollen.²⁷

Schon bei Abgabe der Versicherung müsste der Täter sein bestes Wissen verleugnet haben. Was aber ist »bestes Wissen«? Das StGB kennt nur Erklärungen und Handlungen »wider besseres Wissen«,²⁸ nicht aber Erklärungen »nach bestem Wissen«. Muss der Vorstand als »bestes Wissen« nur sein aktuell tatsächlich vorhandenes Wissen bekunden,²⁹ oder treffen ihn weitergehende Erkundigungspflichten (Wissenmüssen)?

Hier kann wieder auf die Aussagedelikte der §§ 153 ff. StGB verwiesen werden. Wann ein Eid (§ 154 StGB) oder

18 Reiner, in: MünchKomm-HGB, a.a.O., Rn.105; dafür auch DAI, StN 16. 8. 2006, S. 15 f. = NZG 2006, 696, 700 = Heldt/Ziemann, NZG 2006, 652, 654.

19 TUG-RegE, BT-Drucks. 16/2498, S. 55; die spätere Änderung spricht nunmehr für die Gegenposition.

20 Der Finanzausschuss verwies in BT-Drucks. 16/3644, S. 82 auf die »Aussagedelikte der §§ 153 ff. StGB«.

21 §§ 64 Abs. 1, Abs. 2, 65 Abs. 2, 79 Abs. 2 StPO, 392, 410 Abs. 1, 452 Abs. 2, 807 Abs. 3 ZPO; sogar § 38 Abs. 1 DRiG vereidigt nur auf »bestes Wissen«.

22 Ausdrücklich zumindest Ritz, in: LeipzigKomm-StGB, 11. Aufl. 2005, § 154 Rn. 3, 4, 6.

23 B&B FinA, BT-Drucks. 16/3644, S. 80.

24 Das übersieht Reiner, in: MünchKomm-HGB, a.a.O., Rn. 105, wenn er beide Formulierungen gleichstellt.

25 Anders noch BReg, 10-Punkte-Programm zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes (25. 2. 2003), Punkt 10 a.E.

26 Folgte man dieser Ansicht nicht, läge ein Tatbestandsirrtum insbesondere in der Unkenntnis der Bilanzierungspflichtigkeit oder -fähigkeit bestimmter Tatsachen, vgl. Ziemann, wistra 2007, 292, 294.

27 So u.a. DAI, StN 16. 8. 2006, S. 14 = NZG 2006, 696, 700 = Heldt/Ziemann, NZG 2006, 652, 653.

28 §§ 100a Abs. 1, 109d Abs. 1, 126 Abs. 2, 145d Abs. 1, Abs. 2, 164 Abs. 1, Abs. 2, 187, 218 Abs. 1 S. 2, 241 Abs. 2, 278 StGB.

29 Laut Fabreuschon, BT-PlProt. 16/70, 7034 C gebe es ein »allgemein geltendes Grundverständnis« des Begriffs.

30 So für § 150 Abs. 2 S. 1 AO Wendt, in: FS Krieger (1997), 637, 642 m.w.N.

eine uneidliche Aussage (§ 153 StGB) »falsch« ist, ist heftig umstritten.³¹ Nach objektiver Betrachtung entscheide die Divergenz von Wort und Wahrheit, nach subjektiver hingegen die von Wort und (präsentem) Wissen; die vermittelnde Ansicht erlegt dem Aussagenden in zumutbarem Rahmen eine Erkundigungspflicht auf.

Dieser sog. Pflichttheorie schien sich der TUG-Gesetzgeber anschließen zu wollen: die gesetzlichen Vertreter hätten sich »grundsätzlich zu bemühen, ein möglichst vollständiges Wissen hinsichtlich der vorgeschriebenen Rechnungslegungsangaben zu erhalten.«³² Andererseits soll den Vorständen gerade nicht zugemutet werden, alles wissen zu müssen – genau deshalb wurde der anfangs nicht umgesetzte Wissensvorbehalt eingefordert.³³

Für eine umfassende Abwägung ist hier kein Raum. Man wird die zu verlangenden Anstrengungen wohl restriktiv fassen müssen – schon um eine Ausuferung der Strafbarkeit in den Bereich der Fahrlässigkeit hinein zu vermeiden. Dennoch können sich die Vorstandsmitglieder nicht auf präsenten Wissen zurückziehen – schließlich heißt es im Tatbestand »bestem« statt »ihrem«³⁴ – sondern sind gehalten, zumindest ihre gesetzlichen Überwachungs- (§§ 91 Abs. 2, 92 AktG) und Sorgfaltspflichten (§ 93 Abs. 1 AktG) i.R.d. Versicherung zu beachten; andernfalls kann nicht mehr von »bestem Wissen« gesprochen werden.

IV. Der Bilanzmeineid im deutschen Strafzwecksystem

Die rechtspolitische Frage nach Zweckmäßigkeit und Sinnhaftigkeit des Bilanzmeineides wurde während des Gesetzgebungsverfahrens heftig diskutiert, hat aber seit seiner Gesetzwerdung nur noch zweitrangige Bedeutung. Es sollen daher lediglich einige frühere Argumente wieder aufgegriffen und dogmatisch aufbereitet werden.

Die Zwecke einer Strafbewehrung werden im deutschen Recht zumeist unter den Aspekten der positiven und negativen Generalprävention, der positiven und negativen Spezialprävention sowie der Talion (Vergeltung) kategorisiert.

Der letzte Zweck wird durch die Strafbarkeit des Bilanzmeineides zweifellos erfüllt, denn die Legitimation talionischer Strafbarkeit ruht bereits in sich selbst: Durch die Vergeltung an sich wird begangenes Unrecht gesühnt, einer weitergehenden Zweckbegründung oder sozialer Nützlichkeit bedarf sie nicht.

Der Bilanzmeineid ist aber nach der herrschenden Vereinigungstheorie auch unter den beiden anderen Aspekten zu betrachten. Die Gesetzesbegründung nennt als Regelungszweck die »Appell- bzw. Warnfunktion«³⁵, beruft sich also auf die positive bzw. negative Spezialprävention.

Die positiv spezialpräventive Wirkung des Bilanzmeineids, die gelegentlich als »Pflichtverstärkungsfaktor« umschrieben wurde,³⁶ zielt darauf ab, einzelne Vorstandsmitglieder in ihrer Rechtstreue zu bestärken. Zwar wird ihnen ihre besondere Verantwortung schon bei der Unterzeichnung des Jahresabschlusses (§ 245 HGB) vor Augen geführt, doch erweitert der Bilanzmeineid diese Bewusstseins-

schärfung auch auf den Lagebericht und kann insoweit durchaus zweckdienlich sein.

Die negativ spezialpräventive Wirkung hingegen – die Abschreckung des Tatgeneigten – wird im Wirtschaftsstrafrecht teilweise generell bezweifelt, teilweise konkret aufgrund der bereits vorhandenen Bilanzdelikte in Abrede gestellt.³⁷ Da unredliches Vorstandsverhalten in objektiv ungefährlichen Fällen nicht strafbar sein kann (dazu bereits oben II.3) und in objektiv gefährlichen Fällen bereits nach § 331 Nr. 1 HGB mit weniger Beweisaufwand sanktionierbar ist, lässt sich die erhöhte Abschreckungswirkung durch den Bilanzmeineid in der Tat anzweifeln. Klare empirische Befunde sind auf diesem Gebiet allerdings rar, und das Bewusstsein, eine Lüge zu unterzeichnen, die sich anders als falsche Bilanzen nicht als »Beschönigung« euphemisieren lässt, mag durchaus einzelne Normadressaten von der Tat abschrecken.

In der Literatur wurden außerdem die Vertrauensbildungs- und die Signalfunktion des Bilanzmeineids diskutiert,³⁸ was in strafrechtlichen Kategorien der positiven bzw. negativen Generalprävention entspricht.

Wegen seiner sonderdeliktischen Natur kann der Bilanzmeineid aber bestenfalls innerhalb des Normadressatenkreises negativ generalpräventiv wirken, da es einer Abschreckung des allgemeinen Rechtsverkehrs nicht bedarf. Positive Generalprävention in der Form der Vertrauensstärkung des Rechtsverkehrs ist hingegen durchaus denkbar – sogar rein symbolischer Gesetzgebung kann man diese Wirkung nicht gänzlich absprechen.

Soweit gegenüber alledem angeführt wird, der Bilanzmeineid begründe kein strafwürdiges Unrecht, weil der Täter durch zeitnahe Berichtigung seiner Versicherung in die Legalität zurückkehren (positive Spezialprävention) und das Vertrauen der Rechtsgemeinschaft wiederherstellen könne (positive Generalprävention),³⁹ greift diese Sicht zu kurz. Derselbe Einwand müsste sonst gegenüber fast sämtlichen Vermögens- sowie all jenen Delikten gelten, die ein Vertrauen des Rechtsverkehrs schützen.⁴⁰

Die wohl besseren Argumente sprechen dafür, im Bilanzmeineid die dogmatischen Strafzwecke verwirklicht zu sehen. Dies sagt natürlich noch nichts über die Verhält-

31 Gute Aufbereitung bei *Ruß*, in: LeipzigKomm-StGB, a.a.O., vor § 153 Rn. 8–14.

32 B&B *FinA*, a.a.O.

33 Vgl. z.B. *ZKA*, StN 8. 9. 2006, S. 5: »der Vorstand [könne] nicht alle Zahlen und Fakten selbst ermitteln«.

34 Vgl. andererseits § 11 Abs. 3 Hs. 2 WpPG, § 5 Abs. 4 S. 1 Hs. 2 WpPG und § 3 VermVerkProspV.

35 *TUG-RegE*, a.a.O., S. 120.

36 *DAI*, StN 16. 8. 2006, S. 9 = *NZG* 2006, 696, 698.

37 Vgl. *Hefendehl*, JZ 2004, 18, 21 bzw. *Reiner*, in: MünchKomm-HGB, a.a.O., Rn. 89, 106.

38 *Fleischer*, ZIP 2007, 97, 103 f.

39 *DAI*, StN 16. 8. 2006, S. 16 f. = *NZG* 2006, 696, 701 = *Heldt/Ziemann*, *NZG* 2006, 652, 654; ähnlich *Ziemann*, *wistra* 2007, 292, 294, in Fn. 22 mit dem befürwortenswerten Vorschlag, eine freiwillige Korrektur solle sich mildernd auf die Strafzumessung auswirken.

40 Zu recht *Hefendehl*, JZ 2004, 18, 21: Vertrauen erweise sich »gegenüber nachträglichen Korrekturen als träge«.

nismäßigkeit der Strafbarkeit aus. Dazu sei hier nur der Ansatz referiert, die Pflicht zur Abgabe des Bilanzzeides (und damit die Strafbarkeit bei unrichtiger Abgabe) könne – als milderer Mittel im Rahmen der Erforderlichkeit – nach dem Vorbild von Sec. 302 des US-amerikanischen Sarbanes-Oxley-Act auf den Vorstandsvorsitzenden und das für die Aufstellung des Jahresabschlusses zuständige Vorstandsmitglied beschränkt werden.⁴¹ Zwar ist der Gesamtvorstand nach deutschem Recht kollektiv verantwortlich, doch könnte sich etwas anderes aus der arbeitsteiligen Erstellung des Jahresabschlusses ergeben.⁴² Eine tiefergehende Diskussion muss hier unterbleiben; beide Modelle scheinen plausibel vertretbar, die Entscheidung des Gesetzgebers ist also ohne Weiteres anzuerkennen.

V. Fazit

Die hier angestellten Überlegungen zeigen, dass im Rahmen des Bilanzmeineids noch einiger Klärungsbedarf besteht. Insbesondere die Ausführungen im bisherigen Schrifttum zu Funktion und Auslegung des Wissensvor-

behalts sind nicht ganz zweifelsfrei und sollten gründlich überprüft werden.

Auch die heftig geführte Strafzweckdiskussion erscheint etwas überzogen. Sie vermittelt gelegentlich den Eindruck, Verhältnismäßigkeitserwägungen hätten die Diskussion zum Strafzweck präjudiziert; auch hier wäre eine dogmatisch präzisere Aufarbeitung wünschenswert.

Alles in allem erweist sich der Bilanzmeineid als theoretisch interessante Strafnorm, die wegen der tätergünstigen Beweislastverteilung aber kaum praktische Relevanz entfalten und vermutlich mehr Bürokratieaufwand bringen wird⁴³ als sie Missbräuche verhindern kann – jedoch gebührt das letzte Wort, wie stets, der künftigen Rechtsprechung und Praxis, auf die man gespannt warten darf.

41 BDI, StN 29. 8. 2006, S. 9 f.

42 Vgl. Hennrichs, in: FS Kollhoser (2004), 201, 209 f.

43 So hatten schon vor Einführung von § 331 Nr. 3a HGB mehrere DAX-Konzerne ein sog. Disclosure Committee zur Überwachung der Bilanzpflichten-Compliance eingerichtet, vgl. Wolf, DStR 2006, 1995, 1998.

Minder- und Mehrabführungen bei Organschaft – Zur Abgrenzung zwischen § 14 Abs. 3 und § 14 Abs. 4 KStG –

Von Ewald Dötsch und Alexandra Pung, Koblenz*

- I. Allgemeines
- II. Einheitlicher Begriff der Mehr- bzw. Minderabführung in § 14 Abs. 3 und 4 KStG und in § 27 Abs. 6 KStG
- III. Die Verursachung in vororganschaftlicher oder in organschaftlicher Zeit als Abgrenzungskriterium zwischen § 14 Abs. 3 und 4 KStG
 1. Allgemeines
 2. Sinn und Zweck des § 14 Abs. 3 KStG
 3. Sinn und Zweck des § 14 Abs. 4 KStG
- IV. Fallsammlung
 1. Grundanwendungsfälle des § 14 Abs. 3 KStG
 2. Grundanwendungsfälle des § 14 Abs. 4 KStG
 3. Kombiniertes Anwendungsfall des § 14 Abs. 3 und 4 KStG
 4. Ausgleich eines vororganschaftlichen Verlustvortrags der Organgesellschaft
 5. Mehrabführung als »Gegenstück« einer vorausgegangenen Einlage
 6. Verlängerung oder Verkürzung der Organschaftskette durch Umwandlungsvorgänge
 7. Verschmelzung einer dritten Kapitalgesellschaft auf die Organgesellschaft
- V. Zusammenfassung

I. Allgemeines

Durch das EURLUMsG¹ ist der Abs. 3 in den § 14 KStG eingefügt worden und durch das JStG 2008² der Abs. 4. Den beiden neu eingefügten Absätzen ist gemeinsam, dass ihr Regelungsinhalt zuvor nahezu identisch in den

KStR enthalten war und dass der BFH den früheren Richtlinienregelungen eine gesetzliche Grundlage abgesprochen hat.

§ 14 Abs. 3 KStG regelt die steuerliche Behandlung von Mehr- und Minderabführungen, die zwar in organschaftlicher Zeit erfolgen, jedoch *vororganschaftlich* verursacht sind. Die frühere, vom BFH³ verworfene Richtlinienregelung befand sich in R 59 Abs. 4 S. 3 und S. 5 KStR 1995. Nach § 14 Abs. 3 KStG gelten vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen steuerlich als Gewinnausschüttungen; vororganschaftlich verursachte Minderabführungen sind steuerlich als Einlagen zu behandeln.

§ 14 Abs. 4 KStG regelt die steuerliche Behandlung von Mehr- und Minderabführungen, die in organschaftlicher Zeit erfolgen und auch in *organschaftlicher* Zeit verursacht sind. Die frühere, vom BFH⁴ in Teilbereichen verworfene Richtlinienregelung befand sich in R 59 Abs. 2 i.V.m. Abs. 5 S. 2 und 3 KStR 1995 (heute: R 63 Abs. 3 S. 2 und 3 KStR 2004). Nach § 14 Abs. 4 KStG ist im

* Ewald Dötsch ist Referent, Alexandra Pung ist Sachbearbeiterin im KSt-Referat der OFD Koblenz.

1 EURLUMsG, v. 9. 12. 2004, BGBl. I 2004, 3310.

2 JStG 2008, v. 20. 12. 2007, BGBl. I 2007, 3150.

3 S. BFH, Urt. v. 18. 12. 2002, BStBl. II 2005, 49.

4 S. BFH, Urt. v. 7. 2. 2007, BStBl. II 2007, 796. S.a. Nichtanwendungsschreiben des BMF, v. 5. 10. 2007, BStBl. I 2007, 743.