

# Defizite und Neuerungen im Bilanzstrafrecht des HGB

Von Prof. Dr. Martin Paul Waßmer, Köln

## I. Einleitung

Nach dem Platzen der „Dotcom-Blase“ im März 2000 kamen zahlreiche massive Bilanzfälschungen<sup>1</sup> zu Tage. Erinnert sei mit Blick auf die USA nur an die Großkonzerne Enron Corp. und WorldCom Corp., die beide in die Insolvenz gingen. Aber auch in Deutschland gab es spektakuläre Fälle, wie die Fälschungen bei der ComROAD AG und der FlowTex Technologie GmbH & Co. KG zeigen, deren Umsätze größtenteils erfunden waren. Im „10-Punkte-Programm zur Verbesserung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes“ v. 25.2.2003<sup>2</sup> kündigte die damalige rot-grüne Bundesregierung zahlreiche Maßnahmen an. Gemäß Punkt 10 („Verschärfung der Strafvorschriften für Delikte im Kapitalmarktbereich“) sollten u.a. die Straftatbestände der §§ 331, 332 HGB überprüft werden. Vorgesehen waren: Überprüfung der Fassung der Tatbestandsmerkmale auf Lücken oder Unschärfen; Überprüfung der Abgrenzung des Anwendungsbereichs der Vorschriften zueinander und etwaiger Überschneidungen; Anhebung des Strafrahmens für den Grundtatbestand, für den Fall der Gewinnerzielungsabsicht; Absenkung des Verschuldensmaßstabs in bestimmten gravierenden Fällen auf Leichtfertigkeit, auch wegen der praktischen Schwierigkeit, Vorsatz nachzuweisen. Die Überprüfung hatte allerdings keine unmittelbaren Folgen. Nur beim Bußgeldtatbestand des § 334 HGB wurde später unter Hinweis auf das „10-Punkte-Programm“ der Bußgeldrahmen durch das Vorstandsvergütungs-Offenlegungsgesetz (VorstOG) v. 3.8.2005 (BGBl. I 2005, S. 2267) „zur Anpassung an allgemeine Entwicklungen“ verdoppelt.<sup>3</sup>

Die Annahme, der Gesetzgeber sei untätig geblieben, griffe jedoch zu kurz. Vielmehr wurde in anderen Zusammenhängen eine hohe gesetzgeberische Aktivität entfaltet. Dies dokumentieren zahlreiche Gesetze, die z.T. mittelbar durch Erhöhung der Anforderungen an die Vorschriften zur Rechnungslegung, an welche die §§ 331 ff. HGB anknüpfen, z.T. unmittelbar durch Modifikation bestehender und Einführung neuer Straftatbestände für Verschärfungen sorgten: Transparenz- und Publizitätsgesetz (TransPuG) v. 19.7.2002 (BGBl. I 2002, S. 2681); Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) v. 4.12.2004 (BGBl. I 2004, S. 3166); Bilanzkontrollgesetz (BilKoG) v. 15.12.2004 (BGBl. I 2004, S. 3408); Übernahmerrichtlinie-Umsetzungsgesetz (ÜRUG) v. 8.7.2006 (BGBl. I 2006, S. 1426); Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) v. 10.11.2006 (BGBl. I 2006, S. 2553); Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (TUG) v. 5.1.2007 (BGBl. I 2007, S. 10); Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, S. 1102).

Nachfolgend sollen Defizite und Neuerungen betrachtet sowie Reformvorschläge unterbreitet werden. Hierbei geht es darum, für mehr Konsistenz zu sorgen. Dass die Bekämpfung

der Bilanzkriminalität im Übrigen vor allem durch die Früherkennung,<sup>4</sup> den Ausbau externer Kontrollmechanismen (Abschlussprüfungen; Enforcement)<sup>5</sup> sowie die Stärkung von Unternehmensorganisation und Unternehmensethik<sup>6</sup> zu erfolgen hat, entspricht auch der Meinung des Verf.

## II. § 331 HGB (unrichtige Darstellung) als Aufgreif- und Auffangtatbestand

### 1. Gerichtspraktische Bedeutung

Betrachtet man die Strafverfolgungsstatistik, so scheint § 331 HGB, die zentrale Vorschrift des Bilanzstrafrechts, kaum Bedeutung zu haben. So wurden im Jahr 2009<sup>7</sup> 20 Personen abgeurteilt, davon nur 14 Personen verurteilt; 13 Personen erhielten Geldstrafen, eine einzige Person eine Freiheitsstrafe (mit Bewährung). Der Schluss, dass es sich um „symbolisches Strafrecht“ handelt, wäre aber dennoch falsch, da in der Praxis bei Bilanzfälschungen regelmäßig andere Straftatbestände im Vordergrund stehen, vor allem die Betrugs- und die Insolvenzstraftaten (§§ 263 ff., 283 ff. StGB). Zwar nutzen die Strafverfolgungsbehörden § 331 HGB als Aufgreiftatbestand, stellen dann aber später wegen Nachweisschwierigkeiten die Verfahren ein, sehen von der Verfolgung ab oder beschränken diese.<sup>8</sup> Denn andere Tatbestände sind nicht nur leichter nachzuweisen, zumal sie häufig auch fahrlässiges Verhalten erfassen, sondern oft auch mit höherer Strafe bedroht. Vor allem im Insolvenzfall haben die Buchführungs- und Bilanzdelikte des Insolvenzstrafrechts (§§ 283 Abs. 1 Nrn. 5-7, 283b Abs. 1 Nrn. 1-3 StGB) außerordentliche Bedeutung.<sup>9</sup> § 331 HGB gelangt daher meist nur dann zur Anwendung, wenn kein schwereres Delikt vorliegt, so dass die Vorschrift faktisch als Auffangtatbestand fungiert. Die Praxis zeigt also, wo die Defizite liegen: Beim Nachweis und der Strafandrohung. Diese Aspekte nannte auch das „10-Punkte-Programm“.

### 2. Nachweisschwierigkeiten

Im Hinblick auf den Nachweis der objektiven Unrichtigkeit oder Verschleierung der Darstellung besteht jedoch – jedenfalls für das Bilanzstrafrecht – keine Möglichkeit, für Abhilfe zu sorgen. Im Hinblick auf den Bußgeldtatbestand des § 334 HGB, der weniger gravierende Verstöße erfasst, sowie mit Blick auf bilanzielle Spielräume sind nur erhebliche und eindeutige Verstöße gegen Rechnungslegungsvorschriften

<sup>4</sup> Zu Maßnahmen und Instrumenten *Hofmann*, Handbuch Anti-Fraud-Management, 2008, S. 371 ff.

<sup>5</sup> *Henzler*, Bilanzmanipulation, 2006, S. 59 ff., 83 ff., 128 ff.

<sup>6</sup> *Hefendehl*, JZ 2004, 18 (23).

<sup>7</sup> Statistisches Bundesamt, Rechtspflege: Strafverfolgung 2009, S. 52 f., 84 f., 116 f.

<sup>8</sup> *Sorgenfrei*, in: Joecks/Miebach (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, Bd. 6/1, 2010, Vor §§ 331 ff. HGB Rn. 26 m.w.N.

<sup>9</sup> *Bieneck*, in: Müller-Gugenberger/Bieneck, Wirtschaftsstrafrecht, 5. Aufl. 2010, § 82 Rn. 1.

<sup>1</sup> Falldarstellungen bei *Peemöller/Hofmann*, Bilanzskandale, Delikte und Gegenmaßnahmen, 2005, S. 29 ff., 60 ff.

<sup>2</sup> Abgedruckt bei *Seibert*, BB 2003, 693.

<sup>3</sup> BT-Drs. 15/5577 S. 9.

tatbestandsmäßig.<sup>10</sup> Eine Darstellung ist nur dann unrichtig oder verschleiern, wenn sie nach dem Konsens der Fachleute „schlechthin unvertretbar“<sup>11</sup> ist. Wenn sich aus den maßgebenden Rechnungslegungsvorschriften nicht eindeutig ergibt, dass die Bilanzierung unvertretbar ist, hat das akzessorische Bilanzstrafrecht dies zu akzeptieren. Es ist die Aufgabe des Bilanzrechts, für klare Vorgaben zu sorgen. Als prominentes Beispiel lassen sich die Zweckgesellschaften (Conduits) nennen, in die vor der Finanzkrise zahlreiche Kreditinstitute Haftungsrisiken ausgelagert hatten, die sich später als existenzbedrohend herausstellten. Bei entsprechender Gestaltung waren diese Conduits nicht zu konsolidieren, so dass ihre Nichteinbeziehung die Darstellung nicht unrichtig machte oder verschleierte.<sup>12</sup> Erst das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, S. 1102) schob dieser Praxis mit der ausdrücklichen Pflicht zur Einbeziehung der Zweckgesellschaften (vgl. § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB) einen festen Riegel vor.

Denkbar wäre es jedoch, durch die Extension der Strafbarkeit auf leichtfertiges Verhalten, die Beweisschwierigkeiten auf der inneren Tatseite begrenzt entgegenwirkt,<sup>13</sup> entgegenzusteuern. Hierdurch würden vor allem die Fälle einbezogen, in denen sich die Unrichtigkeit der Darstellung „aufdrängen“ musste. Bislang ist nur die leichtfertige Offenlegung von unrichtigen oder verschleiern, nach internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRSs) aufgestellten Einzelabschlüssen (§ 331 Nr. 1a HGB) sowie von ausländischen Konzernabschlüssen (§ 331 Nr. 3 HGB) unter Strafe gestellt. Dagegen wird für die unrichtige Wiedergabe oder Verschleierung in (Konzern-)Jahresabschlüssen und (Konzern-)Lageberichten (§ 331 Nrn. 1, 2 HGB) sowie in Aufklärungen und Nachweisen, die einem Abschlussprüfer zu geben sind (§ 331 Nr. 4 HGB), vorsätzliches Handeln gefordert. Eine derartige Differenzierung zwischen den Tathandlungen macht jedoch im Hinblick auf die Gleichwertigkeit der Darstellungen keinen Sinn, vielmehr sollten in allen Fällen der unrichtigen oder verschleiern Darstellung die Anforderungen an die innere Tatseite gleich sein. Die Extension des gesamten § 331 HGB auf leichtfertiges Verhalten wäre ein klares Signal an die Unternehmensverantwortlichen und die Öffentlichkeit, dass alle Darstellungen einen einheitlich hohen Schutz genießen. Zu einer „Flut“ von Verfahren sollte dies nicht führen: Für § 331 Nrn. 1, 3a HGB ist nicht bekannt, dass die Einbeziehung der Leichtfertigkeit diesen Effekt hat.

### 3. Strafandrohung

Die geringe Strafandrohung des § 331 HGB, der lediglich Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe androht, führt in der Praxis dazu, dass das Delikt kaum ins Gewicht fällt und sich die Strafverfolgung nicht „lohnt“. Warum aber die Strafandrohung des § 331 HGB erheblich niedriger ist als die des Betrugs (§ 263 StGB), des Subventionsbetrugs (§ 264 StGB), des Bankrotts (§ 283 StGB) und der Steuerhinterziehung (§ 370 AO), die alle Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe vorsehen, ist schwer nachvollziehbar. Zwar ist § 331 HGB ein abstraktes Gefährdungsdelikt,<sup>14</sup> das regelmäßig im Vorfeld von Betrugs- und Insolvenzstraftaten begangen wird, aber ein abstraktes Gefährdungsdelikt stellt nach h.M.<sup>15</sup> auch § 264 StGB dar. Gerade das empfindliche Schutzgut des § 331 HGB, der nach h.M.<sup>16</sup> das Vertrauen der Allgemeinheit in die Richtigkeit, Vollständigkeit, Klarheit und Übersichtlichkeit der gegebenen Informationen, d.h. ein Allgemeinrechtsgut schützt, spricht für eine starke Bewehrung. Der Bedeutung der Rechnungslegung und den Gefahren, die von einer unrichtigen Darstellung ausgehen, wird die bisherige Strafandrohung kaum gerecht. Konsequenter wäre es, auch hier Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren vorzusehen. Umgekehrt überrascht es aber, dass gegenwärtig § 331 Nrn. 1a, 3 HGB auch für die Fälle der leichtfertigen Begehung dieselbe Strafe androht. Mit Blick auf den generell geringeren Unrechts- und Schuldgehalt eines leichtfertigen Verhaltens wäre es angezeigt, für diese Fälle – wie auch bei anderen Strafvorschriften – eine niedrigere Strafandrohung vorzusehen.

Im Übrigen fehlen bislang Regelungen, die wie bei anderen Delikten (z.B. §§ 263 Abs. 3, 264 Abs. 2, 283a StGB; § 370 Abs. 3 AO) Strafschärfungen gestatten. Das „10-Punkte-Programm“ dachte diesbezüglich an eine Anhebung des Strafrahmens für den Fall der Gewinnerzielungsabsicht. Dies ginge jedoch zu weit, da die Absicht, Gewinne zu erzielen, der wirtschaftlichen Betätigung immanent ist. Betrachtet man andere Delikte, liegt es nahe, besonders schwere Fälle einzuführen und Regelbeispiele vorzusehen, die an eine besonders verwerfliche Motivation, die Gefährdung erheblicher Vermögenswerte und die besonders gefährliche Art der Begehung anknüpfen:

- Handeln aus Gewinnsucht (§ 283a S. 2 Nr. 1 StGB), bei der das Erwerbsstreben ein sittlich anstößiges Maß erreicht;<sup>17</sup>
- wissentliches Bringen vieler Personen in die Gefahr, dem Täter anvertraute Vermögenswerte zu verlieren (§ 283a S. 2 Nr. 2 StGB); dies betreffe Unternehmen, die in gro-

<sup>10</sup> Vgl. nur *Sorgenfrei* (Fn. 8), Vor §§ 331 ff. HGB Rn. 32, 33 m.w.N.

<sup>11</sup> KG wistra 2010, 235 (236).

<sup>12</sup> OLG Düsseldorf AG 2011, 31; *Ransiek*, WM 2010, 869 (870, 872); a.A. *Gallandi*, wistra 2009, 41 (45); *Wagenpfeil*, in: Müller-Gugenberger/Bieneck (Hrsg.), Wirtschaftsstrafrecht, 5. Aufl. 2010, § 40 Rn. 55.

<sup>13</sup> Vgl. *Dannecker*, in: Staub, Handelsgesetzbuch, Großkommentar, Bd. 3/2, 4. Aufl. 2002, § 331 Rn. 101.

<sup>14</sup> Vgl. nur *Sorgenfrei* (Fn. 8), § 331 HGB Rn. 6 m.w.N.

<sup>15</sup> OLG München NStZ 2006, 630; *Perron*, in: Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, Kommentar, 28. Aufl. 2010, § 264 Rn. 5 m.w.N.

<sup>16</sup> Vgl. nur *Dannecker* (Fn. 13), § 331 Rn. 3 m.w.N.; a.A. (Schutz des Vermögens) *Altenhain*, in: Claussen/Scherrer (Hrsg.), Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 331 Rn. 13; *Hellmann/Beckemper*, Wirtschaftsstrafrecht, 3. Aufl. 2010, Rn. 384.

<sup>17</sup> BGHSt 1, 388 (389); 3, 30 (32); 17, 35 (37).

ßem Umfang fremde Gelder verwalten<sup>18</sup> (z.B. Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute; Versicherungen und Pensionsfonds);

- großes Ausmaß der unrichtigen Darstellung (vgl. § 263 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 Alt. 1 StGB, § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO);
- Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege (vgl. § 264 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 Alt. 2 StGB), da hierdurch die Aufdeckung der Tat erheblich erschwert wird;
- Ausnutzen der Mithilfe eines Abschlussprüfers (vgl. zur Mithilfe des Amtsträgers § 264 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 StGB, § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO), um die besonders gefährlichen Fälle des kollusiven Zusammenwirkens zu erfassen.

### III. Neuregelung der Inhabilität (§ 6 Abs. 2 GmbHG, § 76 Abs. 3 AktG)

Für eine erhebliche Verschärfung sorgte das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) v. 23.10.2008 (BGBl. I 2008, S. 2026), indem es den Kreis der Straftaten, bei denen ein Verurteilter nicht mehr GmbH-Geschäftsführer und AG-Vorstand sein kann, drastisch ausweitete. Zuvor setzte die sog. Inhabilität die Verurteilung wegen einer Insolvenzstraftat (§§ 283-283d StGB) voraus. Nunmehr führt u.a. jede Verurteilung wegen einer vorsätzlichen Straftat nach § 331 HGB dazu, dass der Verurteilte automatisch für die Dauer von fünf Jahren seit Rechtskraft des Urteils vom Amt eines Geschäftsführers und Vorstands ausgeschlossen ist (§ 6 Abs. 2 S. 2 Hs. 1 Nr. 3 lit. d GmbHG, § 76 Abs. 3 S. 2 Hs. 1 Nr. 3 lit. d AktG). Dies gilt sogar bei der Verurteilung im Ausland wegen einer mit § 331 HGB vergleichbaren Tat (§ 6 Abs. 2 S. 3 GmbHG, § 76 Abs. 3 S. 3 AktG). Dem Verurteilten nutzt es hierbei nichts, dass er seine Strafe „absitzt“, da diese Zeit nicht eingerechnet wird (vgl. § 6 Abs. 2 S. 2 Hs. 2 GmbHG, § 76 Abs. 3 S. 2 Hs. 2 AktG). Zudem ist über § 13e Abs. 3 S. 2 HGB auch die Eintragung als gesetzlicher Vertreter der deutschen Zweigniederlassung einer ausländischen GmbH oder AG ausgeschlossen, um es insbesondere zu erschweren, dass der Verurteilte als Director einer Limited tätig wird.<sup>19</sup>

Mit dieser Neuregelung ist der Gesetzgeber über das Ziel, Personen die zur Ausübung von Leitungspositionen ungeeignet sind, zeitweise auszuschließen, hinausgeschossen. Zwar können nunmehr Verurteilungen wegen fahrlässig begangener Straftaten die Inhabilität nicht mehr begründen; hiermit sollte Zweifeln an der Verhältnismäßigkeit der bisherigen Regelung begegnet werden.<sup>20</sup> Starke Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der neuen Regelung erweckt jedoch die Tatsache, dass jetzt ausnahmslos jede Verurteilung wegen einer vorsätzlichen Tat nach § 331 HGB die Inhabilität begründen soll. Anders als für Straftaten nach §§ 263-264a, 265b-266a StGB wird die Verurteilung zu einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr (vgl. § 6 Abs. 2 S. 2 Hs 1 Nr. 3 lit. d

GmbHG, § 76 Abs. 3 S. 2 Hs. 1 Nr. 3 lit. d AktG) nicht vorausgesetzt. Der Gesetzentwurf sah das Erfordernis einer Mindeststrafe ursprünglich sogar nur für §§ 265b, 266, 266a StGB vor<sup>21</sup> und wollte den Grundtatbestand und die übrigen Sondertatbestände des Betrugs überhaupt nicht einbeziehen. Dies wurde – sehr angreifbar – damit begründet, dass diese Taten „nicht regelmäßig im Zusammenhang mit der Tätigkeit eines Geschäftsführers oder einer sonstigen wirtschaftlichen Tätigkeit“ stünden, so dass hieraus „nicht zwingend“ auf eine fehlende Eignung geschlossen werden könne.<sup>22</sup> Der Rechtsausschuss<sup>23</sup> folgte dann der Stellungnahme des Bundesrats<sup>24</sup>, der davon ausging, dass Personen, die wegen Vermögensdelikten zu hohen Strafen verurteilt sind, „per se“ ungeeignet seien, da „keine Vertrauensbasis“ für eine ordnungsgemäße Geschäftsführung bestehe, und der insoweit zustimmenden Gegenäußerung der Bundesregierung<sup>25</sup>. Wenn man aber bei diesen Delikten, die regelmäßig im Rahmen der Geschäftsführung begangen werden, eine hohe Mindeststrafe voraussetzt, dann überzeugt es nicht, bei ausnahmslos jeder Verurteilung nach § 331 HGB zwingend von der fehlenden persönlichen Eignung auszugehen. Die Einbeziehung jeder Verurteilung ist als Verstoß gegen Art. 12 Abs. 1 GG und Art. 3 Abs. 1 GG zu bewerten. In einer die Verfassungskonformität wahren restriktiven Auslegung ist auch für § 331 HGB die Verurteilung zu einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr vorzusetzen.

Im Übrigen überzeugt es gleichfalls nicht, dass jetzt alle Verurteilungen wegen Fahrlässigkeit ausgenommen sind. Warum z.B. die Verurteilung wegen eines vorsätzlich begangenen Bilanzdelikts zu einer geringen Geldstrafe die persönliche Ungeeignetheit begründet, nicht aber die Verurteilung wegen eines leichtfertig begangenen Bilanzdelikts zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr, entzieht sich der Logik. Die persönliche Ungeeignetheit muss sich an dem Bereich, in dem die Tat begangen wurde, sowie der Höhe der Strafe und damit der Schuld (vgl. § 46 Abs. 1 S. 1 StGB) orientieren, nicht aber daran, ob Vorsatz oder „nur“ Fahrlässigkeit vorliegt. Möchte man den Verurteilten präventiv vom Amt eines Geschäftsführers und Vorstands fern halten, liegt die Anknüpfung an die Begehungsform neben der Sache, da zahllose Wirtschaftsstraftaten auch fahrlässig begangen werden können.

### IV. Bestrafung des unrichtigen Bilanzzeichens (§ 331 Nr. 3a HGB)

#### 1. Allgemeines

Eine weitere, sehr umstrittene Innovation stellt die Einfügung der Strafvorschrift des § 331 Nr. 3a HGB durch das Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (TUG) v. 5.1.2007 (BGBl. I 2007, S. 10) dar, womit die ebenfalls neu geschaffenen Vorschriften zum sog. „Bilanzzeich“ strafrechtlich abgesichert

<sup>18</sup> Vgl. zu § 283a StGB *Heine*, in: Schönke/Schröder (Fn. 15), § 283a Rn. 5.

<sup>19</sup> *Weiß*, *wistra* 2009, 209 (214).

<sup>20</sup> BT-Drs. 16/6140, S. 33.

<sup>21</sup> BT-Drs. 16/6140, S. 6.

<sup>22</sup> BT-Drs. 16/6140, S. 33.

<sup>23</sup> BT-Drs. 16/9737, S. 55.

<sup>24</sup> BT-Drs. 16/6140, S. 64.

<sup>25</sup> BT-Drs. 16/6140, S. 75.

wurden. Bereits die Bezeichnung Bilanzzeit, die sich auch im Gesetzgebungsverfahren findet,<sup>26</sup> ist irreführend, da es sich weder technisch um einen „Eid“ handelt noch allein die „Bilanz“ betroffen ist.<sup>27</sup> Vielmehr geht es um die schriftlichen Versicherungen der Richtigkeit der Darstellung, die gemäß §§ 264 Abs. 2 S. 3, 289 Abs. 1 S. 5 HGB bzw. §§ 297 Abs. 2 S. 4, 315 Abs. 1 S. 6 HGB die gesetzlichen Vertreter von kapitalmarktorientierten Gesellschaften zum (Konzern-)Jahresabschluss und (Konzern-)Lagebericht abgeben müssen. Den „Bilanzzeit“ leisten in der Praxis vor allem die Vorstandsmitglieder von börsennotierten Aktiengesellschaften, wobei jedes Mitglied höchstpersönlich eine eigene Versicherung abzugeben hat.<sup>28</sup> Jahresabschluss und Lagebericht, jeweils einschließlich „Bilanzzeit“, bilden den sog. Jahresfinanzbericht, der nach dem WpHG zu erstellen und zu veröffentlichen ist (§ 37v Abs. 2 Nrn. 1-3, § 37y Nr. 1 WpHG).

Die Neuregelung geht auf den US-amerikanischen Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOA) zurück, obwohl dieses Bundesgesetz, das als Reaktion auf zahlreiche Bilanzskandale verabschiedet wurde, bereits in den USA heftig kritisiert worden war.<sup>29</sup> Dennoch griff die Transparenzrichtlinie 2004/109/EG v. 15.12.2004 (ABl. EU 2004 Nr. L 390/38) den Grundgedanken auf, dass Unternehmensverantwortliche die Richtigkeit von Finanzberichten besonders versichern müssen. Sie verpflichtete die Mitgliedstaaten dazu, für Jahres- und Halbjahresfinanzberichte Erklärungen der verantwortlichen Personen zu verlangen (Art. 4 Abs. 2 lit. c, Art. 5 Abs. 2 lit. c) und Verstöße mit wirksamen, verhältnismäßigen und abschreckenden Sanktionen zu belegen (Art. 28 Abs. 1 S. 2). Der deutsche Gesetzgeber setzte diese Vorgaben später mit dem TUG um, auch um der Forderung nach einer Verschärfung der Strafvorschriften im Kapitalmarktbereich nachzukommen.<sup>30</sup>

Abgesehen davon, dass die Transparenzrichtlinie die Sanktionierung einer unrichtigen Versicherung einfordert, stellt sich die Frage, ob die Einführung des § 331 Nr. 3a HGB kriminalpolitisch notwendig war, da bereits die bestehenden Tatbestände es gestatten, eine unrichtige Darstellung zu bestrafen. Teilweise wird deshalb angeführt, § 331 Nr. 3a HGB schütze nicht – wie die übrigen Tatbestände des § 331 HGB – das Vertrauen in die objektive Richtigkeit der Darstellung, sondern – wie § 332 HGB – das Vertrauen in die subjektive Richtigkeit und erfasse die „Unredlichkeit“.<sup>31</sup> Hiergegen ist jedoch einzuwenden, dass zwar Abschlussprüfer einer besonderen Redlichkeitsverpflichtung unterliegen, nicht aber Un-

ternehmensverantwortliche.<sup>32</sup> Die kriminalpolitische Bedeutung des § 331 Nr. 3a HGB dürfte letztlich darin bestehen, dass er für den potentiellen Täterkreis eine Appell-, Warn- und Abschreckungsfunktion entfaltet und für die Öffentlichkeit eine Vertrauensbildungs- und Signalfunktion hat.<sup>33</sup>

§ 331 Nr. 3a HGB stellt allerdings allein die „nicht richtige“ Abgabe des Bilanzzeids unter Strafe. Von der ursprünglich vorgesehenen Strafbewehrung der Nichtabgabe<sup>34</sup> wurde mit Blick auf die Aussagedelikte (§§ 153 ff. StGB) abgesehen, da sie die Verweigerung einer Aussage nicht bestrafen.<sup>35</sup> Infolgedessen kann die Nichtabgabe – zumindest im Publizitätsregime des HGB – weder bestraft noch geahndet werden. Auch mit dem Ordnungsgeldverfahren kann die Abgabe nicht erzwungen werden.<sup>36</sup> Zwar erfasst § 335 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB die nach § 325 HGB offen zu legenden „anderen Unterlagen der Rechnungslegung“, § 325 HGB bezieht aber die schriftlichen Versicherungen der gesetzlichen Vertreter nicht ein. Im Publizitätsregime des WpHG ist dagegen die nicht rechtzeitige Abgabe des Bilanzzeids, der ein Bestandteil des Jahresfinanzberichts ist, eine Ordnungswidrigkeit,<sup>37</sup> die nicht nur im Falle eines vorsätzlichen, sondern seit dem Anlegerschutz- und Funktionsverbesserungsgesetz v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, S. 538) auch im Falle eines fahrlässigen Verstoßes geahndet werden kann (vgl. § 39 Abs. 3 Nr. 12 WpHG).

## 2. Defizite

Die Sanktionierung des unrichtigen „Bilanzzeids“ muss aus mehreren Gründen als unzureichend bezeichnet werden:

### a) Beschränkung auf das Publizitätsregime des HGB

§ 331 Nr. 3a HGB erstreckt sich auf die schriftlichen Versicherungen zu Darstellungen, die nach dem Publizitätsregime des HGB aufzustellen und zu veröffentlichen sind. Einbezogen sind damit nicht nur die in den Gesetzesmaterialien genannten (Konzern-)Jahresabschlüsse und (Konzern-)Lageberichte, sondern auch die nach internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRSs) aufgestellten Einzelabschlüsse und Konzernabschlüsse,<sup>38</sup> für die nach § 325 Abs. 2a S. 3 i.V.m. § 264 Abs. 2 S. 3 HGB bzw. § 315a Abs. 1 i.V.m. § 297 Abs. 2 S. 4 HGB gleichfalls schriftliche Versicherungen abzugeben sind. Nicht erfasst sind dagegen schriftliche Versicherungen, die zu Finanzberichten abzugeben sind, die ausschließlich gemäß dem Publizitätsregime des WpHG zu

<sup>26</sup> BT-Drs. 16/2498, S. 55, 56.

<sup>27</sup> Altenhain (Fn. 16), § 331 Rn. 116.

<sup>28</sup> Vgl. nur Fleischer, ZIP 2007, 97 (102).

<sup>29</sup> Hierzu Kreklau, Das US-amerikanische Bilanzstrafrecht, 2008, S. 163 ff.

<sup>30</sup> BT-Drs. 16/2498, S. 55.

<sup>31</sup> Hamann, Der Konzern 2008, 145 (146); Ransiek, in: Achenbach/Ransiek (Hrsg.), Handbuch Wirtschaftsstrafrecht, 2. Aufl. 2007, Kap. VIII 1 Rn. 60b; Sorgenfrei, wistra 2009, 329 (331).

<sup>32</sup> Vgl. Abendroth, WM 2008, 1147 (1149); Heldt/Ziemann, NZG 2006, 652 (654); Weber, NJW 2006, 3685 (3687); Ziemann, wistra 2007, 292 (293).

<sup>33</sup> Fleischer, ZIP 2007, 97 (103 f., 105).

<sup>34</sup> BT-Drs. 16/2498, S. 23, 55.

<sup>35</sup> BT-Drs. 16/3644, S. 59.

<sup>36</sup> Altenhain (Fn. 16), § 335 Rn. 28.

<sup>37</sup> Kritisch zu dieser „Zweispurigkeit“ der Publizität nach HGB und WpHG Mülbart/Steup, NZG 2007, 761 (763 ff.).

<sup>38</sup> Sorgenfrei (Fn. 8), § 331 Rn. 118, 120; a.A. Altenhain (Fn. 16), § 331 Rn. 121.

erstellen und zu veröffentlichen sind.<sup>39</sup> Den Jahresfinanzbericht (§ 37v WpHG) haben nämlich alle Inlandsemittenten i.S.d. § 2 Abs. 7 WpHG, d.h. weitere, auch ausländische Unternehmen zu erstellen. Auf die schriftlichen Versicherungen, die in diesem Rahmen abzugeben sind, erstreckt sich § 331 Nr. 3a HGB jedoch nicht, selbst wenn nach § 37v Abs. 2 Nr. 3 WpHG eine den Vorgaben des §§ 264 Abs. 2 S. 3, 289 Abs. 1 S. 5 HGB entsprechende Erklärung abzugeben ist. Zum einen betrifft § 331 Nr. 3a HGB nur die handelsrechtliche Rechnungslegung und ist rechtsformspezifisch (vgl. die Überschrift des 2. Abschnitts des 3. Buchs: „Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften [Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung] sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften“). Zum anderen findet sich in den Gesetzesmaterialien kein Hinweis darauf, dass die nach dem WpHG zu erstellenden Finanzberichte einbezogen sein sollen. Daher erstreckt sich § 331 Nr. 3a HGB gleichfalls nicht auf den Halbjahresfinanzbericht (§ 37w WpHG), bei dem ebenfalls den Vorgaben der §§ 264 Abs. 2 S. 3, 289 Abs. 1 S. 5 HGB entsprechende Erklärungen abzugeben sind. Und schließlich gilt § 331 Nr. 3a HGB nicht für Erklärungen, die – soweit nicht nach den handelsrechtlichen Vorschriften eine Verpflichtung zur Aufstellung und Veröffentlichung besteht – für die Konzernfinanzberichte (§ 37y WpHG) abzugeben sind. Im Publizitätsregime des WpHG bestehen daher gravierende Strafbarkeitslücken, die mit Blick auf die Vorgaben der Transparenzrichtlinie gemeinschaftswidrig sind.<sup>40</sup>

#### b) Nichterfassung des „Bilanzeides“ durch § 334 HGB

Eine weitere Unzulänglichkeit besteht darin, dass zwar § 331 Nr. 3a HGB den Fall erfasst, dass der Bilanzzeit „nicht richtig“ abgegeben wird, d.h. eine inhaltlich unrichtige oder verschleiernde Darstellung bekräftigt wird,<sup>41</sup> nicht aber § 334 HGB. Zwar beziehen die Ordnungswidrigkeiten des § 334 Abs. 1 Nr. 1 lit. a, Nr. 2 lit. b, Nr. 3, 4 HGB formal die Vorschriften ein, welche die schriftlichen Versicherungen der gesetzlichen Vertreter betreffen, knüpfen aber ausschließlich an die „Aufstellung“ der (Konzern-)Jahresabschlüsse bzw. (Konzern-)Lageberichte an. Die schriftlichen Versicherungen sind aber keine Bestandteile dieser Abschlüsse und Berichte, sondern erst nach deren Aufstellung abzugeben. Da § 331 Nr. 3a HGB – wie die übrigen Tatbestände des § 331 HGB – nur erhebliche Verstöße erfasst,<sup>42</sup> die ein Kriminalunrecht begründen, können weniger schwere Verstöße bei der Abgabe des Bilanzzeitides, die lediglich ein Ordnungsunrecht darstellen,

von § 334 HGB nicht eigenständig geahndet werden.<sup>43</sup> Sanktionslücken bestehen im Ergebnis aber nicht, da § 334 Abs. 1 HGB jedenfalls die Ahndung der unrichtigen Darstellung im (Konzern-)Abschluss bzw. (Konzern-)Lagebericht gestattet.

#### c) Vorsatz und Fahrlässigkeit

Schwierigkeiten bereitet bei § 331 Nr. 3a HGB der subjektive Tatbestand. Die Formulierung „nach bestem Wissen“ (§§ 264 Abs. 2 S. 3, 289 Abs. 1 S. 5, 297 Abs. 2 S. 4, 315 Abs. 1 S. 6 HGB), die auf Empfehlung des Finanzausschusses<sup>44</sup> als Anliegen des Bundesrates eingefügt wurde, da Art. 4 Abs. 2 lit. c und Art. 5 Abs. 2 lit. c der Transparenzrichtlinie auf das Wissen der Verantwortlichen („ihres Wissens“; „nach bestem Wissen“) abstellen, soll einerseits zum Ausdruck bringen, dass es sich um ein Vorsatzdelikt handelt. Andererseits soll die Formulierung deutlich machen, dass es nicht genüge, wenn sich die gesetzlichen Vertreter „nur auf vorhandenes Wissen zurückziehen“; vielmehr hätten sie sich gemäß ihrer allgemeinen Sorgfaltspflicht zu bemühen, ein möglichst vollständiges Wissen (das „beste Wissen“) zu erhalten.<sup>45</sup> Diese Sichtweise verkennt aber, dass es bei einem Vorsatzdelikt nur auf ein im Tatzeitpunkt vorhandenes Wissen ankommt. Wird dem gesetzlichen Vertreter angelastet, dass er das Wissen hätte haben können, wird ihm Fahrlässigkeit zur Last gelegt, die das Vorsatzdelikt des § 331 Nr. 3a HGB nicht erfasst. Auch hier zeigt sich, dass § 331 HGB die Fälle der Leichtfertigkeit durchgängig einbeziehen sollte.

Allerdings sind bereits im gegenwärtigen Recht die Anforderungen an den subjektiven Tatbestand des § 331 Nr. 3a HGB nicht hoch. Denn nach h.M.<sup>46</sup> genügt es, dass der gesetzliche Vertreter mit Eventualvorsatz handelt. Einen „wesentlich“ unrichtigen Bilanzzeit muss er nicht abgeben,<sup>47</sup> da die Formulierung „nach bestem Wissen“ keine zusätzlichen Anforderungen aufstellen soll. Umgekehrt ist die Formulierung auch nicht als Absenkung der Anforderungen zu verstehen.<sup>48</sup> Folge wäre, dass § 331 Nr. 3a HGB geringere Anforderungen als die übrigen Tatbestände stellen würde. Dies widerspricht dem Gedanken, dass es lediglich um die besondere Bekräftigung der Richtigkeit der Darstellung geht. Daher genügt es, dass der Täter es für möglich hält, dass seine Versicherung unrichtig ist, und die Tatbestandsverwirklichung billigend in Kauf nimmt bzw. sich mit ihr abfindet. Dies ist z.B. der Fall, wenn er konkreten Anhaltspunkten für Unrichtigkeiten nicht nachgegangen ist, da er dann nicht auf die Richtigkeit der Darstellung vertrauen kann.

<sup>39</sup> *Altenhain* (Fn. 16), § 331 Rn. 121; a.A. *Sorgenfrei* (Fn. 8), § 331 Rn. 114 ff.

<sup>40</sup> *Altenhain* (Fn. 16), § 331 Rn. 121; *Mülbert/Steup*, NZG 2007, 761 (770); vgl. auch *Waßmer*, in: Fuchs (Hrsg.), Wertpapierhandelsgesetz, Kommentar, 2009, § 39 Rn. 71.

<sup>41</sup> Vgl. nur *Kozikowski/Huber*, in: Ellrott/Förschle/Kozikowski/Winkeljohann (Hrsg.), Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl. 2010, § 331 Rn. 36.

<sup>42</sup> *Fleischer*, ZIP 2007, 97 (102); *Sorgenfrei* (Fn. 8), § 331 Rn. 119, 50 f.

<sup>43</sup> *Altenhain* (Fn. 16), § 334 Rn. 31; a.A. *Hahn*, IRZ 2007, 375 (378); *Heldt/Ziemann*, NZG 2006, 652 (653).

<sup>44</sup> BT-Drs. 16/3644, S. 58.

<sup>45</sup> BT-Drs. 16/3644, S. 58.

<sup>46</sup> Vgl. nur *Quedenfeld*, in: Schmidt (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 4, 2. Aufl. 2008, § 331 Rn. 78 m.w.N.

<sup>47</sup> So aber *Heldt/Ziemann*, NZG 2006, 652 (654); *Sorgenfrei*, wistra 2008, 329 (335).

<sup>48</sup> Hierfür *Altenhain* (Fn. 16), § 331 Rn. 128.

## d) Strafrahmen

Unzureichend erscheint schließlich der Strafrahmen des § 331 Nr. 3a HGB. In den USA gestattet es 18 U.S.C. Sect. 1350 – allerdings nur in Bezug auf Chief Executive Officer (CEO) und Chief Financial Officer (CFO), da nur sie Versicherungen abgeben müssen – falsche Versicherungen bei wissentlicher Begehung (knowingly) mit Geldstrafe bis zu 1 Mio. \$ oder Freiheitsstrafe bis zu 10 Jahren, bei absichtlicher Begehung (willfully) gar mit Geldstrafe bis zu 5 Mio. \$ oder Freiheitsstrafe bis zu 20 Jahren zu bestrafen. Demgegenüber sieht § 331 HGB für alle Bilanzdelikte denselben Strafrahmen vor, obwohl schon der Blick auf §§ 153 ff. StGB zeigt, dass man dies anders bewerten könnte. So wird der Meineid (§ 154 StGB) als Qualifikation der falschen uneidlichen Aussage (§ 153 StGB) mit Freiheitsstrafe nicht unter einem Jahr bestraft. Für den unrichtigen „Bilanzeid“ kann man zwar einen derart hohen Strafrahmen nicht fordern, dennoch bietet es sich an, der gesetzgeberischen Vorstellung einer Strafschärfung zumindest bei den Konkurrenzen Rechnung zu tragen. So wird zum Teil<sup>49</sup> davon ausgegangen, dass zwischen der unrichtigen Darstellung im (Konzern-)Jahresabschluss bzw. (Konzern-)Lagebericht und der Abgabe des jeweils hierauf bezogenen unrichtigen Bilanzeids Idealkonkurrenz (§ 52 StGB) besteht. Demgegenüber ist im Hinblick auf die Intention des Gesetzgebers mit der h.M.<sup>50</sup> anzunehmen, dass Realkonkurrenz (§ 53 StGB) vorliegt, so dass eine Gesamtstrafe (§ 54 StGB) zu bilden ist; hierfür spricht ohnehin, dass die Aufstellung des Jahresabschlusses bzw. Lageberichts und die Abgabe des Bilanzeids auseinander fallen.

## V. Erwartungslücken bei § 332 HGB (unrichtige Berichterstattung)

§ 332 HGB hat äußerst geringe gerichtspraktische Bedeutung. So weist die Strafverfolgungsstatistik für das Jahr 2009<sup>51</sup> nur eine einzige Verurteilung zu einer Freiheitsstrafe (mit Bewährung) aus. Dies überrascht jedoch nicht, da nach allgemeiner Ansicht<sup>52</sup> allein die Fälle erfasst werden, in denen der Abschlussprüfer abweichend von seinen eigenen Prüfungsfeststellungen im schriftlichen Prüfungsbericht (§ 321 HGB) berichtet bzw. der Bestätigungsvermerk (§ 322 HGB) nach dem Ergebnis der Prüfung, wie es sich für ihn darstellt, nicht mit diesem Inhalt hätte erteilt werden dürfen. Ob Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk objektiv unrichtig sind, ist ohne Bedeutung. § 332 HGB soll nur gewährleisten, dass der Abschlussprüfer „ehrlich“ über das berichtet bzw. das bestätigt, was er festgestellt hat. Schutzgut ist daher

nach h.M.<sup>53</sup> das Vertrauen der Allgemeinheit in die subjektive Richtigkeit und Vollständigkeit von Prüfungsberichten und Bestätigungsvermerken, die durch den Abschlussprüfer als ehrliches, gewissenhaftes und unparteiisches Kontrollorgan erstellt bzw. erteilt werden. Der Nachweis dieser „Unehrlichkeit“ ist extrem schwierig, da der Abschlussprüfer einwenden kann, ihm sei ein Fehler unterlaufen, so dass die Prüfungsfeststellungen zwar objektiv unrichtig waren, er aber über diese unrichtigen Feststellungen zutreffend berichtet hat.

Hinzu kommt, dass die Abschlussprüfung – entgegen verbreiteter öffentlicher Meinung – keine Misstrauensprüfung<sup>54</sup> ist, insbesondere nicht der gezielten Aufdeckung von Bilanzdelikten dient. Der Gesetzgeber hat zwar versucht, sog. „Erwartungslücken“<sup>55</sup> durch Verschärfungen zu verringern. So ist bereits seit dem Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) v. 27.4. 1998 (BGBl. I 1998, S. 786) auch auf die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung einzugehen und bei börsennotierten Gesellschaften zu prüfen, ob das Risikomanagementsystem seine Aufgaben erfüllen kann. Zudem wurden die Anforderungen an den Prüfungsbericht (Vorabstellungnahme; Redepflicht bei festgestellten Unrichtigkeiten und Verstößen) und den Bestätigungsvermerk (Abkehr vom Formeltestat) verschärft. Nach den maßgebenden Prüfungsstandards ist die Abschlussprüfung aber dennoch nur mit einer kritischen Grundhaltung (vgl. IDW PS 200<sup>56</sup>) durchzuführen, auch wenn heute die Bedeutung der „berufsblichen Skepsis“ stärker betont, die Bedeutung von Überraschungselementen hervorgehoben und verlangt wird, auf Risiken manipulierter Umsatzerlöse explizit einzugehen (vgl. IDW PS 210<sup>57</sup>). Dahinter steht die Grundvorstellung, dass der Abschlussprüfer nicht im gleichen Umfang wie das Management für die Wahrheit und Klarheit der Darstellung verantwortlich ist, sondern grundsätzlich nur die Vollständigkeit und Plausibilität beurteilt.<sup>58</sup>

Da die bisherigen Reformen die Grundstrukturen des § 332 HGB nicht verändert haben, ist das Strafbarkeitsrisiko des Abschlussprüfers weiterhin als gering einzuschätzen. Hiermit harmonisiert es, dass nach den jüngeren Bilanzskandalen zwar häufig gegen Abschlussprüfer ermittelt wurde, da der Vorwurf, mit dem Management zusammengearbeitet, nicht hingeschaut oder aus Furcht, Prüfungsaufträge zu verlieren, weggeschaut zu haben, nahe liegt.<sup>59</sup> Die Strafverfahren wurden aber häufig eingestellt oder endeten mit Freispruch.<sup>60</sup>

Eine Aufwertung des § 332 HGB wäre durch die Einbeziehung leichtfertigen Verhaltens zu erwarten, die mit einer geringeren Strafe, etwa Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren

<sup>49</sup> Hagedorn, Bilanzstrafrecht im Lichte bilanzrechtlicher Reformen, 2009, S. 127; Sorgenfrei (Fn. 8), § 331 Rn. 161.

<sup>50</sup> Altenhain (Fn. 16), § 331 Rn. 158; Münster/Meier-Behringer, in: Haufe, HGB-Bilanz-Kommentar, 2. Aufl. 2011, § 331 Rn. 94; Quedenfeld (Fn. 46), § 331 Rn. 93.

<sup>51</sup> Statistisches Bundesamt, Rechtspflege: Strafverfolgung 2009, S. 52 f., 84 f., 116 f.

<sup>52</sup> Vgl. nur OLG Düsseldorf NZG 1999, 901 (903); Koziowski/Huber (Fn. 41), § 332 Rn. 11, 26 m.w.N.

<sup>53</sup> Vgl. nur Dannecker (Fn. 13), § 332 Rn. 5 m.w.N.

<sup>54</sup> Vgl. nur Berndt/Jeker, BB 2007, 2615.

<sup>55</sup> Graf, BB 2001, 562 (563 f.); Henzler (Fn. 5), S. 48; Schruoff, WPg 2003, 901.

<sup>56</sup> IDW WPg 2000, 706 ff.

<sup>57</sup> IDW WPg 2006, 1422 ff.

<sup>58</sup> Hennrichs, DStR 2009, 1446 (1447); Sorgenfrei (Fn. 8), § 332 Rn. 5.

<sup>59</sup> Vgl. Henzler (Fn. 5), S. 15 f.

<sup>60</sup> Vgl. Wirtschaftswoche 47/2007, 112.

oder Geldstrafe, bestraft werden könnte. Damit würde Schutzbehauptungen – zumindest in den Fällen, in denen sich die Unrichtigkeit „aufdrängen“ musste – begegnet. Der Abschlussprüfer würde hierdurch auch strafrechtlich zu einer höheren Sorgfalt bei der Berichterstattung angehalten, damit mittelbar auch bei seiner Prüftätigkeit. Zivilrechtlich ist der Abschlussprüfer ohnehin gemäß § 323 Abs. 1 S. 1 HGB zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung verpflichtet und hat nach § 323 Abs. 1 S. 2 HGB nicht nur bei vorsätzlichen, sondern auch fahrlässigen Pflichtverletzungen Schadensersatz zu leisten. Die Einbeziehung leichtfertigen Verhaltens hätte eine Appell-, Warn- und Abschreckungsfunktion und könnte das Vertrauen in den Abschlussprüfer weiter stärken.

#### VI. Einbeziehung der Beschäftigten der Prüfstelle bei § 333 HGB (Verletzung der Geheimhaltungspflicht)

Auch die Verletzung der Geheimhaltungspflicht (§ 333 HGB) hat äußerst geringe gerichtspraktische Bedeutung. Die Strafverfolgungsstatistik weist für das Jahr 2009<sup>61</sup> lediglich eine einzige Verurteilung zu einer Geldstrafe aus. Dies überrascht allerdings auch hier nicht, da die Tat gemäß § 333 Abs. 3 HGB nur auf Antrag der Kapitalgesellschaft verfolgt wird. Diese Beschränkung ist sachgerecht, da ausschließlich das Geheimhaltungsinteresse der einbezogenen Gesellschaften bzw. Unternehmen und damit ein Individualrechtsgut geschützt wird.<sup>62</sup> Die Gesellschaft soll entscheiden, ob die Verletzung der für den Abschlussprüfer und seine Prüfungsgehilfen bestehenden Verschwiegenheitspflichten und Verwertungsverbote – u.U. zusätzlich zu der zivilrechtlichen Schadensersatzpflicht (§ 323 Abs. 1 S. 3 HGB) – strafrechtlich verfolgt wird. In der Praxis scheuen jedoch die betroffenen Gesellschaften die Aufmerksamkeit, die ein Strafverfahren erregt.

Durch das Bilanzkontrollgesetz (BilKoG) v. 15.12.2004 (BGBl. I 2004, S. 3408) wurde der Täterkreis auf die Beschäftigten bei einer Prüfstelle i.S.d. § 342b Abs. 1 HGB ausgeweitet. Das Gesetz schuf nämlich ein zweistufiges Enforcementverfahren,<sup>63</sup> um Unregelmäßigkeiten in den Finanzberichten kapitalmarktorientierter Unternehmen aufzudecken und den Kapitalmarkt zu informieren. Auf der ersten „privaten“ Stufe prüft seit dem 1.7.2005 eine Prüfstelle i.S.d. § 342b HGB, die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) e.V. (Berlin). Die Prüfung durch diese „Bilanzpolizei“ erfolgt zum einen auf Verlangen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) sowie bei Anhaltspunkten für Verstöße, zum anderen stichprobenartig. Sie konzentriert sich auf Verdachtsanhaltspunkte bzw. fehleranfällige Punkte. Die zweite „staatliche“ Stufe wird durch die BaFin gebildet, die gegebenenfalls mit hoheitlichen Mitteln die Prüfung sowie die Veröffentlichung von Bilanzfehlern durchsetzt (vgl. § 37q WpHG).

§ 333 Abs. 1 HGB erfasst nunmehr auch den Fall, dass die Beschäftigten der DPR e.V. ein Geschäfts- oder Betriebs-

geheimnis oder eine Erkenntnis über das Unternehmen unbefugt offenbaren. Hierbei ist der Begriff „Erkenntnis“ weit zu verstehen und umfasst alle nicht allgemein bekannten und schutzwürdigen Einsichten, die das Unternehmen betreffen.<sup>64</sup> Hierzu gehören nach der Vorstellung des Gesetzgebers insbesondere die Prüfungsergebnisse,<sup>65</sup> dazu zählen aber auch alle nicht bereits als Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse erfassten Geheimnisse.<sup>66</sup> Überraschend ist es aber, dass § 333 Abs. 2 S. 2 HGB in Bezug auf die Beschäftigten der Prüfstelle – eng – ausschließlich die unbefugte Verwertung von Geheimnissen bestraft, namentlich von Betriebs- oder Geschäftsgeheimnissen, nicht aber auch die unbefugte Verwertung von Erkenntnissen. Dies harmoniert zwar mit § 342c Abs. 1 S. 4 HGB, der – noch enger – nur bei der unbefugten Verwertung von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen Schadensersatz gewährt, verkennt aber, dass z.B. Prüfungsergebnisse durchaus wirtschaftlich verwertbar sind. Diese Lücke sollte geschlossen werden.

#### VII. Neugestaltung des Ordnungsgeldverfahrens (§ 335 HGB)

Die bedeutsamsten Neuerungen gab es in den letzten Jahren beim Ordnungsgeldverfahren, das der Durchsetzung der Jahresabschlusspublizität dient und seit dem Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) v. 10.11.2006 (BGBl. I 2006, S. 2553) in § 335 HGB geregelt ist. Die Bedeutung der Publizität wird nicht nur daran sichtbar, dass sie mehr als 1 Mio. Unternehmen betrifft, sondern auch an der außerordentlich großen Zahl der Ordnungsgeldverfahren. Das für das behördliche Verfahren zuständige Bundesamt für Justiz (BJ) führte bereits im Jahr 2008 für das Geschäftsjahr 2006 rund 460.000 Verfahren durch;<sup>67</sup> seitdem gingen die Zahlen zwar zurück, im Jahr 2010 wurden für das Geschäftsjahr 2008 aber noch rund 144.000 Verfahren gezählt.<sup>68</sup> Das LG Bonn, bei dem gegenwärtig allein 13 Kammern für Handelssachen für das gerichtliche Beschwerdeverfahren zuständig sind,<sup>69</sup> entschied bis Ende 2010 bereits über rund 30.000 Beschwerden.<sup>70</sup>

##### 1. Gesetzeshistorie

Die Durchsetzung der Jahresabschlusspublizität war ursprünglich schwach ausgestaltet. § 335 S. 1 Nr. 6 HGB a.F. enthielt zwar eine Zwangsgeldvorschrift, das Zwangsgeld konnte jedoch nur auf Antrag der Gesellschafter, Gläubiger oder des (Gesamt-)Betriebsrats vom jeweils zuständigen Registergericht angedroht und festgesetzt werden. Zudem unterlag die GmbH & Co. KG nicht der Publizitätspflicht,

<sup>64</sup> Vgl. nur *Münster/Meier-Behringer* (Fn. 50), § 333 Rn. 20.

<sup>65</sup> BT-Drs. 15/3421, S. 16.

<sup>66</sup> *Altenhain* (Fn. 16), § 333 Rn. 27.

<sup>67</sup> *Schlauß*, DB 2010, 153 f.

<sup>68</sup> *Schlauß*, BB 2011, 805.

<sup>69</sup> Vgl. Geschäftsverteilung 2011, [http://www.lg-bonn.nrw.de/10\\_wir\\_ueber\\_uns/120\\_GVP/GV\\_2011.pdf](http://www.lg-bonn.nrw.de/10_wir_ueber_uns/120_GVP/GV_2011.pdf).

<sup>70</sup> *Schlauß*, BB 2011, 805 (806).

<sup>61</sup> Statistisches Bundesamt, Rechtspflege: Strafverfolgung 2009, S. 52 f., 84 f., 116 f.

<sup>62</sup> Vgl. nur *Sorgenfrei* (Fn. 8), § 333 Rn. 7 m.w.N.

<sup>63</sup> Hierzu *Hennrichs*, DStR 2009, 1446.

obwohl ihre Haftungsstruktur der von Kapitalgesellschaften gleicht. Infolgedessen hatte die Jahresabschlusspublizität keine Bedeutung. Drei Entscheidungen des EuGH bewerteten dies als Verstoß gegen die Publizitätsrichtlinie (68/151/EWG, ABl. L 65/8), die Jahresabschlussrichtlinie (78/660/EWG, ABl. L 222/11) und die GmbH & Co-Richtlinie (90/605/EWG, ABl. L 317/60).<sup>71</sup> Der deutsche Gesetzgeber schuf daraufhin mit dem Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz (KapCoRiLiG) v. 24.2.2000 (BGBl. I 2000, S. 154) in § 335a HGB eine neue Ordnungsgeldvorschrift nebst einer zugehörigen Verfahrensvorschrift in § 140a FGG. Zugleich verfügte der neue § 335b HGB die Anwendung der §§ 331 ff. HGB auf solche oHG und KG, bei denen dem Kreis der persönlich haftenden Gesellschafter keine natürliche Person angehört (§ 264a HGB). Das Verfahren konnte jetzt durch jedermann eingeleitet werden. Der Übergang zum Ordnungsgeldverfahren bedeutete eine Verschärfung, da ein festgesetztes Ordnungsgeld selbst im Falle der späteren Erfüllung der Pflicht beigetrieben wird; ein festgesetztes Zwangsgeld war hingegen aufzuheben. Allerdings hatte auch diese Reform kaum einen Effekt, da nur wenige Anträge gestellt wurden.<sup>72</sup>

Mit dem EHUG gestaltete daher der deutsche Gesetzgeber die Ordnungsgeldvorschrift – nunmehr in § 335 HGB – neu. Zugleich wurden die Verfahrensregelungen des § 140a FGG integriert. Diese Reform bewirkte einen „nachhaltigen Wandel der Offenlegungskultur“,<sup>73</sup> für das Geschäftsjahr 2008 betrug die Offenlegungsquote schon mehr als 90 %. Der Offenlegung entgeht jetzt im Prinzip keine Gesellschaft mehr. Bereits der Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers prüft auf Grundlage der Daten des elektronischen Unternehmensregisters, ob die einzureichenden Unterlagen fristgemäß und vollzählig eingereicht wurden (§ 329 Abs. 1 HGB). Andernfalls wird das BfJ unterrichtet (§ 329 Abs. 4 HGB), das zunächst die Festsetzung eines Ordnungsgeldes von mindestens 2.500 und höchstens 25.000 € androht; nach fruchtlosem Ablauf einer Nachfrist von 6 Wochen wird das Ordnungsgeld dann festgesetzt und die Festsetzung eines weiteren Ordnungsgeld angedroht; dieses Verfahren wird solange wiederholt, bis die Offenlegung erfolgt (vgl. § 335 Abs. 3 HGB).

## 2. Verfassungsmäßigkeit

Als Grundfrage stellt sich, ob die Jahresabschlusspublizität nebst deren Durchsetzung in einem quasi „automatisierten“ Ordnungsgeldverfahren verfassungsgemäß ist, zumal die Veröffentlichung einen tiefen Einblick in die Geschäftstätigkeit gestattet und damit einen starken Eingriff bedeutet.<sup>74</sup> Vor allem mittelständische Unternehmen, die überwiegend in der Rechtsform der GmbH & Co KG organisiert sind, betrachten die Publizität als nutzlos, wenn nicht gar schädlich, und ver-

suchen sie, soweit möglich zu vermeiden.<sup>75</sup> Nach Auffassung des EuGH<sup>76</sup> ist allerdings die Publizitätspflicht mit den Gemeinschaftsgrundsätzen bzw. Gemeinschaftsgrundrechten der freien Berufsausübung, der Freiheit der Meinungsäußerung und der Gleichbehandlung vereinbar. Auch das BVerfG hat bislang mehrere Verfassungsbeschwerden, die gegen die Offenlegungspflicht (§ 325 HGB) und deren Sanktionierung (§ 335 HGB) gerichtet waren, erst gar nicht zur Entscheidung angenommen.<sup>77</sup> Weder die Berufsausübungsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) noch das Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 GG) seien verletzt, da mögliche Eingriffe durch die mit der Offenlegung verfolgten, in erheblichem Allgemeininteresse liegenden Zwecke eines effektiven Schutzes des Wirtschaftsverkehrs durch Information der Marktteilnehmer und einer Kontrollmöglichkeit der Gesellschaften vor dem Hintergrund der beschränkten Haftung gerechtfertigt sei. Gleichfalls wurde der verfahrensrechtliche Ausschluss der Rechtsbeschwerde (§ 335 Abs. 5 S. 6 HGB) nicht beanstandet,<sup>78</sup> da Art. 19 Abs. 4 GG keinen Instanzenzug vorschreibt.

## 3. Strafrecht im weiteren Sinne

Umstritten ist, ob es sich beim Ordnungsgeld überhaupt um Strafrecht, zumindest im weiteren Sinne, handelt. Im Gesetzgebungsverfahren zum KapCoRiLiG vertrat der Rechtsausschuss<sup>79</sup> die Auffassung, dass das Ordnungsgeld „– ebenso wie im Grundsatz das Zwangsgeld – ein Beugemittel, jedoch schärfer“ sei. Hieran knüpfte der Gesetzentwurf zum EHUG an, wonach das Ordnungsgeld „nicht in erster Linie eine repräsentative strafrechtsähnliche Sanktion“ sei.<sup>80</sup> Mit dieser Sichtweise harmonisiert es, dass trotz Wegfalls der Regelungen zum Zwangsgeld die Überschrift des 6. Unterabschnitts vor § 331 HGB („Straf- und Bußgeldvorschriften. Zwangsgelder“) nicht geändert wurde. Das BVerfG hat diesen Umstand allerdings später nur als „Redaktionsversehen“ bewertet.<sup>81</sup>

Gegen die Einordnung des Ordnungsgeldes als „schärferes Zwangsgeld“ spricht, dass es nicht darauf ankommt, ob die Prävention im Vordergrund steht, sondern ob zugleich die Repression bezweckt wird. Dieser Doppelcharakter ist aber klar erkennbar: Das Ordnungsgeld soll zwar wie das Zwangsgeld ein Verhalten erzwingen, es ahndet aber zugleich den Ordnungsverstoß, da es nach seiner Festsetzung selbst im Fall der Pflichterfüllung beigetrieben wird. Bereits im Jahre 1966 formulierte daher das BVerfG<sup>82</sup> zu § 890 ZPO a.F., der damals noch von einer „Ordnungsstrafe“ sprach, dass diese „– wenn nicht ausschließlich, so doch auch – auf Repression und Vergeltung für ein rechtlich verbotenes Verhalten“ zielt; das Gericht bezeichnete die Ordnungsstrafe deshalb als

<sup>75</sup> Zu Strategien *Schmidt*, DStR 2006, 2272 (2276 f.) m.w.N.

<sup>76</sup> EuGH EuZW 2004, 764 (Axel Springer).

<sup>77</sup> Vgl. nur BVerfG BB 2011, 1136.

<sup>78</sup> Vgl. bereits zu § 335a HGB BVerfG NZG 2009, 515 f.; zu § 335 HGB OLG Köln FGPrax 2009, 29 f.

<sup>79</sup> BT-Drs. 14/2353, S. 30.

<sup>80</sup> BT-Drs. 16/960, S. 79.

<sup>81</sup> BVerfG NJW 2009, 2588 (2589).

<sup>82</sup> BVerfGE 20, 323 (331).

<sup>71</sup> EuGH NJW 1998, 129 (Daihatsu); EuGH EuZW 1998, 758; EuGH NZG 1999, 536.

<sup>72</sup> Vgl. nur *Marx/Dallmann*, BB 2004, 929 (931 ff.).

<sup>73</sup> *Schlauff*, DB 2010, 153 f.; vgl. auch *Eierle/Eich/Klug*, KoR 2011, 243 (253).

<sup>74</sup> *Dietrich*, NJ 2010, 108 (109 ff.); *Starck*, DStR 2008, 2035 (2036 ff.).



„strafähnliche Sanktion“. Im Jahre 1981 stellte das BVerfG<sup>83</sup> fest, dass die Neufassung der Vorschrift durch das EGStGB, die seitdem von einem „Ordnungsgeld“ spricht, hieran nichts geändert habe, da es dem Gesetzgeber allein um eine Neubezeichnung der Sanktion ging, um zu einem einheitlichen und übersichtlichen Sprachgebrauch zu kommen. Auch für § 335 HGB geht die Rechtsprechung des LG Bonn<sup>84</sup> davon aus, dass die Festsetzung des Ordnungsgeldes „strafähnlichen Charakter“ hat. Ebenso nimmt das überwiegende Schrifttum an, dass es sich um Strafrecht im weiteren Sinne handelt.<sup>85</sup> Schließlich sei darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber nunmehr die Überschrift des 6. Unterabschnitts vor § 331 HGB neu gefasst („Straf- und Bußgeldvorschriften. Ordnungsgelder“)<sup>86</sup> und das „Redaktionsversehen“<sup>87</sup> berichtigt hat.

#### 4. Verschuldenserfordernis

Eng verknüpft mit der Rechtsnatur des Ordnungsgeldes ist die Frage, ob seine Festsetzung ein Verschulden voraussetzt. Nach dem Gesetzentwurf zum EHUG<sup>88</sup> sollten hiergegen „gewichtige Gründe“ sprechen, die man vor allem darin erblickte, dass der Festsetzung die Nichterfüllung der Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses nicht entgegenstehe, die Sechs-Wochen-Nachfrist nicht verlängert werden könne und es sich um ein „standardisiertes Verfahren“ handle. Diese Sichtweise, die dem BfJ die Handhabung des Verfahrens stark erleichtert hätte, verkennt aber, dass die Festsetzung des Ordnungsgeldes zunächst angedroht wird; erst wenn innerhalb der Nachfrist keine Offenlegung erfolgt, erfolgt die Festsetzung. Die repräsentative Sanktion knüpft also primär daran an, dass innerhalb der Nachfrist keine Offenlegung erfolgt. Im Übrigen missachtet diese Sichtweise die bereits genannte Entscheidung des BVerfG zu § 890 ZPO a.F. aus dem Jahr 1966. Schon hier hatte das Gericht formuliert, dass „jede Strafe – nicht nur die Strafe für kriminelles Unrecht, sondern auch die strafähnliche Sanktion für sonstiges Unrecht – Schuld voraussetze“; dem komme „verfassungsrechtlicher Rang“ zu, der „im Rechtsstaatsprinzip“ begründet sei; die „strafrechtsähnliche Ahndung einer Tat ohne Schuld des Täters ist demnach rechtsstaatswidrig“.<sup>89</sup> Demzufolge wird heute nicht nur ganz überwiegend für § 890 ZPO n.F. ein

Verschulden gefordert,<sup>90</sup> sondern überwiegend auch für § 335 HGB.<sup>91</sup>

#### 5. Geltung des Gesetzlichkeitsprinzips

Wird das Ordnungsgeld als strafähnliche Sanktion bewertet, schließt sich die weitere Frage an, ob und gegebenenfalls inwieweit Art. 103 Abs. 2 GG Anwendung findet. Das BVerfG hatte hierzu in seiner Entscheidung zu § 890 ZPO a.F. aus dem Jahre 1966 keine Stellung bezogen, sondern auf das Rechtsstaatsprinzip i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GG abgestellt.<sup>92</sup> Dagegen nahm das BVerfG<sup>93</sup> für § 890 ZPO n.F. im Jahr 1991 an, dass Art. 103 Abs. 2 GG „im zivilgerichtlichen Verfahren nicht anwendbar“ sei, sein Schutz sich auf Strafverfahren beschränke. Die 1. Kammer des Ersten Senats des BVerfG ließ es dann im Jahr 2006 (wieder) offen, „ob das Bestimmtheitsgebot des Art. 103 Abs. 2 GG im Rahmen des § 890 ZPO anwendbar ist“.<sup>94</sup> Auch für § 335 HGB wird z.T.<sup>95</sup> angenommen, dass nur der allgemeine Gesetzesvorbehalt des Art. 20 Abs. 3 GG zu beachten sei. Diese Einschränkung überzeugt jedoch nicht. Betrachtet man als „Strafe“ i.S.d. Art. 103 Abs. 2 GG jede „missbilligende hoheitliche Reaktion auf ein schuldhaftes Verhalten“<sup>96</sup> und erkennt man im Ordnungsgeld „strafrechtliche Elemente“,<sup>97</sup> so liegt es nahe, grundsätzlich auch die für das Strafrecht geltenden Verfassungsgarantien Anwendung finden zu lassen. Jedenfalls muss dies aber für § 335 HGB gelten, da es hier – anders als bei § 890 ZPO – nicht um die „Durchsetzung privatrechtlicher Verpflichtungen in einem Verfahren zwischen privaten Parteien“<sup>98</sup> geht, sondern um die Durchsetzung einer im Allgemeininteresse bestehenden öffentlich-rechtlichen Publizitätspflicht in einem (vgl. § 335 Abs. 2 S. 2 HGB) Justizverwaltungsverfahren. Vorzugswürdig ist es daher, Art. 103 Abs. 2 GG ohne Einschränkungen anzuwenden. Für das Ordnungsgeldverfahren des § 335 HGB gelten daher die Einzelausprägungen des Gesetzlichkeitsprinzips, d.h. Gesetzesvorbehalt, Bestimmtheitsgebot, Rückwirkungs- und Analogieverbot.

<sup>83</sup> BVerfG NJW 1981, 2457.

<sup>84</sup> Vgl. nur LG Bonn NZG 2009, 593 (595).

<sup>85</sup> Vgl. bereits zu § 335a HGB Dannecker (Fn. 13), § 335a Rn. 5; Waßmer, GmbHR 2002, 412 (415); zu § 335 HGB Gehm, in: Kupsch/Scherrer/Grewe/Kirsch (Hrsg.), Rechnungslegung, Textsammlung, Einführung, Kommentierung, 51. Lfg., Stand: August 2010, § 335 Rn. 5 m.w.N. a.A. Altenhain (Fn. 16), § 335 Rn. 15; de Weerth, NZI 2008, 711 (713 f.).

<sup>86</sup> Art. 8 des Gesetzes zur Umsetzung der Zweiten E-Geld-Richtlinie v. 8.3.2011 (BGBl. I 2011, S. 288).

<sup>87</sup> BT-Drs. 17/3023, S. 71.

<sup>88</sup> BT-Drs. 16/960, S. 79.

<sup>89</sup> BVerfGE 20, 323 (331); ebenso BVerfG NJW 1991, 3139.

<sup>90</sup> Vgl. nur je m.w.N. Brehm, in: Stein/Jonas (Hrsg.), Kommentar zur Zivilprozessordnung, Bd. 8, 22. Aufl. 2004, § 890 Rn. 23; Storz, Wicczorek/Schütze, Zivilprozessordnung und Nebengesetze, Bd. 4/2, 3. Aufl. 1999, § 890 Rn. 39.

<sup>91</sup> LG Bonn NZG 2010, 1276 (1277); Gehm (Fn. 85), § 335 Rn. 5; Kozikowski/Huber (Fn. 41), § 335 Rn. 16; Neuhofer, DStR 2009, 1931; Waßmer, GmbHR 2002, 412 (415); Wolf, DStR 2009, 452; a.A. Altenhain (Fn. 16), § 335 Rn. 15; Quedenfeld (Fn. 46), § 335 Rn. 16; de Weerth, NZI 2008, 711 (714).

<sup>92</sup> BVerfGE 20, 323 (331).

<sup>93</sup> BVerfG NJW 1991, 3139.

<sup>94</sup> BVerfG NJW-RR 2007, 860 (Leitsatz 2).

<sup>95</sup> Altenhain (Fn. 16), § 335 Rn. 16; de Weerth, NZI 2008, 711 (714).

<sup>96</sup> Vgl. nur zur Disziplinarstrafe BVerfGE 26, 186 (204).

<sup>97</sup> BVerfG NJW-RR 2007, 860 (Leitsatz 1).

<sup>98</sup> So in Bezug auf § 890 ZPO BVerfG NJW 1991, 3139.

6. Fehlen allgemeiner Regelungen

Die Vorsicht, die die höchstrichterliche Rechtsprechung bezüglich der Anwendung des Art. 103 Abs. 2 GG walten lässt, dürfte vor allem damit zusammenhängen, dass die für Ordnungsgelder vorhandenen allgemeinen Regelungen als rudimentär zu bezeichnen sind. Lediglich in Art. 5-9 EGStGB finden sich einige „Gemeinsame Vorschriften für Ordnungs- und Zwangsmittel“. So bestimmt Art. 6 Abs. 1 EGStGB, dass das Mindestmaß fünf, das Höchstmaß tausend Euro beträgt. Art. 7 EGStGB trifft Regelungen zu Zahlungserleichterungen, Art. 9 EGStGB zur Verjährung. Hingegen fehlen sämtliche Regelungen zu den Grundlagen der Verantwortlichkeit, wie sie heute für das Strafrecht in §§ 13-21 StGB („Grundlagen der Strafbarkeit“) und für das Ordnungswidrigkeitenrecht in §§ 8-16 OWiG („Grundlagen der Ahndung“) existieren.

Die zivilrechtliche Rechtsprechung behilft sich bislang damit, dass sie auf Regelungen des Strafrechts und des Zivilrechts zurückgreift. So wird z.B. angenommen, dass sich bei den Ordnungsmitteln die Schuldfähigkeit nach den §§ 19 ff. StGB richtet.<sup>99</sup> Im Hinblick auf das Analogieverbot erscheint die entsprechende Anwendung der Regelungen zur Schuldunfähigkeit und verminderten Schuldfähigkeit nicht problematisch, da sie den Täter begünstigen. Was soll aber für das Verschulden gelten? Während für § 335 HGB z.T.<sup>100</sup> unter Hinweis auf § 15 StGB ein vorsätzliches Verhalten gefordert wird, greift die Rechtsprechung des LG Bonn<sup>101</sup> im Einklang mit der ganz h.M. zum Ordnungsgeld des § 890 ZPO<sup>102</sup> auf § 276 BGB zurück, wonach Vorsatz und Fahrlässigkeit zu vertreten sind. Entsprechend hat die Gesellschaft, gegen die gemäß § 335 Abs. 1 S. 2 HGB das Ordnungsgeld ebenfalls festgesetzt werden kann, nach § 31 BGB für das Verschulden der für sie handelnden gesetzlichen Vertreter einzustehen.<sup>103</sup>

7. Rückgriff auf zivilrechtliche Haftungsnormen

Der Rückgriff auf zivilrechtliche Haftungsnormen im Rahmen einer „strafähnlichen“ Verantwortlichkeit bedarf allerdings näherer Begründung. Zu § 890 ZPO a.F. führte das OLG Frankfurt<sup>104</sup> im Jahre 1955 im Anschluss an die zivilrechtliche Rechtsprechung des RG<sup>105</sup> aus, dass die Anwendung strafrechtlicher Grundsätze und Strukturen „insoweit auszuschließen“ sei, „als dadurch eine Gefährdung schutzwürdiger Gläubigerrechte eintreten würde“; da auf dem Gebiet des Zivilrechts grundsätzlich fahrlässige Rechtsverletzungen verboten seien, sei die Anwendung des strafrechtli-

chen Grundsatzes, dass die Fahrlässigkeit im Gesetzestatbestand enthalten sein müsse, „entbehrlich“. Eine derartige, vom Strafrecht gelöste Sichtweise mag zwar überzeugen, wenn man § 890 ZPO a.F. als „Zivilstrafe“<sup>106</sup> betrachtet oder Art. 103 Abs. 2 GG – da es um die Durchsetzung privatrechtlicher Verpflichtungen geht – nicht für anwendbar hält. Für § 335 HGB müssen aber, wie dargelegt, die für das Strafrecht geltenden Verfassungsgarantien Anwendung finden.

Die nähere Betrachtung zeigt allerdings, dass der Rückgriff auf zivilrechtliche Haftungsnormen nicht als Verstoß gegen Art. 103 Abs. 2 GG zu bewerten ist. Da der Wortlaut des § 335 HGB – wie der des § 890 ZPO – nur auf die Pflichtverletzung abstellt und das Verschuldenserfordernis einer § 15 StGB bzw. § 10 OWiG entsprechenden, speziell für Ordnungsgelder geschaffenen allgemeinen Vorschrift nicht zu entnehmen ist, stellt die Anwendung von §§ 276, 31 BGB im Grunde genommen eine täterbegünstigende Analogie dar: Das Verschuldenserfordernis wird von der h.M. als ungeschriebenes, begünstigendes Tatbestandsmerkmal in den Tatbestand hineingedeutet. Ebenso ist es nicht verwehrt, auch von einer Verantwortlichkeit für Fahrlässigkeit auszugehen, da es insoweit ebenfalls an einer allgemeinen Vorschrift für Ordnungsgelder fehlt, welche – wie § 15 StGB und § 10 OWiG<sup>107</sup> – die Möglichkeit abschneidet, im Wege der Auslegung die Fahrlässigkeitshaftung zu begründen.

Darüber hinaus lässt sich argumentieren, dass es bei § 335 HGB um die Auslegung und Anwendung einer Strafvorschrift (im weiteren Sinne) geht und die Rechtsprechung die hinreichende Bestimmtheit von Strafvorschriften selbst dann bejaht, wenn sich „aufgrund einer gefestigten Rechtsprechung eine zuverlässige Grundlage für die Auslegung und Anwendung der Norm gewinnen lässt, so dass der einzelne die Möglichkeit hat, den durch die Strafnorm geschützten Wert sowie das Verbot bestimmter Verhaltensweisen zu erkennen und die staatliche Reaktion vorauszusehen“.<sup>108</sup> Diesbezüglich kann auf § 890 ZPO verwiesen werden, wo seit langem anerkannt ist, dass auch ein fahrlässiges Verhalten genügt.<sup>109</sup> Dieser Gesichtspunkt war dann auch für das BVerfG maßgebend, als es in Bezug auf § 890 ZPO die Verletzung des Bestimmtheitsgebots i.S.d. Art. 103 Abs. 2 GG verneint hat, da „die allgemeine Definition des Verschuldens in § 276 BGB sowie die dazu entwickelte zivilrechtliche Dogmatik, auch im Hinblick auf § 31 BGB und die Frage des Organisationsverschuldens, es dem Unterlassungsschuldner zu erkennen erlauben, was von ihm verlangt wird“.<sup>110</sup>

<sup>99</sup> LG Bonn FamRZ 2006, 1290; vgl. auch OLG Düsseldorf NJW-RR 1996, 211.

<sup>100</sup> Kozikowski/Huber (Fn. 41), § 335 Rn. 16 i.V.m. § 331 Rn. 23.

<sup>101</sup> Vgl. LG Bonn NZG 2010, 1276 (1277).

<sup>102</sup> Vgl. nur OLG Frankfurt a.M. MDR 1956, 361 f.; OLG Stuttgart MDR 1958, 523; Brehm (Fn. 90), § 890 Rn. 23 m.w.N.

<sup>103</sup> Vgl. LG Bonn NZG 2010, 1276 (1277).

<sup>104</sup> OLG Frankfurt a.M. MDR 1956, 361 (362).

<sup>105</sup> RGZ 36, 417 (418); 77, 217 (222, 223); 115, 74 (84).

<sup>106</sup> Vgl. RGZ 77, 217 (222); 115, 74 (84).

<sup>107</sup> Vgl. zur (technischen) Funktion dieser Vorschriften Lackner/Kühl, Strafgesetzbuch, Kommentar, 27. Aufl. 2011, § 15 Rn. 1; Sternberg-Lieben, in: Schönke/Schröder (Fn. 15), § 15 Rn. 1.

<sup>108</sup> BVerfGE 45, 363 (371 f. zum „Landesverrat“).

<sup>109</sup> Vgl. nur Gruber, in: Rauscher/Wax/Wenzel (Hrsg.), Münchener Kommentar zur Zivilprozessordnung, Bd. 2, 3. Aufl. 2007, § 890 Rn. 21; Olzen, in: Prütting/Gehrlein (Hrsg.), ZPO, Kommentar, 3. Aufl. 2011, § 890 Rn. 13.

<sup>110</sup> BVerfG NJW-RR 2007, 860 (862).

Dennoch erscheinen sowohl die Annahme einer den Täter begünstigenden Analogie als auch die Erwägung, dass angesichts der vorhandenen Rechtsprechung erkennbar sei, welche Anforderungen bestehen, als „Übergangslösung“. Aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit wäre es zu begrüßen, wenn der Gesetzgeber auch für das Ordnungsgeld allgemeine Regelungen zu den Grundlagen der Verantwortlichkeit schafft bzw. die Vorschriften dahingehend ergänzt, dass vorsätzliche und fahrlässige Pflichtverletzungen genügen.

#### 8. Zurechnung des Verschuldens Dritter?

Akzeptiert man den Rückgriff auf zivilrechtliche Haftungsnormen im Rahmen des § 335 HGB, stellt sich weiter die Frage, ob – mit Blick auf § 278 BGB – auch ein Verschulden Dritter zugerechnet werden kann. Bereits für § 890 ZPO erkannte das BVerfG<sup>111</sup> an, dass dem Zuwiderhandelnden nur eigenes Verschulden zur Last gelegt werden kann, so dass einer juristischen Person das Verschulden einer „Betreuungsfirma“ nicht zuzurechnen war. Dessen ungeachtet ging die Rechtsprechung des LG Bonn<sup>112</sup> für § 335 HGB zunächst davon aus, dass den Verpflichteten auch das Verschulden eines beauftragten Steuerberaters und der DATEV eG als IT-Dienstleister zugerechnet werden könne, da sie sich das Verschulden eines Erfüllungsgehilfen entsprechend § 278 BGB oder § 152 Abs. 1 S. 3 AO zurechnen lassen müssten; denn die Offenlegungspflicht beruhe auf einer „schuldrechtsähnlichen öffentlich-rechtlichen Beziehung“. Mittlerweile hat das LG Bonn<sup>113</sup> mit Blick auf den repressiven Charakter des Ordnungsgeldes diese Rechtsprechung zu Recht korrigiert. Die Zurechnung des Verschuldens Dritter ist dem deutschen Strafrecht fremd. Das Gericht betont aber – in Einklang mit der Rechtsprechung des BVerfG zu § 890 ZPO<sup>114</sup> –, dass die gesetzlichen Vertreter ein eigenes Organisationsverschulden treffen kann,<sup>115</sup> wenn sie z.B. einen Dienstleister mit der Einreichung der Unterlagen betraut haben und ihn nicht ausreichend kontrollieren. Infolgedessen trifft die gesetzlichen Vertreter häufig doch ein Verschulden, zumal ihnen regelmäßig auch die Berufung auf technische und finanzielle Schwierigkeiten versagt wird.<sup>116</sup> Es überrascht daher nicht, dass rund 90 % der gerichtlichen Beschwerden<sup>117</sup> keinen Erfolg haben.

#### 9. Beweiserleichterungen?

Eine weitere Frage ist, ob im Rahmen des § 335 HGB Beweiserleichterungen zulässig sind. So geht in Bezug auf § 890 ZPO die h.M.<sup>118</sup> davon aus, dass ein Anscheinsbeweis

zulässig ist und sogar eine Beweislastumkehr in Betracht kommt. Dies stimmt damit überein, dass dem Schuldner nach § 280 Abs. 1 S. 2 BGB die Darlegungs- und Beweislast für das Nichtvertretenmüssen obliegt. Auch das BVerfG<sup>119</sup> hat in Bezug auf § 890 ZPO bestätigt, dass die Zivilgerichte nicht verpflichtet seien, bei der Anwendung dieser Norm die strafprozessualen Beweisanforderungen zugrunde zu legen und deshalb die Zugrundelegung eines Anscheinsbeweises nicht beanstandet. Beweiserleichterungen zu Gunsten des Gläubigers des Vollstreckungsverfahrens seien gerechtfertigt, da er sich zur Erhebung von Beweisen staatlicher Zwangsmittel nicht bedienen könne. Demgegenüber nimmt das LG Bonn<sup>120</sup> – ausgehend vom strafähnlichen Charakter des Ordnungsgeldes – für das Ordnungsgeldverfahren des § 335 HGB mit Recht an, dass das Verschulden stets positiv festzustellen ist und eine Vermutung wie in § 280 Abs. 1 S. 2 BGB nicht eingreift. Den Rückgriff auf die Beweiserleichterungen des Zivilrechts kann hier selbst die Erwägung nicht legitimieren, dass der Betroffene dennoch begünstigt wird, da es ja – über den Wortlaut hinaus – auf ein Verschulden ankommt und ihm der Gegenbeweis des fehlenden eigenen Verschuldens offen steht. Auch hier muss die Erwägung im Vordergrund stehen, dass es bei § 335 HGB – anders als bei § 890 ZPO – um die Durchsetzung einer im Allgemeininteresse bestehenden öffentlich-rechtlichen Publizitätspflicht geht. Infolgedessen sind hier Beweisvermutungen inakzeptabel. Tatsachen, die den Tatbestand erfüllen und das Verschulden begründen, müssen stets positiv nachgewiesen werden, verbleibende Zweifel wirken zu Gunsten des Betroffenen.<sup>121</sup>

#### 10. Schaffung einer ergänzenden Bußgeldvorschrift

Im Hinblick auf die Effizienz stellt sich schließlich die Frage, ob zur Durchsetzung der Jahresabschlusspublizität nicht ergänzend die Einführung einer Bußgeldvorschrift geboten ist. Der Gesetzentwurf zum EHUG sah ursprünglich sogar ausschließlich Bußgeldvorschriften vor.<sup>122</sup> Hiergegen wandte sich jedoch der Rechtsausschuss, dessen Mitglieder mehrheitlich der Ansicht waren, dass ein Ordnungsgeldverfahren ausreichend sei.<sup>123</sup> Diese Sichtweise lässt sich damit stützen, dass Publizitätsverstöße regelmäßig nur einen geringen Unrechtsgehalt haben und meistens, wie die Praxis zum früheren § 335a HGB gezeigt hat, gar kein praktisches Informationsbedürfnis besteht.<sup>124</sup> Folge ist allerdings, dass es auch für besonders „beharrliche Publizitätsverweigerer“ – deren Anteil nach Schätzungen 4-7 % beträgt<sup>125</sup> – bei Ordnungsgeldern verbleibt. Der Rechtsausschuss hatte diese Problematik erkannt und im Gesetzgebungsverfahren die Bundesregierung aufgefordert, die Regelungen nach zwei Jahren ihrer Anwen-

<sup>111</sup> BVerfGE 20, 323 (335 f.).

<sup>112</sup> LG Bonn GmbHR 2008, 593 (595); LG Bonn NZG 2009, 194 (195); dagegen *Neuhof*, DStR 2009, 1931 (1932).

<sup>113</sup> Vgl. LG Bonn NJW-RR 2010, 698 (699).

<sup>114</sup> Vgl. BVerfG NJW-RR 2007, 860 (861).

<sup>115</sup> LG Bonn BeckRS 2010, 20251 (31 T 1398/09).

<sup>116</sup> *Schlauf*, DB 2008, 2821 (2823) m.w.N.

<sup>117</sup> Vgl. *Schlauf*, DB 2010, 153 (1549).

<sup>118</sup> Vgl. nur OLG Frankfurt GRUR 1999, 371; OLG Zweibrücken GRUR 1986, 839; *Seiler*, in: Thomas/Putzo, Zivil-

prozessordnung, Kommentar, 32. Aufl. 2011, § 890 Rn. 15 m.w.N.

<sup>119</sup> BVerfG NJW 1991, 3139.

<sup>120</sup> LG Bonn NZI 2008, 503 (505).

<sup>121</sup> Vgl. nur (zu § 23 a.F. WiStG) BVerfG 9, 167 (170).

<sup>122</sup> BT-Drs. 16/960, S. 10, 50.

<sup>123</sup> BT-Drs. 16/2781, S. 82 f.

<sup>124</sup> Vgl. *Liebscher/Scharff*, NJW 2006, 3745 (3750 f.).

<sup>125</sup> *Buchheim*, DB 2010, 1133 (1140).

dung auf ihre Wirksamkeit zu prüfen und gegebenenfalls Gesetzesvorschläge zur Einführung eines Bußgeldverfahrens zu unterbreiten. Diesbezüglich wird teilweise<sup>126</sup> gefordert, gestaffelte Ordnungswidrigkeiten einzuführen. Hierfür lässt sich anführen, dass zwar § 335 HGB die Möglichkeit eröffnet, alle sechs Wochen ein Ordnungsgeld zu verhängen, so dass die innerhalb eines Jahres gegenüber einem Beteiligten verhängten Ordnungsgelder rund 200.000 € erreichen können. Für finanzkräftige Gesellschaften fallen aber derartige Summen nicht ins Gewicht. Die Fälle der „beharrlichen Verweigerung“ der Offenlegung sollten daher ergänzend mit einer Bußgeldvorschrift erfasst werden. Mit Blick auf die Bedeutung der Publizität, den Unrechtsgehalt einer beharrlichen Verweigerung, das Ziel, ein „Freikaufen“ von der Publizitätsverpflichtung zu verhindern,<sup>127</sup> und die mögliche Finanzkraft von Unternehmen sollte der Bußgeldrahmen nicht zu niedrig sein.

### 11. Modellcharakter des § 335 HGB

Die übergreifende Bedeutung des § 335 HGB dürfte darin bestehen, dass sich das Ordnungsgeldverfahren auch für andere Bereiche – wie das Wertpapierhandelsrecht – eignet, in denen die Einhaltung von Pflichten bislang durch Bußgeldvorschriften sichergestellt wird. Denn das Ordnungsgeldverfahren hat den Vorteil, dass die Androhung der Festsetzung des Ordnungsgeldes nur einen „Warnschuss“ darstellt, der den Pflichtigen dazu anhält, innerhalb einer ihm gesetzten Nachfrist die ihm obliegende Pflicht doch noch zu erfüllen; hierdurch wird ihm die Chance gegeben, der Festsetzung des Ordnungsgeldes und damit der strafrechtsähnlichen Sanktion zu entgehen. Die Bußgeldvorschriften ahnden demgegenüber eine Pflichtwidrigkeit unmittelbar, unabhängig davon, ob der Pflichtige seiner Pflicht doch noch nachkommt. Das Ordnungsgeld trägt damit in besonderer Weise dem ultima ratio-Prinzip Rechnung.

### VIII. Fazit

Festhalten lassen sich folgende Ergebnisse und Vorschläge:

- § 331 Nrn. 1-4 HGB sollte durchgängig die leichtfertige Begehung erfassen. Für die Fälle der vorsätzlichen Begehung sollte der Strafraum angehoben, für die Fälle der Leichtfertigkeit der bisherige Strafraum beibehalten werden. Besonders schwere Fälle sollten mit Regelbeispielen erfasst werden.
- In Bezug auf die Inhabilität ist bei der Verurteilung wegen einer vorsätzlichen Tat nach § 331 HGB (§ 6 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 lit. d GmbHG; § 76 Abs. 3 S. 2 Nr. 3 lit. d AktG) restriktiv vorzusetzen, dass eine Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr verhängt wurde.
- § 331 Nr. 3a HGB erstreckt sich nicht auf schriftliche Versicherungen zu Finanzberichten, die allein nach dem Publizitätsregime des WpHG zu erstellen und zu veröffentlichen sind. Diese Strafbarkeitslücke ist zu schließen.

Darüber hinaus sollten auch die Ordnungswidrigkeiten des § 334 Abs. 1 HGB die Abgabe unrichtiger schriftlicher Versicherungen einbeziehen. Für § 331 Nr. 3a HGB ist es notwendig, aber auch hinreichend, dass der Täter mit Eventualvorsatz handelt. Zwischen einer unrichtigen Darstellung und der Abgabe einer hierauf bezogenen unrichtigen Versicherung besteht Realkonkurrenz (§ 53 StGB).

- § 332 HGB sollte die Fälle der leichtfertigen Begehung einbeziehen.
- § 333 HGB sollte auch die unbefugte Verwertung von Erkenntnissen durch die Beschäftigten der Prüfstelle i.S.d. § 342b HGB erfassen.
- Bei § 335 HGB geht es um Strafrecht im weiteren Sinne, so dass Art. 103 Abs. 2 GG Anwendung findet. Die Festsetzung des Ordnungsgeldes setzt als ungeschriebenes, begünstigendes Tatbestandsmerkmal ein Verschulden voraus, wobei zur Ausfüllung auf zivilrechtliche Haftungsnormen (§§ 276, 31 BGB) zurückgegriffen werden kann, so dass vorsätzliche und fahrlässige Pflichtverletzungen erfasst sind. Die Festsetzung eines Ordnungsgeldes setzt eigenes Verschulden voraus, ein fremdes Verschulden ist nicht zurechenbar. Beweisvermutungen sind unzulässig. Zur Erfassung der Fälle der „beharrlichen Publizitätsverweigerung“ empfiehlt sich die Schaffung einer ergänzenden Bußgeldvorschrift. Zur Durchsetzung von Pflichten bietet sich auch in anderen Wirtschaftsbereichen der Einsatz des relativ milden Ordnungsgeldverfahrens an.

---

<sup>126</sup> *Buchheim*, DB 2010, 1133 (1141).

<sup>127</sup> Vgl. BT-Drs. 14/2353, S. 30.