

AUFSÄTZE UND KURZBEITRÄGE

Rechtsanwalt Dr. Ulrich Leimenstoll und
Ref. iur. Katja Ruers, beide Köln

Zu den Straftatbeständen der (gänzlich) unterlassenen Aufstellung der Bilanz (§§ 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b, 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StGB) und deren häufiger Überdehnung *contra legem* durch die Strafverfolgungsbehörden

In insolvenzstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren wird durch die Ermittlungsbehörden im Kontext der §§ 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b, 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StGB regelmäßig der Begriff der Bilanz mit dem Jahresabschluss gleichgesetzt – obgleich das Handelsrecht insoweit klar differenziert und die genannten Straftatbestände ausdrücklich an das Handelsrecht angelehnt sind. Durch diese weite Auslegung wird nicht nur die Strafbarkeit (unzulässig) ausgeweitet, sondern zugleich die (vermeintliche) Grundlage für eine erleichterte Beweisführung geschaffen. Beide Aspekte sorgen in Kombination für eine hohe Praxisrelevanz der Problematik, der Verteidiger¹ und (strafrechtliche) Berater regelmäßig mit großer Aufmerksamkeit begegnen sollten.

I. Vorab: Einführung in die Problematik

Im Bereich des Insolvenzstrafrechts ist die Verteidigung oder rechtliche Beratung regelmäßig in besonderem Maße gefordert. Zum einen können sich aufgrund der Komplexität und Vielschichtigkeit der Materie vielfältige Ansatzpunkte für eine effektive Verteidigung bieten. Auf der anderen Seite werden ohne ein aktives Gegensteuern der Verteidigung nicht selten gänzlich unsubstantiierte Vorwürfe nicht nur zur Anklage gebracht, sondern überstehen häufig auch das Zwischenverfahren (und gipfeln mutmaßlich in erheblichem Umfang in Verurteilungen). Aus diesem Grund wird sich in aller Regel auch ein möglichst frühzeitiges Tätigwerden empfehlen.

Wer im Insolvenzstrafrecht verteidigt, der wird in vielen Fällen mit dem Vorwurf der Nichtaufstellung oder nicht rechtzeitigen Aufstellung der Bilanz konfrontiert. Häufig schwenkt die Staatsanwaltschaft im Laufe eines Ermittlungsverfahrens dann auf § 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b StGB um, wenn ihr der für eine Strafbarkeit nach § 15a Abs. 4 InsO erforderliche Nachweis der Insolvenzreife² nicht gelingt und man mangels greifbarer Unterdrückung oder unwirtschaftlicher Verringerung des Schuldnervermögens sein Heil in den Blankettnormen mit Bezug zum Handelsrecht (§ 283 Abs. 1 Nr. 5 u. 7 StGB) sucht – deren hinreichende Bestimmtheit i.S.v. Art. 103 Abs. 2 GG in Teilen der Literatur (mit beachtlichen Argu-

menten) in Zweifel gezogen wird.³ Gelingt selbst der Nachweis der drohenden Zahlungsunfähigkeit nicht, greifen die Ermittlungsbehörden regelmäßig auf § 283b StGB zurück – wobei auffallend häufig das Erfordernis eines (Gefahr-)Zusammenhangs zwischen der Tathandlung und der objektiven Bedingung der Strafbarkeit im Sinne von § 283 Abs. 6 StGB (i.V.m. § 283b Abs. 3 StGB) ohne Berücksichtigung bleibt.⁴ Insbesondere aber wird beim Rückgriff auf §§ 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b, 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StGB regelmäßig der Begriff der Bilanz mit dem Jahresabschluss gleichgesetzt. Diese Problematik lässt sich auch nicht nur in vergleichsweise „kleinen“, möglicherweise als Massengeschäft verstandenen und seitens der Strafverfolgungsbehörden mit eher geringerer Aufmerksamkeit betriebenen Ermittlungsverfahren beobachten, sondern ebenso in mit großem Aufwand betriebenen Wirtschaftsstrafverfahren.

II. Deliktscharakter und Normzweck

Nach ganz überwiegender Auffassung sind die Tatbestände des Insolvenzstrafrechts im engeren Sinne – dazu zählen auch §§ 283, 283b StGB⁵ – Sonderdelikte des Schuldners.⁶ Schuldner ist diejenige Person, die für die Erfüllung einer Verbindlichkeit haftet.⁷ Ist dies eine juristische Person, so ist die Zurechnung der Schuldneigenschaft über § 14 StGB vorzunehmen.⁸ Die Beschränkung des Täterkreises auf Schuldner ist sachlich geboten, weil allein innerhalb des Verhältnisses zwischen (Kredit gewährendem) Gläubiger und Schuldner Letzteren Sonderpflichten im Hinblick auf den Umgang mit eigenem Vermögen treffen, deren Verletzung strafwürdiges Unrecht darstellen kann; für den Schuldner kann (nach Eintritt der Krise) ein besonderer Anreiz bestehen, zum eigenen Vorteil zu wirtschaften.⁹ Innerhalb der als Sonderdelikte (des

¹ In diesem Beitrag wird (ausschließlich) aus Gründen der besseren Lesbarkeit das generische Maskulinum verwendet. Alle personenbezogenen Bezeichnungen und Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung grundsätzlich für alle Geschlechter. Die verkürzte Sprachform hat nur redaktionelle Gründe und beinhaltet keine Wertung.

² Vgl. hierzu MüKo-StGB/O. Hohmann, 3. Aufl. 2019, InsO § 15a Rn. 25 ff.; K. Schmidt/K. Schmidt/Herchen, InsO 20. Aufl. 2023, InsO § 15a, Rn. 25 m.w.N.

³ So Park/Deiters/Wagner, Kapitalmarktstrafrecht, 5. Aufl. 2019, Kap. 10.2, § 283b Rn. 44.

⁴ Vgl. zum Erfordernis einer einschränkenden Auslegung des § 283b StGB etwa BGHSt 28, 231 m.w.N.; BayObLG BeckRS 2002, 30276937; Schönke/Schröder/Heine/Schuster, StGB, 30. Aufl. 2019, § 283b Rn. 7 m.w.N.

⁵ Letzterer wegen der in § 283b Abs. 3 StGB verankerten objektiven Bedingung der Strafbarkeit (im Sinne von § 283 Abs. 6 StGB).

⁶ BGH NStZ-RR 2019, 180; BGH BeckRS 2018, 6358; BGH NJW 2013, 949, 950; LK-StGB/Tiedemann, 12. Aufl. 2009, vor § 283 Rn. 59 m.w.N.; MüKo-StGB/Petermann/Sackreuther, 4. Aufl. 2022, vor § 283 Rn. 35; SK-StGB/Hoyer, 9. Aufl. 2017, vor §§ 283 ff., Rn. 7.

⁷ So schon RGSt 68, 108, 109.

⁸ BGH NStZ 2013, 284, 285; BGH NStZ 2009, 437, 438; MüKo-StGB/Petermann/Sackreuther, vor § 283 Rn. 36.

⁹ BGH NJW 1987, 1710, 1711; MüKo-StGB/Petermann/Sackreuther, vor § 283 Rn. 35, 37; LK-StGB/Tiedemann, vor § 283 Rn. 59.

Schuldners) ausgestalteten Insolvenzstraftaten kann der Täterkreis durch die tatbestandlichen Voraussetzungen (noch) weiter eingegrenzt sein. So handelt es sich bei §§ 283 Abs. 1 Nr. 7, 283b Nr. 3 StGB um Buchführungsdelikte; Täter können folglich nur diejenigen Schuldner sein, die zur Buchführung verpflichtet sind.¹⁰ Eine solche Pflicht zur Buchführung besteht nach § 238 Abs. 1 HGB grundsätzlich nur für Kaufleute, sodass Täter der hier behandelten Straftatbestände allein Vollkaufleute im Sinne des HGB (sowie über § 14 StGB deren Vertreter und Substituten)¹¹ sein können.¹²

Während § 283b StGB ganz überwiegend als abstraktes Gefährdungsdelikt eingeordnet wird¹³, ist der Deliktscharakter des § 283 Abs. 1 StGB umstritten. Nach überwiegender Auffassung soll es sich bei § 283 Abs. 1 StGB ebenfalls um ein abstraktes Gefährdungsdelikt handeln.¹⁴ Es finden sich aber auch Stimmen in der strafrechtlichen Literatur, die § 283 Abs. 1 StGB als konkretes Gefährdungsdelikt klassifizieren möchten.¹⁵ Für die erstgenannte Auffassung spricht, dass zwar mit dem Eintritt der objektiven Strafbarkeitsbedingung des § 283 Abs. 6 StGB in der Regel auch eine konkrete Vermögensgefährdung bei den Gläubigern verbunden sein wird, die faktischen Voraussetzungen der objektiven Strafbarkeitsbedingung aber nach herrschender Meinung nicht durch die tatbestandlichen Handlungen kausal bedingt sein müssen.¹⁶ Je stärker man allerdings den nach § 283 Abs. 6 StGB erforderlichen „tatsächlichen Zusammenhang“ einem Kausalitätserfordernis annähert,¹⁷ desto stärker werden hier die Grenzen verschwimmen.

Geschütztes Rechtsgut der Insolvenzstraftatbestände ist nach allgemeiner Auffassung das Interesse der Gläubiger an einer größtmöglichen Befriedigung ihrer geldwerten Ansprüche aus dem Schuldnervermögen.¹⁸ Eine Mehrzahl an Gläubigern ist dabei nicht erforderlich; vielmehr soll das Vorhandensein eines einzelnen Gläubigers genügen.¹⁹ Umstritten ist, ob weitere, darüber hinausgehende Schutzzwecke bestehen.²⁰ So wird vertreten, dass auch überindividuelle Interessen in Form des Schutzes des gesamtwirtschaftlichen Systems bzw. die Funktionsfähigkeit der Volkswirtschaft geschützt sein sollen.²¹ Teilweise wird auch der Schutz der Insolvenzmasse vor unwirtschaftlicher Schmälerung, Verheimlichung und ungerechter Verteilung angeführt.²² Schließlich wird auch die Selbstinformation des Kaufmannes als Reflex des Gläubigerschutzes zu den Schutzzwecken der Insolvenzstraftatbestände gezählt.²³ Begründet wird dies damit, dass Bilanzen und Buchführungspflichten dazu bestimmt seien, dem Kaufmann einen Überblick über seine wirtschaftliche Lage zu verschaffen und ihm die Möglichkeit zu eröffnen, geeignete Maßnahmen zu ergreifen, um Schäden von sich und seinen Gläubigern abzuwenden.²⁴

III. Die Bilanz als Bezugspunkt des tatbestandlichen Unterlassens

§ 283 StGB normiert in Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b die Strafbarkeit desjenigen, der bei Überschuldung oder bei drohender oder

eingetretener Zahlungsunfähigkeit entgegen dem **Handelsrecht** es unterlässt, die **Bilanz** seines Vermögens (oder das Inventar)²⁵ in der vorgeschriebenen Zeit aufzustellen. Ebenso stellt § 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StGB auf die unterlassene rechtzeitige Aufstellung der Bilanz ab. Eine Erwähnung des Jahresabschlusses findet sich in den genannten Straftatbeständen dagegen nicht.

1. Enger Bilanzbegriff

Die Fragestellung, ob die vorgenannten Straftatbestände einen engen oder weiten Bilanzbegriff zugrunde legen, ist umstritten. Teilweise wird ein weiter Bilanzbegriff vertreten, der bei Kapitalgesellschaften sogar den Anhang und Lagebe-

¹⁰ NLK-StGB/Tiedemann, § 283 Rn. 128; MüKo-StGB/Petermann/Sackreuther, § 283 Rn. 50.

¹¹ MüKo-StGB/Petermann/Sackreuther, vor § 283 Rn. 37.

¹² Lackner/Kühl/Heger, StGB, 29. Aufl. 2018, § 283 Rn. 20 m.w.N.

¹³ BGH BeckRS 2014, 9500 Rn. 61; OLG Hamburg, NJW 1987, 1342, 1343; Fischer, StGB, 69. Aufl. 2022, vor § 283 Rn. 4; Lackner/Kühl/Heger, § 283 Rn. 1; MüKo-StGB/Petermann/Sackreuther, vor § 283 Rn. 28 ff, 34; Schönke/Schröder/Heine/Schuster, § 283b Rn. 1; Bittmann/Brand, Insolvenzstrafrecht, 2. Aufl. 2017, § 12 Rn. 4; Schlüchter JR 1979, 512, 514.

¹⁴ Vgl. Lackner/Kühl/Heger, § 283 Rn.1; LK-StGB/Tiedemann, § 283 Rn. 3, 7; Schönke/Schröder/Heine/Schuster, § 283 Rn. 1; differenzierend Park/Deiters/Wagner, Kap. 10.3, § 283 StGB, Rn. 4, die zumindest § 283 Abs. 1 Nr. 7a StGB als Gefährdungsdelikt mit Erfolgselementen einordnen.

¹⁵ MüKo-StGB/Petermann/Sackreuther, § 283 Rn. 2; SK-StGB/Hoyer, § 283 Rn. 5.

¹⁶ LK-StGB/Tiedemann, § 283 Rn. 6; NK-StGB/Kindhäuser, 5. Aufl. 2017, vor §§ 283 Rn. 34.

¹⁷ Vgl. dazu Trüg/Habetha wistra 2007, 365.

¹⁸ BGH NStZ 2010, 637, 638; BGH NJW 2001, 1874, 1875; BGH NJW 1980, 406, 407; MüKo-StGB/Petermann/Sackreuther, vor § 283 Rn. 19 ff. m.w.N.; dazu näher Krüger, wistra 2002, 52.

¹⁹ BGH NJW 2001, 1874, 1874.

²⁰ MüKo-StGB/Petermann/Sackreuther, vor § 283 Rn. 22 m.w.N.

²¹ BGH NStZ 2010, 637, 638; Fischer, vor § 283, Rn. 3, Lackner/Kühl/Heger, § 283 Rn. 1., a.A. NK-StGB/Kindhäuser, vor § 283 Rn. 33.

²² Fischer, vor § 283 Rn. 3, Leitner/Rosenau/Pfordte/Sering, 2. Aufl. 2022, vor §§ 283-283d Rn. 8; SK-StGB/Hoyer, vor §§ 283 Rn. 3.

²³ OLG Hamburg NJW 1987, 1342, 1343; Park/Deiters/Wagner, Kap. 10.2, § 283b StGB, Rn. 3.

²⁴ OLG Hamburg NJW 1987, 1342, 1343.

²⁵ Das Inventar ist gemäß § 240 Abs. 1 und Abs. 2 S. 1 HGB wie die Bilanz zu Beginn eines Handelsgewerbes und am Ende eines Geschäftsjahres zu erstellen. Es beinhaltet nach § 240 Abs. 1 HGB die Vermögensbestandteile des Schuldners (alle Aktiva und Passiva); allerdings sind diese nur in einem Verzeichnis aufgeführt, ohne – im Unterschied zu einer Bilanz – gegenübergestellt zu werden (vgl. MüKo-StGB/Petermann/Sackreuther, § 283 Rn. 57). Das Inventar dient der betriebsinternen Information sowie der Vorbereitung der Bilanz (vgl. BT-Drs. 7/3441, S. 36), deren notwendige Grundlage es ist (vgl. BT-Drs. 7/5291 S. 23; SK-StGB/Hoyer, § 283 Rn. 86). Fallkonstellationen, in welchen eine (hinreichende) Bilanz aufgestellt wurde, es gleichwohl aber an einer adäquaten Aufstellung des Inventars fehlen würde, erscheinen mithin kaum denkbar. **Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich vor diesem Hintergrund bewusst auf das Nichtaufstellen der Bilanz, ohne das Inventar gesondert zu thematisieren.**

richt (vgl. § 264 Abs. 1 S. 1 HGB) miteinschließen soll.²⁶ Nach der Gegenauffassung ist ein enger Bilanzbegriff zugrunde zu legen, der sich an der Legaldefinition der Bilanz (als Darstellung des Verhältnisses des Vermögens und der Schulden des Kaufmanns) in § 242 Abs. 1 S. 1 HGB orientiert.²⁷

In der Rechtsprechung (auch des Bundesgerichtshofs) ist teilweise von einer „Verletzung der Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses nach § 283 Abs. 1 Nr. 7b StGB“ die Rede – wobei es in den betreffenden Entscheidungen auf die Frage einer möglichen Differenzierung zwischen Bilanz (i.e.S.) und Jahresabschluss allerdings jeweils überhaupt nicht ankam.²⁸ Bei der Analyse von derartigen Entscheidungen drängt sich der Eindruck auf, dass in der Rechtsprechung bei der Anwendung der §§ 283 Abs. 1 Nr. 7, 283b Abs. 1 Nr. 3 StGB häufig schlicht nicht präzise differenziert wird. So ist etwa in einer Entscheidung des Landgerichts Mannheim zu § 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a StGB im Tenor von einer „unrichtigen Darstellung der Verhältnisse einer Kapitalgesellschaft im Jahresabschluss“ die Rede.²⁹ Beim Lesen der Urteilsgründe keimt die Vermutung auf, dass mit dieser undifferenzierten Formulierung des Tenors die tateinheitlich angenommene Verletzung des § 331 Abs. 1 Nr. 1 HGB mit abgedeckt werden sollte; konkret zur Verwirklichung des § 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a StGB sprechen die Urteilsgründe aber an anderer Stelle dann zutreffend von der „unrichtigen Aufstellung der Bilanz“.³⁰

Richtigerweise ist den §§ 283 Abs. 1 Nr. 7, 283b Abs. 1 Nr. 3 StGB ein enger Bilanzbegriff zugrunde zu legen. Beide Normen nehmen ausdrücklich Bezug auf das Handelsrecht. Der Wortlaut bzw. der mögliche Wortsinn eines Straftatbestandes bilden aber gemäß Art. 103 Abs. 2 GG die äußerste Grenze der Auslegung; jede Rechtsanwendung, die darüber hinausgehen und die Strafbarkeit erweitern würde, ist somit ausgeschlossen.³¹ Mit Blick auf dieses aus dem grundgesetzlich verankerten Bestimmtheitsgebot folgende Analogieverbot kann der Begriff der Bilanz im Rahmen der §§ 283, 283b StGB damit jedenfalls nicht über die (enge) Begriffsdefinition des Handelsrechts hinausgehen.³²

§ 242 Abs. 1 HGB bezeichnet die Bilanz (i.e.S.) als „Abschluss“ und definiert diesen als Darstellung des Verhältnisses des Vermögens und der Schulden des Kaufmanns, die er zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs aufzustellen hat. § 242 Abs. 3 HGB fasst die Bilanz (Abs. 1) und die Gewinn- und Verlustrechnung (Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs, vgl. Abs. 2) zum Jahresabschluss zusammen. Bei Kapitalgesellschaften ist dieser Jahresabschluss (i.S.v. § 242 Abs. 3 HGB) gemäß § 264 Abs. 1 S. 1 HGB um einen Anhang zu erweitern, der mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung eine Einheit bildet, sowie ein Lagebericht aufzustellen. Das Handelsrecht trennt mithin deutlich zwischen Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung und unterwirft beide auch unterschiedlichen Regelungen (§§ 266 ff. bzw. 275 ff. HGB).³³ Der Jahresabschluss im Sinne von § 242 Abs. 3 HGB beinhaltet damit Elemente, die über die Bilanz im Sinne von § 242 Abs. 1 HGB nach der handelsrechtlichen Konzeption evident hinausgehen; eine Gleichsetzung – zumal auf strafrechtlicher Ebene – verbietet sich damit.³⁴

Im Rahmen einer systematischen Betrachtung ist zudem zu berücksichtigen, dass zugleich mit §§ 283, 283b StGB auch § 265b StGB in das Strafgesetzbuch eingefügt wurde,³⁵ der bei den Kreditunterlagen (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) u.a. Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen „namentlich“ aufführt³⁶ – und mithin zwischen den Begriffen unterscheidet. Der Gesetzgeber ist danach erkennbar von einem engen Bilanzbegriff ausgegangen.³⁷

Das Unterlassungsdelikt des § 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b StGB oder des § 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StGB ist damit nicht verwirklicht, wenn eine Bilanz erstellt wurde (näher dazu unten), die Gewinn- und Verlustrechnung, der Anhang und/oder der Lagebericht hingegen nicht vorliegen.³⁸

2. (Gänzlich)es Unterlassen der Aufstellung der Bilanz

§§ 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b, 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StGB sind echte Unterlassungsdelikte.³⁹ Tathandlung ist das (gänzliche) Unterlassen der Aufstellung der Bilanz innerhalb der vorgeschriebenen Zeit.⁴⁰

a) Zeitliche Komponente

In zeitlicher Hinsicht ist grundsätzlich auf die Regelungen des Handelsrechts abzustellen („ordnungsgemäßer Geschäftsgang“, § 243 Abs. 3 HGB; zu beachten sind insbes. auch §§ 264, 267 HGB).⁴¹ Eine inhaltliche Vertiefung soll in diesem

²⁶ So Hauck, Rechnungslegung und Strafrecht, 1986, S. 120 ff.

²⁷ M GWJ/Reinhart, 2. Aufl. 2017 § 283 StGB Rn. 55; LK-StGB/Tiedemann, 12. Aufl., § 283 Rn. 130; Bittmann/Brand, Insolvenzstrafrecht, § 12 Rn. 168 (ebenso Bittmann, 1. Aufl., § 12 Rn. 215); Müller-Gugenberger/Richter, Wirtschaftsstrafrecht, 7. Aufl. 2021, Rn. 85.42.

²⁸ Vgl. etwa BGH wistra 2019, 32: „...Verletzung der Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses nach § 283 Abs. 1 Nr. 7b StGB...“; ebenso BGH NStZ 2009, 635, 636: „Verletzung der Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses“.

²⁹ LG Mannheim BeckRS 2021, 12190.

³⁰ LG Mannheim BeckRS 2021, 12190, Rz. 235.

³¹ St. Rspr. vgl. nur BVerfG NJW 2012, 907; BVerfG NJW 2010, 3209, 3211; BVerfGE 71, 108, 115.

³² GWJ/Reinhart, § 283 StGB Rn. 55.

³³ Vgl. hierzu LK-StGB/Tiedemann, § 283 Rn. 130.

³⁴ Ebenso GWJ/Reinhart, § 283 StGB Rn. 55; Bittmann/Brand, Insolvenzstrafrecht, 2. Aufl., § 12 Rn. 168.

³⁵ Erstes Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität, vgl. BT-Drs. 7/3441.

³⁶ MüKo-StGB/Kasiske, 4. Aufl. 2022, § 265a Rn. 57.

³⁷ LK-StGB/Tiedemann, § 283 Rn. 130.

³⁸ Vgl. hierzu auch GWJ/Reinhart, § 283 Rn. 55; Bittmann/Bittmann, Insolvenzstrafrecht, 1. Aufl., § 12 Rn. 215 f.

³⁹ BGH wistra 2003, 232; BGH NStZ 1998, 192; OLG Braunschweig wistra 2019, 471; KG Berlin NStZ-RR 2016, 208.

⁴⁰ Fischer, StGB, § 283 Rn. 29.

⁴¹ BeckOK StGB/Beukelmann, 54. Ed. 2022, § 283 Rn. 68; NK-StGB/Kindhäuser, § 283 Rn. 85; Schöнке/Schröder/Heine/Schuster, § 283 Rn. 45 m.w.N.

Beitrag nicht erfolgen. Es sei lediglich darauf hingewiesen, dass es unschädlich und zulässig ist, wenn (nur) insoweit die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften herangezogen werden⁴² – weil die Pflicht, bis zu einem gewissen Zeitpunkt ein „Mehr“ (Aufstellung des Jahresabschlusses) zu leisten, das „Weniger“ (Bilanz als ein Bestandteil des Jahresabschlusses) mit umfasst. Zudem ist im Blick zu behalten, dass nicht von starren Fristen auszugehen ist, weil in der Krise unter Umständen auch eine zügigere Bilanzaufstellung veranlasst sein kann.⁴³

Die Errichtung der Bilanz nach Fristablauf führt nach dem klaren Gesetzeswortlaut nicht zur Straffreiheit.⁴⁴ Besonderer Prüfung können in einer solchen Konstellation allerdings die erforderliche Krisenidentität im Sinne des § 283 Abs. 1 StGB⁴⁵ bzw. der erforderliche (Gefahr-) Zusammenhang mit der objektiven Bedingung der Strafbarkeit im Sinne von § 283 Abs. 6 StGB (ggf. i.V.m. § 283b Abs. 3 StGB)⁴⁶ sowie auch der subjektive Tatbestand erfordern.⁴⁷

b) Inhaltliche und formale Anforderungen an das Aufstellen der Bilanz

Unter dem Aufstellen einer Bilanz ist grob vereinfacht die Anfertigung der Gegenüberstellung der Aktiva (Anlage- und Umlaufvermögen, § 247 Abs. 1 HGB) und Passiva (Eigenkapital und Fremdkapital, § 247 Abs. 1 HGB) zu einem bestimmten Stichtag zu verstehen.⁴⁸ Die §§ 242 ff. HGB normieren insoweit eher allgemeine Vorgaben; für Kapitalgesellschaften enthält § 266 HGB nähere Regelungen zum notwendigen Inhalt der Bilanz, wobei die Anforderungen je nach Größe der Kapitalgesellschaft unterschiedlich ausgestaltet sind. Auch wenn die letztgenannten Vorgaben Einzelkaufleute und bestimmte Personenhandelsgesellschaften nicht adressieren, so dienen sie doch in der Praxis häufig als Orientierungsmaßstab.⁴⁹ Zu den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung zählen insbesondere die Bilanzklarheit, die Bilanzwahrheit, die Bilanzidentität, die Bilanzkontinuität, der Grundsatz der Vorsicht und das Wesentlichkeitsprinzip.⁵⁰ Dem Bilanzpflichtigen werden dabei nicht unerhebliche Bewertungs- und Ermessensspielräume eingeräumt – die in strafrechtlicher Hinsicht als eine Art „safe harbor“ angesehen werden müssen, soweit ihre Grenzen nicht eindeutig überschritten werden.⁵¹

Erstellt der Kaufmann (rechtzeitig) eine solche an den Grundsätzen des Handelsrechts orientierte Gegenüberstellung der Aktiva und Passiva, so sind §§ 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b, 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StGB grundsätzlich nicht anwendbar – sondern können allenfalls §§ 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a, 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a StGB einschlägig sein (bei inhaltlichen Mängeln eines entsprechenden Schweregrads). Das Aufstellen einer Steuerbilanz⁵² genügt insoweit allerdings nicht in jedem Fall, da der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz (Abhängigkeit der steuerrechtlichen Anerkennung vom Gebrauchmachen in der Handelsbilanz) mit Änderung des § 5 Abs. 1 S. 1 2. Hs. EStG und der damit im Zusammenhang stehenden Normen des HGB durch das BilMoG 2009 aufgegeben wurde.⁵³ Etwas anderes gilt aber dann, wenn die Steuerbilanz die Unterschiede zur Handelsbilanz gesondert ausweist.⁵⁴

Aus einem weiteren Grund kann sich trotz (rechtzeitigen) Vorliegens einer Aufstellung über das Verhältnis von Vermögen und Schulden die Frage der Einschlägigkeit von §§ 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b, 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StGB stellen. So soll nach herrschender Auffassung eine bloße „Scheinbilanz“ dem gänzlichen Fehlen einer Bilanz gleichzustellen sein.⁵⁵ Die Nuancen der insoweit vertretenen Meinungen unterscheiden sich allerdings durchaus. Teilweise wird auf derart schwerwiegende Mängel abgestellt („völlig unzureichende Erstellung“;⁵⁶ „Mängel von solcher Bedeutung...“⁵⁷), dass die (vermeintliche) Bilanz nicht als Bilanz im Sinne des Handelsrechts anzusehen sei. Zum Teil ist dagegen von einer Art Verzeichnung von Vermögenswerten „ins Blaue hinein“ die Rede,⁵⁸ was neben einer objektiven groben Mangelhaftigkeit auch ein gewisses subjektives Element der fehlenden Ernsthaftigkeit beinhaltet („Zusammenstellung willkürlich herausgegriffener Posten“⁵⁹; „vom Täter überhaupt nicht auf Vollständigkeit hin angelegt“⁶⁰). Nach der Gegenauffassung sollen Fälle der (auch schwerwiegenden) Mangelhaftigkeit der Bilanz insgesamt dem Anwendungsbereich von §§ 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a, 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a StGB zuzuordnen sein.⁶¹ In diesem Kontext wird teilweise darauf verwiesen, dass jedenfalls mit Blick auf eine grob mangelhafte Bilanz, die – anders als das Inventar – auch von Nr. 7 Buchst. a erfasst wird, für eine auf die Rechtsprechung des Reichsgerichts zurückgehende Extension im Sinne der herrschenden Auffassung kein Bedürfnis mehr bestehe, weil Strafbarkeitslücken nicht zu befürchten seien.⁶² Für die herrschende

⁴² So etwa Fischer, § 283 Rn. 29 m.w.N.

⁴³ Vgl. hierzu Bittmann/Brand, Insolvenzstrafrecht, 2. Aufl., § 12 Rn. 197 m.w.N., sowie Rn. 198 speziell zu den besonderen Schwierigkeiten im Zusammenhang mit Eröffnungs- und Liquiditätsbilanz.

⁴⁴ Fischer, § 283 Rn. 29a; LK-StGB/Tiedemann, § 283 Rn. 153.

⁴⁵ Vgl. hierzu NK-StGB/Kindhäuser, vor § 283 Rn. 91 m.w.N.; Park/Wagner, Kap. 10.3. § 283 Rn. 22.

⁴⁶ Vgl. BGHSt 28, 231 m.w.N.

⁴⁷ Bittmann/Brand, § 12 Rn. 245 m.w.N.

⁴⁸ Hopt/Merkt, HGB, 41. Aufl. 2022, § 242 Rn. 2.

⁴⁹ K. Schmidt, Handelsrecht, 6. Aufl., § 15 Rn. 65; Schulze-Osterloh ZHR 150, 404, 407.

⁵⁰ Näher dazu Hopt/Merkt, HGB, § 243 Rn. 4 ff. m.w.N.

⁵¹ Ebenso Bittmann/Brand, § 12 Rn. 186.

⁵² Vgl. zu den Divergenzen zur Handelsbilanz BayObLG NJW 1988, 917.

⁵³ Vgl. Hopt/Merkt, HGB § 242 Rn. 5 m.w.N.; Reck ZinsO 2011, 1969, 1971.

⁵⁴ Bittmann/Brand, 2. Aufl., § 12 Rn. 186; ähnlich Reck ZinsO 2011, 1969, 1972.

⁵⁵ RGSt 12, 78, 82; 15, 174 ff; RG NJW 1935, 2061; BGH GA/H 56, 348; Fischer, § 283 Rn. 29a; NK-StGB/Kindhäuser, § 283 Rn. 86; Schöнке/Schröder/Heine/Schuster, § 283 Rn. 46; SK-StGB/Hoyer, § 283 Rn. 91.

⁵⁶ NK-StGB/Kindhäuser, § 283 Rn. 86.

⁵⁷ RGSt 12, 78, 82.

⁵⁸ SK-StGB/Hoyer, § 283 Rn. 91.

⁵⁹ RGSt 15, 174, 176.

⁶⁰ LK-StGB/Tiedemann, § 283 Rn. 152.

⁶¹ GWJ/Reinhart, § 283 StGB Rn. 59; Lackner/Kühl/Heger, § 283 Rn. 20 m.w.N.

⁶² Bittmann/Brand, § 12 Rn. 192.

Meinung spricht die gesetzliche Konzeption der engen Anlehnung der in Rede stehenden Straftatbestände an das Handelsrecht. Denn dieses setzt voraus, dass die Zusammenstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse in der Bilanz aus der kaufmännischen Buchführung heraus erfolgt und sich im Wesentlichen an den handelsrechtlichen Vorschriften orientiert,⁶³ also zumindest eine kontenmäßige Gegenüberstellung von Aktiva und Passiva vorhanden ist.⁶⁴ Im Umkehrschluss muss dann allerdings auch klar sein, dass bei grundsätzlicher Orientierung der Bilanz an diesen Grundsätzen einzelne Mängel – wie etwa das Fehlen einzelner Posten, eine mangelnde Übersicht, eine unzulässige Zusammenführung einzelner Positionen o.ä. – nicht zur Annahme einer bloßen „Scheinbilanz“ führen können.⁶⁵

In formaler Hinsicht ist zu konstatieren, dass das Handelsrecht selbst zwischen den Begriffen der „Aufstellung“ (u.a. §§ 242, 264 HGB; §§ 92, 170 AktG; §§ 42a, 58c GmbHG) und der „Feststellung“ (vgl. etwa §§ 328, 334 HGB; §§ 172, 173 AktG; §§ 42a, 46 Nr. 1 GmbHG) differenziert. Da §§ 283 Abs. 1 Nr. 7, 283b Abs. 1 Nr. 3 StGB ausdrücklich auf die Aufstellung abstellen, kann es auf die Feststellung der Bilanz mithin nicht ankommen.⁶⁶ Mit der Feststellung wird die Verbindlichkeit des Jahresabschlusses durch das dafür zuständige Organ mit der Folge der Verbindlichkeit für Gesellschafter und Gesellschaft herbeigeführt.⁶⁷ Daraus folgt (zwingend), dass die aufgestellte Bilanz – als Vorstufe des Jahresabschlusses – an sich noch nicht verbindlich sein kann oder muss; sie ist dem Grunde nach eine vorbereitende Unterlage (Entwurf), die (bis zur Feststellung des Jahresabschlusses) noch geändert werden kann.⁶⁸ Soweit dagegen teilweise auf § 245 HGB (Erfordernis einer datierten Unterschrift) verwiesen wird,⁶⁹ so geht diese Argumentation schon deshalb fehl, weil diese Vorschrift den Jahresabschluss betrifft – der eben nicht mit der Bilanz gleichgesetzt werden kann (s. o.). Nicht von der Hand zu weisen ist allerdings die Forderung, dass der Aufstellung der Bilanz bzw. des Bilanzentwurfs zumindest eine ernsthafte und vollständige Bewertung (ex ante) zugrunde liegen muss,⁷⁰ (erhebliche) spätere Änderungen mithin nicht bereits geplant sein oder für in hohem Maße wahrscheinlich erachtet werden dürfen. Die konkrete Absicht einer wesentlichen späteren Veränderung dürfte allerdings ohnehin für eine bloße „Scheinbilanz“ sprechen. Eine fehlende Unterschrift steht der Annahme einer tatsächlich erfolgten Bilanzaufstellung mithin nicht (zwingend) entgegen.⁷¹ Eine vollzogene Unterzeichnung kann allerdings als gewichtiges Indiz für die Ernsthaftigkeit der erfolgten Bilanzaufstellung sprechen.⁷²

Auch der Schutzzweck der §§ 283, 283b StGB kann keine strengeren Anforderungen an den Kaufmann begründen. Die Buchführungs- und Bilanzierungspflichten stellen vorrangig Gebote zur Eigeninformation des Kaufmanns dar, die diesem ein rechtzeitiges und sachgerechtes Reagieren auf krisenhafte Entwicklungen ermöglichen sollen.⁷³ Zutreffend hat das OLG Hamburg in einer Entscheidung aus dem Jahr 1986 daher hinsichtlich der Bilanz maßgeblich auf deren Bestimmung zur Selbstinformation des Kaufmanns abgestellt und konstatiert: „Entsprechend diesem gesetzgeberischen Willen – Selbstinformation des Kaufmannes und Gläubigerschutz – hat deshalb auch die Rechtsprechung bei der Anwendung des § 283 StGB ausgeführt, ‚Bilanzen sind dazu bestimmt,

dem Kaufmann einen Überblick über seine wirtschaftliche Lage zu verschaffen und ihm die Möglichkeit zu eröffnen, geeignete Maßnahmen zu ergreifen, um Schäden von sich und seinen Gläubigern abzuwenden‘ (BGH, bei: Holtz, MDR 1981, Seite 454)“.⁷⁴ Der intendierte Schutz des Gläubigersvermögens wird hierdurch reflexartig mitbewirkt.

Auch mit Blick auf das Bestreben, den Gläubiger davor zu schützen, dass der Schuldner die Haftungsmasse verringert oder verschleiert,⁷⁵ wird man keine weitergehenden formalen Anforderungen an die **Aufstellung** der Bilanz im Sinne von §§ 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b, 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StGB stellen können. Denn eine bloße Nichtinformation Dritter – etwa in einer Konstellation, dass der Kaufmann lediglich sich selbst einen Überblick verschafft, seine finanzielle Situation aber nicht gegenüber Dritten offengelegt hat – kann nicht mit einer Fehlvorstellung hervorgerufenen Falschinformation der Gläubiger gleichgesetzt werden. Diese Wertung lässt sich auch etwa § 335 Abs. 1 Nr. 1 HGB entnehmen, wonach die verspätete Veröffentlichung bzw. Nichtveröffentlichung des Jahresabschlusses (einer Kapitalgesellschaft) vom Gesetzgeber nicht als strafrechtlich relevantes Fehlverhalten eingestuft wurde – anders als die Veröffentlichung eines unzutreffenden und irreführenden Jahresabschlusses (vgl. § 331 Abs. 1 HGB).⁷⁶ Nicht zuletzt der Umstand, dass vom

⁶³ Hopt/Merkel, HGB, § 243 Rn. 1; vgl. dazu auch BGH GA/H 56, 348.

⁶⁴ Vgl. NK-StGB/Kindhäuser, § 283 Rn. 86 (der insoweit auch ein subjektives Element einfordert: „dieses Ziel muss der Schuldner wenigstens im Ansatz verfolgen“).

⁶⁵ So auch Bittmann/Bittmann, 1. Aufl., § 12 Rn. 244; LK-StGB/Tiedemann, § 283 Rn. 153.

⁶⁶ BeckOK StGB/Beukelmann, § 283 Rn. 70; Schönke/Schröder/Heine/Schuster, § 283 Rn. 44; Bittmann/Brand, § 12 Rn. 188.

⁶⁷ BeckOK GmbHG/Deussen, 52. Ed. 2022, § 42a Rn. 50.

⁶⁸ So auch Hopt/Merkel, HGB, § 245 Rn. 3; Park/Deiters/Wagner, Kap. 10.2, § 283b, Rn. 37.

⁶⁹ So etwa LK-StGB/Tiedemann, § 283 Rn. 150.

⁷⁰ LK-StGB/Tiedemann, § 283 Rn. 150; ähnlich Müller-Gugenberger/Richter, Rn. 85.44; soweit Tiedemann insoweit ausdrücklich Blumers (Bilanzierungstatbestände und Bilanzierungsfristen im Handelsrecht und Strafrecht, S. 125) und Rose (Zeiträume und Zeitpunkte der Aufstellung, der Fertigstellung und der Einreichung von Jahresabschlüssen und Steuerbilanzen, DB 1974, 1031, 1034) entgegentritt, so dürften die inhaltlichen Unterschiede der vertretenen Auffassungen tatsächlich nicht so gravierend sein, da auch die Letztgenannten eine sachgerechte Bewertung einfordern, anhand derer der Kaufmann den erforderlichen Überblick über die Vermögens- und Ertragsverhältnisse erlangt.

⁷¹ BGH wistra 2010, 219, 220 (zu § 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a StGB); BeckOK StGB/Beukelmann, § 283 Rn. 70 m.w.N.

⁷² Vgl. hierzu auch Bittmann/Brand, § 12 Rn. 191 m.w.N. sowie unter Benennung weitere Anknüpfungstatsachen, die für die Ernsthaftigkeit der Bilanzaufstellung sprechen können (z.B. Weitergabe an Dritte).

⁷³ Bittmann NSTZ 2019, 212, 214.

⁷⁴ OLG Hamburg NJW 1987, 1342, 1343.

⁷⁵ LK-StGB/Tiedemann, vor § 283 Rn. 7.

⁷⁶ Vgl. BeckOK HGB/Schorse, 38. Ed. 2022, § 335 Rn. 2 zum „teils repressiven, teils beugenden Charakter“ des Ordnungsgeldes nach § 335 HGB und der Abgrenzung zu den Straf- und OWi-Tatbeständen der §§ 331 ff. HGB.

Kaufmann in einer Krisensituation unter Umständen eine „zügigere“ Bilanzaufstellung verlangt wird,⁷⁷ macht deutlich, dass es insoweit nicht entscheidend auf formale Aspekte ankommen kann, denen im Zusammenhang mit der Aufstellung, Feststellung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses eine Bedeutung zukommt.

Es muss mithin richtigerweise genügen, wenn der Kaufmann sich durch eine (vollständige) Gegenüberstellung von Vermögen und Verbindlichkeiten unter Vornahme einer ernsthaften Bewertung einen Überblick über seine wirtschaftliche Lage verschafft. Auf bloße Begrifflichkeiten – etwa die Fragestellung, ob man eine mit diesem Ansinnen aufgestellte Bilanz nun bis zur Formalisierung (durch Aufstellung/Feststellung/Veröffentlichung des Jahresabschlusses) als bloßen „Entwurf“ bezeichnet – kann es insoweit nicht ankommen.

3. Grenzen der Strafbarkeit

a) Unmöglichkeit der Bilanzerstellung

Sowohl § 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b StGB als auch § 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StGB stellen echte Unterlassungsdelikte dar. Die Strafbarkeit entfällt daher, sofern dem Kaufmann die (rechtzeitige) Bilanzaufstellung unmöglich war.⁷⁸ Eine solche Unmöglichkeit wird nach herrschender Meinung und der gefestigten obergerichtlichen Rechtsprechung insbesondere dann angenommen, wenn sich der Pflichtige zur Erstellung der Bilanz oder zu ihrer Vorbereitung der Hilfe eines Steuerberaters bedienen müsste, die hierfür erforderlichen Kosten jedoch nicht aufbringen kann.⁷⁹ Der Bundesgerichtshof hat in einem Beschluss aus dem Jahre 2011 allerdings darauf hingewiesen, dass derjenige, der ein Handelsgewerbe betreibt oder als Organ eine ins Handelsregister einzutragende juristische Person leitet und somit gemäß § 238 HGB (ggf. i.V.m. § 241a HGB) buchführungspflichtig sei, regelmäßig die Gewähr dafür biete, zur Führung der Bücher (und Erstellung der Bilanzen) auch selbst in der Lage zu sein.⁸⁰ Die Unmöglichkeit dürfte daher bei Kaufleuten eher eine Ausnahme darstellen.

Teile der Literatur sprechen sich zudem dafür aus, die sog. *omissio libera in causa* auch im Rahmen der §§ 283, 283b StGB anzuwenden.⁸¹ Diese Rechtsfigur ist von der höchstrichterlichen Rechtsprechung bislang nicht tragend herangezogen oder ihre Anwendung zumindest offengelassen worden.⁸² Der Bundesgerichtshof hat allerdings bereits in einem Beschluss aus dem Jahr 2011 – der aus anderen Gründen zur Aufhebung der Verurteilung wegen Bankrotts führte – ausgeführt, dass die finanzielle Unmöglichkeit, einen Steuerberater mit der Erstellung von Bilanzen zu beauftragen, den Angeklagte nicht entlasten könne, weil er trotz sich abzeichnender Liquiditätsprobleme eingehende Zahlungen nicht zur Bildung von Rücklagen, sondern zur Begleichung eigener Schulden verwandt habe.⁸³ Ähnlich liest sich eine Entscheidung des OLG Braunschweig aus dem Jahr 2019, welches sich (nur) mangels hinreichender tatsächlicher Feststellungen nicht zu einer Beurteilung der Voraussetzungen der *omissio libera in causa* in der Lage sah und ausdrücklich eine Pflicht betonte, Rückstellungen für die Erstellung des Jahresabschlusses zu bilden.⁸⁴

Als Verteidiger oder Berater wird man sich in einer entsprechenden Fallkonstellation also auch mit dem Vorfeldgeschehen auseinandersetzen und auf den Einwand des Unterlassens von „Vorsorgemaßnahmen“ einstellen müssen.

Nach den vorgenannten Grundsätzen gilt aber: In den Fällen, in denen der Jahresabschluss im Wesentlichen vorbereitet oder zumindest die Bilanz inhaltlich fertig war, allein die formale – und damit kostenauslösende – „Erstellung“ oder Überprüfung durch den Abschlussprüfer aber aus finanziellen Gründen zurückgestellt wurde, fehlt es bereits an einem tatbestandlichen Unterlassen im Sinne von §§ 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b, 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StGB. Auf die Frage der Unmöglichkeit kann es mithin überhaupt nicht mehr ankommen.

b) Objektive Bedingung der Strafbarkeit

Gemäß § 283 Abs. 6 StGB (ggf. i.V.m. § 283b Abs. 3 StGB) ist die unterlassene Bilanzerstellung schließlich nur dann strafbar, wenn der Verpflichtete seine Zahlungen eingestellt hat oder über sein Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet oder der Eröffnungsantrag mangels Masse abgewiesen worden ist. Da es sich um eine objektive Bedingung der Strafbarkeit handelt, ist unerheblich, ob der Täter diesbezüglich vorsätzlich oder fahrlässig gehandelt hat.⁸⁵

Nach der Gesetzesbegründung soll dieses Korrektiv verhindern, dass wirtschaftlich schwache Unternehmer in der ständigen Gefahr schweben, angezeigt und in ein Strafverfahren verwickelt zu werden, sofern die Tat unabhängig von der objektiven Bedingung verfolgt werden könnte. Zwar seien die Zahlungseinstellung oder Eröffnung des Konkursverfahrens (nunmehr Insolvenzverfahrens) zur Begründung des Unrechts der Tat nicht erforderlich; doch es sei zu berücksichtigen, dass das Strafbedürfnis an Erheblichkeit verliere, wenn es dem Schuldner gelinge, die Krise, die mit Eintritt der Zahlungseinstellung oder mit Eröffnung des Konkursverfahrens offen zutage liege, abzuwenden.⁸⁶

⁷⁷ Vgl. hierzu Bittmann/Brand, § 12 Rn. 197 m.w.N., sowie Rn. 198 speziell zu den besonderen Schwierigkeiten im Zusammenhang mit Eröffnungs- und Liquiditätsbilanz.

⁷⁸ 78 BGH NStZ 2003, 546, 548 m.w.N.; BGH NStZ 2000, 206; Schönke/Schröder/Bosch, vor § 13 Rn. 141.

⁷⁹ Vgl. BGH wistra 2003, 232, 233; BGH NStZ 1998, 192, 193; BGH NStZ 1992, 182; KG Berlin NStZ-RR 2016, 208, 209.

⁸⁰ BGH NStZ 2012, 511.

⁸¹ Fischer, § 283 Rn. 29c; Leopold/Tsambikakis/Zöller/Püschel, 3. Aufl. 2020, § 283 Rn. 27; Heinrich NZWiSt 2020, 346, 359; so wohl auch Hagemeyer NZWiSt 2012, 105, 109ff.

⁸² BGH NStZ 2012, 511.

⁸³ BGH NJW 2011, 3733, 3743.

⁸⁴ OLG Braunschweig NZWiSt 2019, 402, 404.

⁸⁵ Vgl. MüKo-StGB/Petermann/Sackreuther, vor § 283 Rn. 140; MüKo-StGB/Joecks/Kulhanek, § 16 Rn. 6a.

⁸⁶ Vgl. BT-Drs. 7/3441 S. 33.

Erforderlich ist insoweit (nur) die Zahlungseinstellung, nicht die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners.⁸⁷ Die Zahlungen gelten dann als eingestellt, wenn der Schuldner nach außen erkennbar aufhört, seine fälligen Geldschulden gegenüber seinen Gläubigern zu begleichen.⁸⁸ Bei der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (§ 27 InsO) und der Abweisung des Eröffnungsantrags mangels Masse (§ 26 InsO) kommt es auf den formalrechtlichen Akt und dessen Rechtskraft an, also die Entscheidung des Insolvenzgerichts. Eine Nachprüfung findet im Strafverfahren nicht statt.⁸⁹

Im Übrigen bedarf es eines zeitlichen und tatsächlichen Zusammenhangs zwischen der Krisensituation und der Zahlungseinstellung bzw. der (abgewiesenen) Insolvenzeröffnung.⁹⁰ Ein kausaler Zusammenhang zwischen der Verletzung der Bilanzierungspflicht und dem „wirtschaftlichen Zusammenbruch“ bedarf es nach herrschender Auffassung hingegen nicht.⁹¹ Sofern der Schuldner (im Fall des § 283 StGB) die im Zeitpunkt des tatbestandlichen Unterlassens (noch) bestehende Krise überwindet, entfällt das Strafbedürfnis jedoch.⁹² Dasselbe gilt, sofern die Tathandlung zum Zeitpunkt des Eintritts der objektiven Bedingung keinerlei gefahrerhöhende Folgen mehr hatte.⁹³

Auf das in vielen Fällen an dieser Stelle zumindest stark getrübe Auge der Strafverfolgungsbehörden ist eingangs bereits hingewiesen worden. Da nach zweifelhafter,⁹⁴ aber herrschender Auffassung der Ausschluss des erforderlichen Zusammenhangs zudem hinreichend feststehen und Zweifel wegen des abstrakten Gefährdungsverbots zu Lasten des Täters gehen sollen,⁹⁵ wird auch hier die Verteidigung regelmäßig gefordert sein, ihre Position sowohl offensiv argumentativ einzubringen als auch möglichst mit belastbaren Anknüpfungstatsachen zu unterlegen.

IV. Praktische Relevanz

Die vorstehenden Erwägungen zum engen Begriff der Bilanz und die (inhaltlichen, formalen und subjektiven) Anforderungen an die Aufstellung derselben sind von erheblicher praktischer Bedeutung.

Zwar wird man in einer nicht geringen Anzahl von Fällen, in denen es an einer Aufstellung des Jahresabschlusses fehlt, auch das rechtzeitige Aufstellen einer Bilanz bezweifeln müssen. Zwingend ist das aber nicht. Nicht zuletzt die Fälle, in welchen die Rechtsprechung aufgrund fehlender finanzieller Mittel für die Aufstellung der Bilanz durch einen Dritten eine Strafbarkeit (wegen der Unmöglichkeit normgemäßen Verhaltens) verneint hat (s.o.),⁹⁶ machen deutlich, dass es etwa an den monetären Möglichkeiten fehlen kann, den Jahresabschluss „final“ erstellen zu lassen. Nicht selten ist es in der Praxis so, dass die Mittel zwar vorhanden wären, gerade in der Krise aber vorrangig für materielle/operative Zwecke verwendet werden. Die notwendigen Vorarbeiten für den Jahresabschluss – etwa das Erstellen der Bilanz, welches nicht zwingend an Dritte ausgelagert sein muss – sind aber in vielen Fällen sehr wohl bereits getätigt worden. Das daraus gewonnene (zutreffende) Bild über die (drohende) Krisensituation ist nicht selten der Grund, warum die formale

Finalisierung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses zunächst zurückgestellt werden.

In diesen Fällen sind aber § 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b StGB oder § 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StGB nicht einschlägig – sowohl nach dem Wortlaut als auch dem vom Gesetzgeber verfolgten Schutzzweck. Wird lediglich der Jahresabschluss zu spät veröffentlicht, so macht § 335 HGB deutlich, dass hierin kein strafrechtlich relevantes Fehlverhalten zu sehen ist (s.o.).

In der Praxis ist es allerdings häufig so, dass sich die Ermittlungen auf den bequemen Weg der Überprüfung des Jahresabschlusses (etwa anhand des Bundesanzeigers) beschränken. Von den Staatsanwaltschaften wird schlicht der (ggf. zu spät) veröffentlichte Jahresabschluss herangezogen, und allein auf der Grundlage dessen Datierung der Vorwurf der verspäteten Bilanzierung gemäß § 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b StGB oder § 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StGB – Vorsatz inklusive – erhoben, oder aus der Nichtveröffentlichung des Jahresabschlusses ein entsprechender Vorwurf der (gänzlichen) Nichterstellung der Bilanz abgeleitet. Führt man sich den vorliegend aufgezeigten Unterschied zwischen Bilanz und Jahresabschluss sowie insbesondere die tatsächlichen Schritte vor Augen, die zwischen der („materiellen“) Aufstellung eines hinreichenden Bilanzentwurfs und der formalen Aufstellung, Feststellung oder gar Veröffentlichung des Jahresabschlusses liegen, so wird allerdings deutlich, dass ein solcher Ermittlungsansatz allenfalls geeignet sein kann, einen strafrechtlichen Anfangsverdacht zu begründen, mitnichten aber den Vorwurf der verspäteten Bilanzaufstellung alleine tragen kann. Einen hinreichenden Tatverdacht⁹⁷ oder gar eine tatrichterliche Überzeugung im Sinne einer persönlichen Gewissheit⁹⁸ wird man auf ein derart „schmales“ Ermittlungs- bzw. Beweisprogramm nicht stützen können.

Findet sich beispielsweise in der EDV, in einem physischen Ordner des Schuldners, beim Steuerberater etc. (diese Auflis-

⁸⁷ So bereits BGH Urt. v. 22.01.1952, Az.: 2 StR 475/51; BGH Urt. v. 14.01.1976, Az.: 2 StR 592/75.

⁸⁸ MüKo-StGB/Petermann/Sackreuther, vor § 283 Rn. 149; Schönke Schröder/Heine/Schuster, § 283 Rn. 60.

⁸⁹ Lackner/Kühl/Heger, § 283 Rn. 28; MüKo-StGB/Petermann/Sackreuther, vor § 283 Rn. 154.

⁹⁰ BGH wistra 2007, 463, 464; BGH NJW 2001, 1874, 1876; Fischer, vor § 283 Rn. 17.

⁹¹ BGH BeckRS 2010, 16716; BGH NJW 1979, 1418; Fischer, vor § 283 Rn. 17 m.w.N.

⁹² BGH NJW 1979, 1418.

⁹³ BGH NJW 2003, 1960, 1961; BayOLG NStZ 2003, 214; Fischer, vor § 283 Rn. 17.

⁹⁴ Vgl. zur Kritik etwa Lackner/Kühl/Heger, § 283 Rn. 29 m.w.N.

⁹⁵ OLG Düsseldorf NJW 1980, 1292, 1292; OLG Hamburg NJW 1987, 1342, 1344; Maurer wistra 2003, 174; Tiedemann, NJW 1977, 783.

⁹⁶ Vgl. etwa BGH wistra 2003, 232; BGH NStZ 1998, 192, 193.

⁹⁷ Vgl. zu den Anforderungen an den Grad der Wahrscheinlichkeit der Beweisfähigkeit des Tatvorwurfs BGH StV 2001, 579, 580; OLG Bremen NStZ-RR 2000, 270; KK-StPO/Moldenhauer, 8. Aufl. 2019, § 170 Rn. 3 ff. m.w.N.

⁹⁸ Vgl. hierzu BGH NStZ 1983, 277; KK-StPO/Ott, § 261 Rn. 2 ff. m.w.N.

tung ist naturgemäß nicht abschließend) eine entsprechende Gegenüberstellung zu einem bestimmten Stichtag, so wird man sich hiermit in jedem Fall ernsthaft auseinandersetzen müssen. Ob allerdings der isolierte Vorwurf der unterlassenen Bilanzerstellung eine Durchsuchung rechtfertigt, die möglicherweise überhaupt erst hinreichende Tatsachenfeststellungen insoweit ermöglichen könnte, wird man in den allermeisten Fällen wohl bezweifeln dürfen. Auch dieses praktische „Problem“ – zumindest wohl aus Sicht der Ermittlungsbehörden – kann aber eben nicht die Überdehnung der betreffenden Tatbestände contra legem rechtfertigen, um so ein minimalistisches Ermittlungsprogramm anhand (ggf. nicht) veröffentlichter Abschlüsse zu ermöglichen.

V. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass den §§ 283 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b, 283b Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StGB angesichts des klaren Gesetzeswortlauts ein enger, am Handelsrecht orientierter Bilanzbegriff zugrunde zu legen ist – und sich ein Abstellen auf den Jahresabschluss mithin verbietet. Ent-

sprechenden Versuchen, die Strafbarkeit durch eine Überdehnung des Bilanzbegriffs contra legem auszuweiten, ist entschieden entgegenzutreten.

Damit wird zugleich auch der verbreiteten Praxis der Ermittlungsbehörden, sich zur (vermeintlichen) Beweisführung auf die Heranziehung verspätet veröffentlichter Jahresabschlüsse oder eine (aus dem Bundesanzeiger ersichtliche) Nichtveröffentlichung des Jahresabschlusses zu beschränken, die Grundlage entzogen.

Der Verteidiger oder strafrechtliche Berater ist in Insolvenzverfahren häufig gefordert, derartigen Fehlentwicklungen – die nicht selten auf ein mangelndes Problembewusstsein auf Seiten der Ermittlungsbehörden zurückzuführen sein mögen – möglichst frühzeitig entgegenzuwirken. Gerade mit Blick auf einen ungleich höheren Ermittlungsaufwand, der mit der Zugrundelegung eines engen Bilanzbegriffs regelmäßig einhergehen wird, kann es hier gelingen, die Bereitschaft der Staatsanwaltschaft, eine im Interesse des Mandanten liegende Verfahrensweise in Betracht zu ziehen, nicht unwesentlich zu erhöhen.

Rechtsanwalt Dr. Manuel Lorenz und Rechtsanwalt Dr. Christian Rathgeber, Mag. rer. publ., beide Mainz.¹

Keine Ahndung des Abschlussprüfers durch die BaFin für sonstige Verstöße gegen das Berufsrecht

I. Einleitung

Der Prozess der Abschlussprüfung unterliegt einer Vielzahl gesetzlicher und untergesetzlicher Vorschriften. Diese entstammen verschiedenen Regelungskreisen mit jeweils eigenen Zwecken und Schutzrichtungen und ihre Einhaltung wird von unterschiedlichen Behörden und Körperschaften überwacht. So unterliegen die beteiligten Wirtschaftsprüfer der Berufsaufsicht durch die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) sowie – bei Prüfungsmandaten von Unternehmen von öffentlichem Interesse – durch die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA). Als Teil der Bilanzkontrolle haben sie die Berichte über die Prüfung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses teilweise auch bei der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) einzureichen. Verletzungen sowohl der Pflichten über die Prüfungsinhalte als auch über den formalen Umgang mit den Prüfungsberichten können zu Sanktionen führen.

Mitunter kann es jedoch im Rahmen laufender Verfahren erforderlich sein, die Zuständigkeiten einzelner Aufsichts-

behörden präzise nachzuvollziehen und – wo erforderlich – deren Grenzen aufzuzeigen. Eine aus der Praxis bekannte Konstellation betrifft etwa den Versuch der BaFin, über die Blankettvorschrift des § 56 Abs. 2 Nr. 11 b) KWG i.V.m. § 26 Abs. 1 S. 3 KWG nicht nur das nicht rechtzeitige Einreichen des Prüfungsberichts durch den Abschlussprüfer zu beußen. Vielmehr wird die Vorschrift wegen der Formulierung „nicht richtig“ in der Verweisungsnorm des § 56 Abs. 2 Nr. 11 b) KWG überdies als Einfallstor für die Ahndung und Beußerung etwaiger Verstöße gegen das Berufsrecht der Abschlussprüfer gedeutet. Die nachfolgenden Ausführungen werden zeigen, dass diese Deutung wegen Verstoßes gegen den Bestimmtheitsgrundsatz verfassungswidrig ist. Die Blankettvorschrift des § 56 Abs. 2 Nr. 11 b) KWG i.V.m. § 26 Abs. 1 S. 3 KWG erfasst – trotz der sprachlichen Ungenauigkeiten in der Verweisungsnorm – ausschließlich die nicht unverzügliche Einreichung des Prüfungsberichts. Darüber hinaus lassen sich auf diese Vorschrift keine ahndbaren Vorwürfe stützen.

II. Problemaufriss

Die Verpflichtung des Abschlussprüfers zur Einreichung des Prüfungsberichts bei der BaFin ergibt sich aus § 26 Abs. 1 S. 3 KWG. Darin heißt es:

„Der Abschlussprüfer hat den Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses (Prüfungsbericht) unverzüglich nach Beendigung der Prüfung der Bundesanstalt und der Deutschen Bundesbank einzureichen.“

¹ RA Dr. Manuel Lorenz und RA Dr. Christian Rathgeber sind Partner der auf Wirtschafts- und Steuerstrafrecht spezialisierten Sozietät Knierim & Kollegen in Mainz und verteidigen u. a. regelmäßig in berufsaufsichtlichen Verfahren.