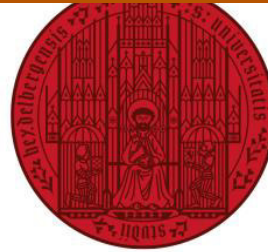




JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Die Strafbarkeit des Abschlussprüfers
nach Section 507 Companies Act 2006 und nach § 332 HGB -
Ein rechtsvergleichender Vorschlag zur Festlegung von
Mindestvorschriften für die Strafbarkeit der unrichtigen
Berichterstattung des Abschlussprüfers
auf der Grundlage von Artikel 83 Absatz 2 AEUV“**

Dissertation vorgelegt von Tobias Lutz

Erstgutachter: Prof. Dr. Gerhard Dannecker

Zweitgutachter: Prof. Dr. Dieter Dölling

Institut für deutsches, europäisches und internationales Strafrecht und Strafprozessrecht

I. In der Einführung wird aufgezeigt, dass die Strafbarkeit der unrichtigen Berichterstattung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union angeglichen werden muss. Die außerstrafrechtlichen Vorschriften in den Bereichen der Rechnungslegung und der Abschlussprüfung sind bereits durch die Europäische Union angeglichen worden. Diese Angleichung möchte die vorliegende Untersuchung weiterführen und vollenden, indem sie Mindestvorschriften für die Strafbarkeit der unrichtigen Berichterstattung des Abschlussprüfers erarbeitet. Denn ohne eine Implementierung strafrechtlicher Mindestvorschriften besteht die Gefahr, dass die unionsrechtlichen Vorschriften in den Bereichen der Rechnungslegung und der Abschlussprüfung sanktionslos oder ohne ausreichende Sanktionierung übertreten werden können und hierdurch die Angleichung dieser Vorschriften unterlaufen wird. Die Gefahr einer sanktionslosen oder nicht ausreichend sanktionierten Übertretung unionsrechtlicher Vorschriften im Bereich der Abschlussprüfung hat sich im deutschen Recht und im Recht des Vereinigten Königreichs bereits realisiert, da beide Rechtsordnungen, wie noch ausführlich zu erörtern sein wird, hinsichtlich der unrichtigen Berichterstattung des Abschlussprüfers gravierende Strafbarkeitslücken aufweisen.

II. Im Ersten Teil der Untersuchung wird herausgearbeitet, dass die mitgliedstaatlichen Vorschriften über die Strafbarkeit der unrichtigen Berichterstattung des Abschlussprüfers durch eine Richtlinie auf der Grundlage von Art. 83 Abs. 2 AEUV angeglichen werden können.

Nach einer Diskussion der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, des Bundesverfassungsgerichts und des Meinungsstands im Schrifttum wird in der Dissertation der Standpunkt vertreten, dass die von Art. 83 Abs. 2 Satz 1 AEUV geforderte Unerlässlichkeit einer Strafrechtsangleichung zur wirksamen Durchführung der Unionspolitik auch dann vorliegen kann, wenn gegenwärtig noch kein Vollzugsdefizit besteht. Eine Strafrechtsangleichung ist beim Fehlen eines Vollzugsdefizits aber nur dann unerlässlich, wenn ein Vollzugsdefizit besonders schwere Folgen nach sich zöge und dem Gesetzgeber ein Abwarten des Vollzugsdefizits nicht zugemutet werden kann. Dies ist hier der Fall, da dem Unionsgesetzgeber aufgrund der gravierenden Folgen, die mit einem Bilanzierungsskandal verbunden sein können, das Abwarten eines Vollzugsdefizits hinsichtlich der Vorschriften über die Berichterstattung des Abschlussprüfers nicht zuzumuten ist.

Eine Strafrechtsangleichung auf der Grundlage von Art. 83 Abs. 2 AEUV ist für das Vereinigte Königreich, Irland und Dänemark grundsätzlich nicht verbindlich. Für das Vereinigte Königreich und Irland besteht jedoch die Möglichkeit, eine nach Art. 83 Abs. 2 AEUV erlassene Richtlinie auf eigenen Wunsch anzunehmen.

III. Im Zweiten Teil der Arbeit wird ein umfangreicher Rechtsvergleich zwischen der Strafbarkeit der unrichtigen Berichterstattung des Abschlussprüfers nach Sec. 507 Companies Act 2006 (nachfolgend „CA 2006“) im Vereinigten Königreich und nach § 332 HGB in Deutschland vorgenommen. Der Rechtsvergleich bildet die Grundlage für die Erarbeitung der Mindestvorschriften über die Strafbarkeit der unrichtigen Berichterstattung des Abschlussprüfers.

Als wesentliches Ergebnis des Zweiten Teils sind die Strafbarkeitslücken festzuhalten, die der Rechtsvergleich zu Tage gefördert hat und die durch den Regelungsvorschlag geschlossen werden sollen. Strafbarkeitslücken finden sich zunächst im Anwendungsbereich von Sec. 507 CA 2006, der sich nicht auf *qualifying partnerships*, *building societies* und die in Sec. 1210 (1), (3) CA 2006 bezeichneten Versicherungen und Banken erstreckt. Darüber hinaus bezieht sich Sec. 507 (2) CA 2006 nicht generell auf das Verschweigen erheblicher Umstände im Prüfungsbericht, sondern nur auf die Verletzung der in Sec. 507 (2) CA 2006

ausdrücklich genannten Hinweispflichten. Hierdurch sowie durch die fehlende Erfassung des Nichterteilungs- und des Versagungsvermerks im Rahmen von § 332 Abs. 1 Var. 3 HGB entstehen gravierende Strafbarkeitslücken hinsichtlich der objektiven Strafbarkeitsvoraussetzungen. Eine weitere Lücke ist im Bereich der objektiven Strafbarkeitsvoraussetzungen darin zu sehen, dass sich § 332 Abs. 1 Var. 2 HGB nicht auf das Verschweigen erheblicher Umstände in der Bescheinigung über das Ergebnis der prüferischen Durchsicht eines Zwischenabschlusses nach § 340a Abs. 3 HGB und eines Konzernzwischenabschlusses nach § 340i Abs. 4 HGB bezieht. Im Bereich der Rechtsfolgen erscheint es als bedenklich, dass Sec. 507 CA 2006 auch im Falle eines schweren Fehlverhaltens nicht die Möglichkeit der Verhängung einer Freiheitsstrafe vorsieht.

Als zu weit erweist sich demgegenüber der Wortlaut von Sec. 507 (2) CA 2006 und von § 332 Abs. 1 Var. 1 HGB, der die Strafbarkeit des Abschlussprüfers jeweils nicht an ein Erheblichkeitskriterium knüpft.

IV. Im Dritten Teil der Untersuchung wird ein Regelungsvorschlag *Foffanis* und *Quinteros* diskutiert, der unter anderem die Strafbarkeit des Abschlussprüfers betrifft und im Rahmen der durch eine internationale Forschergruppe unter der Leitung *Tiedemanns* entwickelten „Europa-Delikte“ ausgearbeitet wurde.

Des Weiteren erfolgt eine Darstellung und Bewertung der außerstrafrechtlichen Sanktionsbefugnisse, die jüngst im Zuge einer Reform in die Abschlussprüferrichtlinie¹ aufgenommen worden sind. Die Aufnahme dieser Sanktionsbefugnisse ist zwar ein Schritt in die richtige Richtung, überzeugt aber im Ergebnis nicht. Dies gilt insbesondere im Hinblick darauf, dass eine Angleichung nur auf verwaltungsrechtlicher und nicht auf strafrechtlicher Ebene erfolgt und die Voraussetzungen für eine Verhängung der Sanktionen nicht konkret genug festgelegt werden. Darüber hinaus finden sich in den Sanktionierungsvorgaben zum Teil Verweisungsfehler. So läuft insbesondere der Verweis in Art. 30a Abs. 1 der Abschlussprüferrichtlinie auf Verstöße gegen die Bestimmungen der Abschlussprüferrichtlinie bei wörtlicher Betrachtung ins Leere. Hier wäre eine größere Sorgfalt des Richtliniengebers erforderlich gewesen.

V. Im Vierten Teil der Dissertation wird die Ausgestaltung eines eigenen Regelungsvorschlags erörtert und sodann ein Formulierungsvorschlag für die Strafbarkeit der unrichtigen Berichterstattung des Abschlussprüfers unterbreitet. Bezüglich der konkreten Ausgestaltung des Regelungsvorschlags sind die folgenden Ergebnisse festzuhalten:

Da der Regelungsvorschlag die in der Abschlussprüferrichtlinie und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014² enthaltenen Berichtspflichten des Abschlussprüfers absichern soll, bietet es sich an, den Anwendungsbereich auf Abschlussprüfungen im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Abschlussprüferrichtlinie zu erstrecken. Dies sind in erster Linie die nach Unionsrecht vorgeschriebenen Prüfungen des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses. Mit einem solchen Anwendungsbereich bezieht sich der Regelungsvorschlag auch auf die

¹ Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates. Die Aufnahme der außerstrafrechtlichen Sanktionsbefugnisse in die Abschlussprüferrichtlinie erfolgte durch die Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen.

² Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission.

Rechtsform der *qualifying partnership*, deren Nichterfassung durch Sec. 507 CA 2006 eine Strafbarkeitslücke darstellt.

Überlegungen zur Angleichung des Allgemeinen Teils der mitgliedstaatlichen Strafrechtsordnungen müssen unabhängig von einer Angleichung der Strafbarkeit des Abschlussprüfers erfolgen und sind deshalb nicht Gegenstand des Regelungsvorschlags. Um Strafbarkeitslücken vorzubeugen, enthält der Regelungsvorschlag lediglich die Vorgabe, dass die Mitgliedstaaten die Anstiftung und die Beihilfe zur unrichtigen Berichterstattung des Abschlussprüfers unter Strafe stellen müssen.

Der Täterkreis des Regelungsvorschlags erstreckt sich auf den Abschlussprüfer, wenn dieser eine natürliche Person ist. Wurde eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Abschlussprüfer bestellt, definiert der Regelungsvorschlag in Anlehnung an Sec. 507 (3) (b) CA 2006 einen eigenen Täterkreis, in den die Mitgliedstaaten zumindest den oder die verantwortlichen Prüfungspartner im Sinne von Art. 2 Nr. 16 der Abschlussprüferrichtlinie einbeziehen müssen. Ob der Täterkreis im Falle der Bestellung einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft daneben auch weitere Personen umfassen soll, wird in das Ermessen der Mitgliedstaaten gestellt, da detailliertere Vorgaben an dieser Stelle zur Durchsetzung der Berichtspflichten oder zur Vermeidung von Strafbarkeitslücken nicht erforderlich sind. Dasselbe gilt für die Täterqualität von Prüfungsgehilfen. Um sicherzustellen, dass auch der Konzernabschlussprüfer vom Täterkreis umfasst ist, bezieht sich der Regelungsvorschlag zudem auf die Definition des Konzernabschlussprüfers in Art. 2 Nr. 6 der Abschlussprüferrichtlinie.

Hinsichtlich der Tatobjekte lassen sich sowohl für als auch gegen die Erfassung mündlicher Erklärungen des Abschlussprüfers gewichtige Argumente anführen. Die Kriminalisierung mündlicher Erklärungen wird daher angesichts der – nicht nur im Lichte des strafrechtlichen Schonungsgebotes, sondern auch im Hinblick auf die mitgliedstaatliche Akzeptanz des Regelungsvorschlags – gebotenen größtmöglichen Schonung der nationalen Strafrechtsordnungen in das Ermessen der Mitgliedstaaten gestellt. Der Regelungsvorschlag nimmt stattdessen den Bestätigungsvermerk im Sinne von Art. 28 der Abschlussprüferrichtlinie und den zusätzlichen Bericht des Abschlussprüfers an den Prüfungsausschuss im Sinne von Art. 11 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 in Bezug und knüpft damit an die beiden zentralen unionsrechtlichen Berichtsinstrumente des Abschlussprüfers an. Auch die in Art. 10 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 statuierten zusätzlichen Anforderungen an den Bestätigungsvermerk bei der Prüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse werden erfasst. Nicht erstrecken soll sich der Regelungsvorschlag hingegen auf die weiteren Berichts- und Mitteilungspflichten, die in der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 für die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse vorgesehen sind.

Ein strafrechtlich relevantes Verhalten des Abschlussprüfers liegt nach dem Regelungsvorschlag dann vor, wenn der Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk (im Sinne von Art. 28 der Abschlussprüferrichtlinie bzw. im Sinne von Art. 10 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014) oder im zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss (im Sinne von Art. 11 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014) eine Angabe macht, die im Hinblick auf einen erheblichen Umstand unrichtig ist, oder wenn er im Bestätigungsvermerk oder im zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss einen erheblichen Umstand verschweigt.

Um Unsicherheiten im Rahmen der Umsetzung vorzubeugen, enthält der Regelungsvorschlag eine Definition des Begriffs der Unrichtigkeit. Unrichtig sind nur solche Angaben, die von dem im Rahmen der Abschlussprüfung gefundenen Prüfungsergebnis abweichen. Diese Definition entspricht den Wertungen von Sec. 507 CA 2006 und von § 332 HGB, die in sämtlichen Begehungs- bzw. Unterlassungsvarianten das Vorliegen von Divergenzen zwischen dem Prüfungsbericht bzw. dem Bestätigungsvermerk und dem im Rahmen der

Abschlussprüfung gefundenes Prüfungsergebnis erfordern. Dementsprechend stellt der Regelungsvorschlag in Anlehnung an die im Rahmen von § 332 Abs. 1 Var. 2 HGB vorgenommene Auslegung auch klar, dass ein Umstand nur dann verschwiegen werden kann, wenn er dem Abschlussprüfer oder – falls die Abschlussprüfung von einer Prüfungsgesellschaft durchgeführt wird – einem verantwortlichen Prüfungspartner bekannt geworden ist.

Der Regelungsvorschlag knüpft die Strafbarkeit des Abschlussprüfers somit nicht an den Eintritt eines Schadens oder einer konkreten Gefahr und ist deshalb als abstraktes Gefährdungsdelikt ausgestaltet. Um eine zu weite Vorverlagerung der Strafbarkeitsgrenze zu vermeiden, sollen die Mitgliedstaaten jedoch nicht dazu verpflichtet werden, den Versuch der unrichtigen Berichterstattung unter Strafe zu stellen.

Mit der Vorgabe, dass das im Bestätigungsvermerk oder im zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss erfolgte Verschweigen eines erheblichen Umstandes unter Strafe gestellt werden muss, wird die Strafbarkeitslücke geschlossen, die dadurch entsteht, dass Sec. 507 (2) CA 2006 keinen allgemeinen Verschweigenstatbestand enthält. Als weitere Strafbarkeitslücke ist die fehlende Bezugnahme in § 332 Abs. 1 Var. 3 HGB auf den Nichterteilungs- und den Versagungsvermerk identifiziert worden. Dieser Strafbarkeitslücke wird abgeholfen, indem sich der Regelungsvorschlag auf den Bestätigungsvermerk im Sinne von Art. 28 der Abschlussprüferrichtlinie bezieht, der nach Art. 28 Abs. 2 UAbs. 1 lit. c der Abschlussprüferrichtlinie neben einem uneingeschränkten und einem eingeschränkten Prüfungsurteil auch ein negatives Prüfungsurteil enthalten kann und somit den Versagungsvermerk umfasst. Auch der Nichterteilungsvermerk ist ein Bestätigungsvermerk im Sinne von Art. 28 der Abschlussprüferrichtlinie und liegt deshalb im Anwendungsbereich des Regelungsvorschlags.

Durch das im Regelungsvorschlag ausdrücklich statuierte Erheblichkeitserfordernis soll zum einen Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten Rechnung getragen und zum anderen sichergestellt werden, dass sich der Regelungsvorschlag auf solche Verhaltensweisen beschränkt, bei denen die Angleichung der mitgliedstaatlichen Strafvorschriften als unerlässlich im Sinne von Art. 83 Abs. 2 Satz 1 AEUV erscheint.

Hinsichtlich der subjektiven Strafbarkeitsvoraussetzungen verpflichtet der Regelungsvorschlag die Mitgliedstaaten nur zur Kriminalisierung von vorsätzlichem Verhalten. Eine Ausnahme von dem – im Rahmen der „Schlussfolgerungen des Rates über Musterbestimmungen als Orientierungspunkte für die Beratungen des Rates im Bereich des Strafrechts“³ aufgestellten – Grundsatz der Nichtkriminalisierung fahrlässigen Verhaltens ist vorliegend nicht gerechtfertigt.

Der Regelungsvorschlag enthält auch Vorgaben zu den Rechtsfolgen und greift hier auf das zweite Strafniveau der vom Rat der Europäischen Union am 24. und 25. April 2002 angenommenen „Schlussfolgerungen über einen Ansatz zur Angleichung der Strafen“⁴ zurück, das Mindesthöchststrafen von zwei bis fünf Jahren vorsieht.

Auf der Grundlage der vorausgehenden Überlegungen wird als zentrales Ergebnis der Dissertation der folgende Formulierungsvorschlag unterbreitet:

Unrichtige Berichterstattung

(1) Jeder Mitgliedstaat trifft die erforderlichen Maßnahmen, um sicherzustellen, dass eine unrichtige Berichterstattung im Sinne von Absatz 2 im Falle eines vorsätzlichen Verhaltens eine Straftat darstellt.

³ Dok.-Nr. 16542/2/09. Siehe auch den detaillierten Nachweis in Fußnote 1665 der Dissertation. Zum Grundsatz der Nichtkriminalisierung fahrlässigen Verhaltens siehe a.a.O., S. 6 (Nr. 6 f.).

⁴ Beratungsergebnisse des Rates vom 24. und 25. April 2002, Dok.-Nr. 9141/02.

(2) Für die Zwecke dieser Vorschrift liegt eine unrichtige Berichterstattung vor, wenn bei einer Abschlussprüfung im Sinne von Artikel 2 Nr. 1 der Richtlinie 2006/43/EG⁵

a) falls diese von einem Abschlussprüfer im Sinne von Artikel 2 Nr. 2 der Richtlinie 2006/43/EG (gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 2 Nr. 6 der Richtlinie 2006/43/EG) durchgeführt wird, der Abschlussprüfer oder

b) falls diese von einer Prüfungsgesellschaft im Sinne von Artikel 2 Nr. 3 der Richtlinie 2006/43/EG (gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 2 Nr. 6 der Richtlinie 2006/43/EG) durchgeführt wird, ein verantwortlicher Prüfungspartner im Sinne von Artikel 2 Nr. 16 der Richtlinie 2006/43/EG

im Bestätigungsvermerk im Sinne von Artikel 28 der Richtlinie 2006/43/EG sowie gegebenenfalls im Sinne von Artikel 10 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014⁶ oder im zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss im Sinne von Artikel 11 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014

a) eine Angabe macht, die im Hinblick auf einen erheblichen Umstand unrichtig ist, oder

b) einen erheblichen Umstand verschweigt.

(3) Eine Angabe ist unrichtig im Sinne von Absatz 2 Unterabsatz 2 lit. a, wenn sie von dem im Rahmen der Abschlussprüfung gefundenen Prüfungsergebnis erheblich abweicht. Das Verschweigen eines erheblichen Umstandes im Sinne von Absatz 2 Unterabsatz 2 lit. b setzt voraus, dass der entsprechende Umstand einer in Absatz 2 Unterabsatz 1 genannten natürlichen Person bekannt geworden ist.

(4) Jeder Mitgliedstaat trifft die erforderlichen Maßnahmen, um sicherzustellen, dass die Anstiftung und die Beihilfe zu der in Absatz 1 genannten Straftat unter Strafe gestellt werden.

(5) Jeder Mitgliedstaat trifft die erforderlichen Maßnahmen, um sicherzustellen, dass die in Absatz 1 und Absatz 4 genannten Straftaten mit einer Mindesthöchststrafe zwischen zwei und fünf Jahren Freiheitsstrafe bedroht werden.

⁵ Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates. Herangezogen wurde die Abschlussprüferrichtlinie in ihrer Fassung nach der Änderung durch die Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen.

⁶ Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission.