

MASTERARBEIT

Titel der Masterarbeit

„Bilanzmanipulationen in den Abschlüssen
österreichischer Unternehmen“

Kategorisierung anhand einer Analyse von Buchsachverständigengutachten aus
den Jahren 2002 bis 2012

Verfasserin

Dipl.-Bw. Sarina Hoch, BA

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 2013

Studienkennzahl lt. Studienblatt: A 066 915
Studienrichtung lt. Studienblatt: Masterstudium Betriebswirtschaft
Betreuer: Univ.-Prof. Mag. Dr. Otto Altenburger

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|-----|
| Abbildungsverzeichnis | V |
| Tabellenverzeichnis | V |
| Abkürzungsverzeichnis | VII |
| 1 Einleitung | 1 |
| 1.1 Problemstellung und Zielsetzung | 1 |
| 1.2 Gang der Untersuchung | 2 |
| 1.3 Datengrundlage und methodisches Vorgehen..... | 3 |
| 1.3.1 Gesamtstichprobe..... | 3 |
| 1.3.2 Untersuchungsstichprobe | 5 |
| 1.3.3 Methodisches Vorgehen..... | 8 |
| 1.4 Die Rolle des Buchsachverständigen im Rahmen von Bilanzmanipulationen .. | 10 |
| 2 Terminologische Grundlagen und Rahmenbedingungen..... | 13 |
| 2.1 Klassifikation von Wirtschaftsdelikten..... | 13 |
| 2.2 Zum Begriff der Bilanzmanipulation..... | 15 |
| 2.2.1 Begriffliche Abgrenzungen | 15 |
| 2.2.2 Das Wesentlichkeitsprinzip i.Z.m. Verstößen gegen die GoB | 16 |
| 2.2.3 Hinweis auf die „Wahrheit“ der Berichterstattung | 19 |
| 2.2.4 Berücksichtigung von (un)absichtlichen Verstößen | 20 |
| 2.2.5 Aspekt der Benachteiligung der Bilanzadressaten..... | 21 |
| 2.2.6 Begriffsverständnis für die folgenden Untersuchungen | 21 |
| 2.3 Systematisierung von Bilanzmanipulationen | 22 |
| 2.3.1 Bilanz-, Buchführungs- und Inventurdelikte | 22 |
| 2.3.2 Bilanzverschleierungen und -fälschungen..... | 23 |
| 2.3.3 Primär- und Sekundärdelikte | 24 |
| 2.4 Abgrenzung der Bilanzmanipulation zur legalen Bilanzpolitik | 26 |
| 2.5 Bilanzmanipulationen im strafrechtlichen Kontext..... | 30 |
| 2.5.1 Geltender Rechtsrahmen | 30 |
| 2.5.2 Gesellschaftsrechtliche Strafbestimmungen im AktG und GmbHG..... | 32 |
| 2.5.2.1 Allgemeines | 32 |
| 2.5.2.2 Zielsetzung und Täterkreis..... | 32 |
| 2.5.2.3 Tatbestandselemente | 33 |
| 2.5.2.4 Rechtsfolgen | 36 |
| 2.5.3 Vergleichbare Strafnormen in anderen Gesetzen..... | 37 |
| 2.6 Ganzes oder teilweises Unterlassen der Buchführung..... | 37 |
| 3 Kategorisierungsansätze von Bilanzmanipulationen | 39 |

| | | |
|-------|--|----|
| 3.1 | Ansätze in der Literatur..... | 39 |
| 3.1.1 | Vorbemerkungen | 39 |
| 3.1.2 | Das Kategorisierungsmodell der ACFE..... | 39 |
| 3.1.3 | Kategorisierungsmodelle aus Deutschland..... | 41 |
| 3.2 | Ansatz aus der Praxis anhand der Datenanalyse | 43 |
| 4 | Manipulationskategorie: Positive Auswirkung auf das Jahresergebnis..... | 47 |
| 4.1 | Vorbemerkungen | 47 |
| 4.2 | Überbewertetes oder fiktives Vermögen..... | 47 |
| 4.2.1 | Charakteristika und Überblick..... | 47 |
| 4.2.2 | Unterlassene Wertberichtigung..... | 48 |
| 4.2.3 | Unzulässige Aktivierung von Aufwendungen..... | 54 |
| 4.2.4 | Fiktive Vermögensgegenstände..... | 56 |
| 4.3 | Unterbewertetes oder nicht erfasstes Fremdkapital..... | 57 |
| 4.3.1 | Charakteristika und Überblick..... | 57 |
| 4.3.2 | Unterlassene Verbuchung..... | 57 |
| 4.3.3 | Unzulässige Auflösung | 58 |
| 4.4 | Zu hohe oder fiktive Erträge und Umsatzerlöse..... | 58 |
| 4.4.1 | Charakteristika und Überblick..... | 58 |
| 4.4.2 | Unzulässige Zuordnung..... | 59 |
| 4.4.3 | Fiktive Erträge und Umsatzerlöse..... | 60 |
| 5 | Manipulationskategorie: Negative Auswirkung auf das Jahresergebnis | 65 |
| 5.1 | Vorbemerkungen | 65 |
| 5.2 | Überbewertetes Fremdkapital..... | 65 |
| 5.2.1 | Charakteristika und Überblick..... | 65 |
| 5.2.2 | Unzulässige Dotierung | 66 |
| 5.2.3 | Unzulässige Zuordnung..... | 67 |
| 5.3 | Zu hohe oder fiktive Aufwendungen | 68 |
| 5.3.1 | Charakteristika und Überblick..... | 68 |
| 5.3.2 | Unzulässige Zuordnung..... | 68 |
| 5.3.3 | Fiktive Aufwendungen..... | 69 |
| 5.4 | Zu geringe Erträge und Umsatzerlöse..... | 70 |
| 5.4.1 | Charakteristika und Überblick..... | 70 |
| 5.4.2 | Unterlassene Verbuchung..... | 70 |
| 6 | Manipulationskategorie: Erfolgsneutrale Darstellungsbeeinflussung | 73 |
| 6.1 | Vorbemerkungen | 73 |
| 6.2 | Unzulässige Saldierungen | 73 |
| 6.3 | Falschbenennungen..... | 74 |

| | | |
|-----|--|----|
| 6.4 | Unzulässige Gruppenbildungen..... | 74 |
| 6.5 | Fiktive Vermögensgegenstände..... | 75 |
| 7 | Abschluss | 77 |
| 7.1 | Auswertung der Untersuchungsergebnisse | 77 |
| 7.2 | Zusammenfassung | 79 |
| | Quellenverzeichnis..... | 83 |
| | Anhang | 93 |
| | Abstract | 95 |

Abbildungsverzeichnis

| | |
|--|----|
| Abbildung 1: Klassifikation von Wirtschaftsdelikten..... | 13 |
| Abbildung 2: Übersicht der GoB und Deliktarten bei deren Verstoß..... | 23 |
| Abbildung 3: Kategorien von erfolgsverbessernden Bilanzmanipulationen..... | 47 |
| Abbildung 4: Kategorien von erfolgsverschlechternden Bilanzmanipulationen..... | 65 |

Tabellenverzeichnis

| | |
|--|----|
| Tabelle 1: Übersicht der angezeigten Straf-/Rechtsnormen..... | 4 |
| Tabelle 2: Unternehmenssitz der Gesellschaften..... | 6 |
| Tabelle 3: Rechtsform der Gesellschaften | 6 |
| Tabelle 4: Mitarbeiterzahl der Gesellschaften..... | 7 |
| Tabelle 5: Unternehmensbranche der Gesellschaften..... | 7 |
| Tabelle 6: Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenzen..... | 19 |
| Tabelle 7: Unterkategorien von überbewertetem oder fiktivem Vermögen | 48 |
| Tabelle 8: Unterkategorien von unterbewertetem Fremdkapital..... | 57 |
| Tabelle 9: Unterkategorien von zu hohen oder fiktiven Erträgen und Umsatzerlösen... 59 | |
| Tabelle 10: Unterkategorien von überbewertetem Fremdkapital | 66 |
| Tabelle 11: Unterkategorien von zu hohen oder fiktiven Aufwendungen..... | 68 |
| Tabelle 12: Unterkategorie von zu geringen Erträgen und Umsatzerlösen | 70 |
| Tabelle 13: Hautkategorien von erfolgsneutralen Bilanzmanipulationen..... | 73 |
| Tabelle 14: Erfolgsverbessernde Bilanzmanipulationen und Abschlussposten..... | 78 |
| Tabelle 15: Erfolgsverschlechternde Bilanzmanipulationen und Abschlussposten..... | 78 |
| Tabelle 16: Erfolgsneutrale Bilanzmanipulationen und Abschlussposten..... | 79 |
| Tabelle 17: Übersicht der Manipulationskategorien und Deliktarten..... | 79 |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|--------|---|
| Abs. | Absatz |
| ABGB | Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch |
| ACFE | Association of Certified Fraud Examiners |
| AG | Aktiengesellschaft |
| AktG | Aktiengesetz |
| Anm. | Anmerkung |
| ARA | Aktive Rechnungsabgrenzung |
| ASB | Auditing Standard Board |
| AV | Anlagevermögen |
| BörseG | Börsegesetz |
| BDI | Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. |
| BlgNR | Beilagennummer |
| Bsp. | Beispiel |
| bspw. | beispielsweise |
| bzgl. | bezüglich |
| bzw. | beziehungsweise |
| CAPEX | capital expenditure |
| Co | lateinische Vorsilbe: zusammen (mit anderen) |
| dHGB | deutsches Handelsgesetzbuch |
| EGT | Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit |
| EKEG | Eigenkapitalersatz-Gesetz |
| ErlRV | Erläuternde Bemerkung zur Regierungsvorlage |
| e.V. | eingetragener Verein |
| f. | folgende |
| ff. | fortfolgende |
| FMAG | Finanzmarktaufsichtsgesetz |
| GenG | Genossenschaftsgesetz |
| GmbH | Gesellschaft mit beschränkter Haftung |
| GmbHG | Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung |
| GoB | Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung |
| GP | Gesetzgebungsperiode |
| GuV | Gewinn- und Verlustrechnung |
| GZ | Geschäftszahl |
| HGB | Handelsgesetzbuch |

| | |
|--------|---|
| h.M. | herrschende Meinung |
| hrsg. | herausgegeben |
| KG | Kommanditgesellschaft |
| KMG | Kapitalmarktgesetz |
| KPMG | Klynveld Peat Marwick Goerdeler |
| L.u.L. | Lieferungen und Leistungen |
| m.w.N. | mit weiteren Nachweisen |
| IDW | Institut für Wirtschaftsprüfer |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| IIA | Institut für Interne Revision |
| inkl. | inklusive |
| IO | Insolvenzordnung |
| IWP | Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer |
| i.d.F. | in der Fassung |
| i.e.S. | im engeren Sinne |
| i.H.v. | in Höhe von |
| i.S.d. | im Sinne des |
| i.V.m. | in Verbindung mit |
| i.Z.m. | im Zusammenhang mit |
| Nr. | Nummer |
| ÖNACE | Österreichische Version der NACE (französisch): Nomenclature générale des activités économiques dans les communautés européennes) |
| OG | Offene Gesellschaft |
| OGH | Oberster Gerichtshof |
| OHG | Offene Handelsgesellschaft |
| ORF | Österreichischer Rundfunk |
| o.a. | oben angeführte |
| o.V. | ohne Verfasser |
| PRA | Passive Rechnungsabgrenzung |
| PS | Prüfungsstandards |
| PSG | Privatstiftungsgesetz |
| PwC | Price Waterhouse Coopers |
| RS | Rechtssatz |
| Rz. | Rechtsziffer |
| SEG | Statut der Europäischen Gesellschaft |

| | |
|--------|-------------------------------|
| sog. | sogenannt |
| SpaltG | Spaltungsgesetz |
| StGB | Strafgesetzbuch |
| StPO | Strafprozessordnung |
| SWK | Steuer- und Wirtschaftskartei |
| S. | Seite |
| UGB | Unternehmensgesetzbuch |
| u.a. | unter anderem |
| u.dgl. | und dergleichen |
| Vgl. | Vergleiche |
| VAG | Versicherungsaufsichtsgesetz |
| VersVG | Versicherungsvertragsgesetz |
| Z | Ziffer |
| z.B. | zum Beispiel |

1 Einleitung

1.1 Problemstellung und Zielsetzung

„Der Plumpe fälscht die Bilanz, der Geschickte die Buchführung, der Raffinierte die Belege.“¹

In Anlehnung an oben angeführtes Zitat bemerkt Koch schon 1930, dass die eigentlichen Manipulationen im Rechnungswesen von Gesellschaften bereits im Rahmen der Belegerfassung – somit vor Aufstellung des Jahresabschlusses – begangen werden.²

Die Aufdeckung einer unrichtigen Buchführung bzw. von unrichtig dargestellten Jahresabschlüssen stellt nicht nur für die Unternehmen selbst, sondern auch für Abschlussprüfer große Herausforderungen dar. Tatsächlich werden Bilanzmanipulationen oftmals erst nach der Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks durch den Abschlussprüfer im Rahmen eines Strafverfahrens erkannt und publik. In diesen Fällen werden die Vergehen in der Regel von einem Sachverständigen aus dem Fachgebiet des Rechnungswesens und der Buchführung aufgedeckt, welcher im Ermittlungsverfahren von der zuständigen Staatsanwaltschaft bzw. in der Hauptverhandlung vom Richter bestellt wurde.

Ziel dieser Arbeit ist es, im Rahmen einer Analyse von Buchsachverständigengutachten einen Beitrag zur Kategorisierung von Bilanzmanipulationen zu liefern. Dabei sollen typische Erscheinungsformen in der Praxis herausgearbeitet werden (Frage: Wie wird manipuliert?) sowie auf die am häufigsten von Manipulationen betroffenen Posten der Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) aufmerksam gemacht werden (Frage: Wo wird manipuliert?). Diese Thematik wurde – im Vergleich zum angloamerikanischen Raum – bisher in der österreichischen Literatur nur unzureichend behandelt (siehe Kapitel 3.1).³

Eine von der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft PwC im Jahr 2011 durchgeführte Umfrage unter einhundert österreichischen Unternehmen hat ergeben, dass zumindest sechs Prozent der Unternehmen innerhalb der letzten zwei Jahre einen Verdachtsfall der Falschbilanzierung (als eine Art der Bilanzmanipulation, siehe Kapitel 2.3.1) vermutet

¹ Marker (1970), S. 83.

² Vgl. Koch (1930), S. 216.

³ Vgl. Podobnik (2001), S. 5.

haben. Befragt nach der Einschätzung über die Häufigkeit der Falschbilanzierung in Österreich, antworteten elf Prozent der Unternehmen mit „(sehr) häufig“.⁴ Die Arbeit soll – gerade im Hinblick auf die angeführte Studie – einen Beitrag zur aktuellen Situation bzw. Häufigkeit von Bilanzmanipulationen im Inland liefern.

1.2 Gang der Untersuchung

Die vorliegende Arbeit ist in sieben Abschnitte gegliedert. Im ersten Abschnitt wird die Gesamt- und Untersuchungsstichprobe dargestellt sowie das methodische Vorgehen bei der Datenanalyse näher beschrieben. Da Buchsachverständigengutachten als Datengrundlage dienen, wird an dieser Stelle auch auf die Bedeutung von Sachverständigenbeweisen im Rahmen von Bilanzmanipulationen eingegangen. Im Mittelpunkt steht dabei die Bewertung des Einzelabschlusses nach den Vorschriften des UGB.

Der zweite Abschnitt beschäftigt sich mit den terminologischen Grundlagen und Rahmenbedingungen, die für das Verständnis der Arbeit von zentraler Bedeutung sind. Neben der Klassifikation von Wirtschaftsdelikten wird ausführlich auf die Begriffsbestimmung der Bilanzmanipulation eingegangen. Damit verbunden ist die Systematisierung in Bilanz-, Buchführungs- und Inventurdelikte, die Unterscheidung von Bilanzverschleierung und -fälschung sowie die Einordnung der Bilanzmanipulationen in Primär- und Sekundärdelikte. In einem weiteren Schritt werden Abgrenzungsschwierigkeiten zur legalen Bilanzpolitik aufgezeigt und die Sanktionierung unrichtiger Jahresabschlüsse nach österreichischen Rechtsnormen dargelegt. Abschließend wird auf die (teilweise) Unterlassung der Buchführung eingegangen: Auf die fehlende Zeitnähe der Buchführung sowie auf die unterlassene Erstellung von Jahresabschluss und/oder Lagebericht.

In den nachfolgenden Abschnitten erfolgt die Kategorisierung der Bilanzmanipulationen auf Basis der Datenanalyse. Zur besseren Aussagekraft der Untersuchungsergebnisse wird einleitend auf Kategorisierungsansätze in der Literatur, insbesondere auf die im angloamerikanischen Raum entwickelte Kategorisierung der ACFE sowie auf häufig angewendete deutsche Kategorisierungsmodelle, eingegangen. Die Gliederung der anschließenden Abschnitte ist gleichzusetzen mit den Ergebnissen der empirischen Analyse. Die festgestellten dolosen Handlungen in der Buchführung bzw. in den Abschlüssen der analysierten Gesellschaften wurden in drei verschiedene Manipulationskategorien

⁴ Vgl. PwC (2011), S. 12ff.

unterteilt. Es werden zunächst erfolgswirksame Manipulationen mit positiver und negativer Auswirkung auf das Jahresergebnis beschrieben. Hierzu wird die Einteilung in manipuliertes Vermögen und Fremdkapital sowie manipulierte Erträge und Aufwendungen gewählt. Danach werden die erfolgsunwirksamen Bilanzmanipulationen konkretisiert. Diese zielen auf die Darstellung des Rechnungswesens und Verschleierung der Unternehmensverhältnisse (sowohl in positiver wie auch negativer Hinsicht). Im letzten Abschnitt erfolgen eine Auswertung der Untersuchungsergebnisse sowie eine Zusammenfassung der Arbeit.

1.3 Datengrundlage und methodisches Vorgehen

1.3.1 Gesamtstichprobe

Ausgangslage der Datenanalyse bilden Wirtschaftsgutachten, die von einem allgemein beeideten, gerichtlich zertifizierten Buchsachverständigen gegenüber dem Landesgericht für Strafsachen (bzw. der Staatsanwaltschaft)⁵ und dem Handelsgericht in Österreich erstattet wurden.

Der Zugang zur elektronischen Gutachtendatenbank wurde der Verfasserin aufgrund der Arbeit in einer Projektgruppe eines Buchsachverständigen ermöglicht. Die Projektgruppen unterstützen den Sachverständigen bei der zeitlich vorgelagerten Befundaufnahme (siehe Kapitel 1.4). Die Einteilung und Zusammensetzung der Arbeitsteams erfolgt nach jeweiligen Kompetenzen und Erfahrungen der Mitarbeiter, z.B. durch Spezialisierung auf eine Rechtsform (wie bspw. börsennotierte Kapitalgesellschaften) oder eine bestimmte Unternehmensbranche. Neben Experten aus Wirtschafts- und Rechtswissenschaften werden auch forensisch erfahrene IT-Mitarbeiter zur Datenauswertung von elektronisch übermittelten Buchhaltungsunterlagen der zu untersuchenden Gesellschaft eingesetzt. Bei komplexen Sachverhalten kooperiert der Buchsachverständige auch mit weiteren Sachverständigen z.B. aus dem Gebiet Marketing oder Bankenwesen, die zusätzlich bestellt werden.

Grundlage der Analyse bildet ein Teildatensatz aus der Gutachtendatenbank, die im Folgenden die Gesamtstichprobe bildet. Diese Gesamtstichprobe umfasst alle Buchsachverständigengutachten, bei denen die Projektgruppe, in der die Verfasserin aktuell

⁵ Seit dem Strafprozessreformgesetz (BGBl I 2004/19), das am 1.1.2008 in Kraft getreten ist, wird der Sachverständige im Rahmen eines Ermittlungsverfahren nicht mehr vom Landesgericht für Strafsachen, sondern von der Staatsanwaltschaft bestellt.

zugeteilt ist, mitgewirkt hat. Es handelt sich dabei um insgesamt 63 Gutachten mit Beststellungsdatum aus den Jahren 2002 bis 2012. (Die Verfasserin hat bei der Befundaufnahme von insgesamt 13 Gutachten als Hilfskraft des Buchsachverständigen mitgearbeitet). Die vorliegenden Gutachten sind im Zusammenhang mit folgenden Vorwürfen bzw. Straf-/Rechtsnormen erstattet worden:

| Paragraph | Bezeichnung | Anzahl |
|-------------------|--|---------------|
| 146 StGB | Betrug | 33 |
| 159 StGB | Grob fahrlässige Beeinträchtigung von Gläubigerinteressen | 25 |
| 156 StGB | Betrügerische Krida | 15 |
| 147 StGB | Schwerer Betrug | 13 |
| 153 c StGB | Vorenthalten von Dienstnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung | 12 |
| 148 StGB | Gewerbsmäßiger Betrug | 8 |
| 153 StGB | Untreue | 6 |
| 158 StGB | Begünstigung eines Gläubigers | 6 |
| 66; 67 IO | Bzgl. Feststellung des Zeitpunktes der Zahlungsunfähigkeit | 3 |
| 153 e StGB | Organisierte Schwarzarbeit | 2 |
| 161 StGB | Gemeinsame Bestimmungen über die Verantwortlichkeit leitender Angestellter | 2 |
| 2 EKEG | Bzgl. Feststellung des Zeitpunktes der Krise | 2 |
| 148a StGB | Betrügerischer Datenverarbeitungsmissbrauch | 1 |
| 157 StGB | Schädigung fremder Gläubiger | 1 |
| 297 StGB | Verleumdung | 1 |
| 122 GmbHG | Bzgl. Verstöße gegen Rechnungslegungspflichten | 1 |
| | Σ | 131 |

Tabelle 1: Übersicht der angezeigten Straf-/Rechtsnormen⁶

Wie in der Tabelle ersichtlich, wurden in Summe 131 vorgeworfene Verstöße gegen Straf-/Rechtsnormen und somit pro Gutachtensauftrag im Durchschnitt zwei Normen angezeigt. Auffällig ist, dass lediglich eine Rechtsnorm (§ 122 GmbHG) angezeigt wurde, die eine vorsätzlich unrichtige Aufstellung von Jahresabschlüssen (siehe hierzu Kapitel 2.5) sanktioniert.

Bei den Beschuldigten handelt es sich vorwiegend um Anteilseigner einer Gesellschaft, aber auch um Personen, die sich in einem Angestelltenverhältnis bei der Gesellschaft befanden; insbesondere um Geschäftsführer, Vorstände, Mitglieder des Aufsichtsrates sowie Angestellte in leitender Funktion. Im Rahmen der Gutachtenaufträge galt es vom Sachverständigen in erster Linie (jedoch nicht ausschließlich) zu prüfen, ob von den Beschuldigten Handlungen gesetzt worden sind, durch welche die wirtschaftliche Lage

⁶ Eigene Darstellung.

der Gesellschaft unrichtig abgebildet worden ist. Im Mittelpunkt der Gutachtaufträge steht somit das Rechnungswesen der Gesellschaften als zentrales Betrachtungsobjekt. Deshalb werden vom Buchsachverständigen alle für den Gutachtauftrag notwendigen Buchhaltungsunterlagen vom (ehemaligen) steuerlichen Vertreter bzw. Masseverwalter der Gesellschaft sowie Steuerakten inkl. Betriebsprüfungsberichte vom zuständigen Finanzamt angefordert. Für die Analyse der wirtschaftlichen Entwicklung der Gesellschaft sind – aufgrund der Zeitraumbetrachtung – mehrere Jahresabschlüsse der Gesellschaft notwendig.

Die erstatteten Gutachten basieren auf insgesamt 152 (teilweise unvollständigen) Jahresabschlüssen in Form von Einzelabschlüssen nach dem nationalen bilanzrechtlichen Regelwerk, zwei Lageberichten, zwölf Quartalsberichten sowie drei Konzernabschlüssen von kapitalmarktorientierten Gesellschaften. Aufgrund der Pflicht von börsennotierten Gesellschaften zur Anwendung der IFRS-Regeln und der dadurch entstehenden Akzessorietätsbeziehung (ein unrichtiger Konzernabschluss liegt vor, wenn die IFRS-Regeln missachtet werden), werden die vorliegenden Konzernabschlüsse von der Analyse ausgeschlossen.

1.3.2 Untersuchungsstichprobe

Für die Lösung der Fragestellungen in vorliegender Arbeit (In welcher Form sind Bilanzmanipulationen begangen worden? Welche Abschlusspositionen waren davon in erster Linie betroffen?) ist eine Voranalyse bzw. die Bildung einer geeigneten Untersuchungsstichprobe notwendig. Da (strafrechtliche) Falschaussagen im Sinne von Bilanzmanipulationen in sämtlichen Instrumenten der Finanzberichterstattung auftreten können (siehe Kapitel 2.2.1), wurden die den 63 Gutachten zugrundeliegenden Abschlüsse auf das Vorliegen von Feststellungen zu Bilanzmanipulationen überprüft. Die Abschlüsse der Gesellschaft bilden somit als Untersuchungsstichprobe die Ausgangsbasis für die sekundärstatistische Datenerhebung.⁷

In 41 der 63 Gutachten und somit bei 65% der analysierten Gesellschaften wurden Verstöße gegen die Regeln der Rechnungslegung in den zentralen Berichtsinstrumenten Bilanz und GuV festgestellt. Die vorliegenden Anhänge und Lageberichte enthielten (abgesehen von Folgefehlern) keine Unregelmäßigkeiten. Insgesamt wurden 123 Ver-

⁷ Die sekundärstatistische Datenerhebung ist eine Form der statistischen Erhebung, die insbesondere aus der Übernahme von Daten, die ursprünglich nicht für statistische Zwecke ermittelt wurden, besteht, z.B. Übernahme von Daten aus dem Rechnungswesen für Zwecke der Statistik (vgl. Mayer (2006), S. 29).

stöße gegen die GoB identifiziert, **wovon 42 Verstöße in den Abschlüssen von 26 Gesellschaften die Kriterien für das Vorliegen einer Bilanzmanipulation erfüllten.**

Die gegenständlichen Gesellschaften werden anonymisiert. Um jedoch im Anschluss an die Datenanalyse Zusammenhänge zwischen Bilanzmanipulation und der Gesellschaft zu erkennen, werden diese hinsichtlich des Unternehmenssitzes, der Rechtsform, der Mitarbeiterzahl, der Größenklasseneinteilung gemäß § 221 UGB und dem Wirtschaftszweig tabellarisch veranschaulicht:

- Rund 85% der Gesellschaften hatten ihren Unternehmenssitz in Wien. Daneben gab es Gesellschaften, die in folgenden Bundesländern domiziliert waren:

| Unternehmenssitz | Anzahl |
|------------------|-----------|
| Wien | 22 |
| Niederösterreich | 2 |
| Steiermark | 1 |
| Salzburg | 1 |
| Σ | 26 |

Tabelle 2: Unternehmenssitz der Gesellschaften⁸

- Gleich viele Gesellschaften (rund 85%) wurden mit der Rechtsform einer GmbH gegründet. Folgende Rechtsformen waren Bestandteil der Analyse:

| Rechtsform | Anzahl |
|---------------|-----------|
| GmbH | 22 |
| AG | 2 |
| GmbH & Co KG | 1 |
| GmbH & Co OHG | 1 |
| Σ | 26 |

Tabelle 3: Rechtsform der Gesellschaften⁹

Unter Berücksichtigung der Kriterien zur Bestimmung der Größenklasse der Gesellschaften gemäß § 221 UGB, handelte es sich bei den zwei AGs, bei einer GmbH und der angeführten GmbH & Co KG um mittelgroße Kapitalgesellschaften. Die restlichen Unternehmen waren kleine Kapitalgesellschaften.

- Bei circa 77% der Gesellschaften waren im Durchschnitt zwischen ein bis 50 Mitarbeiter beschäftigt. In der Untersuchungsstichprobe war kein Unternehmen, das im

⁸ Eigene Darstellung.

⁹ Eigene Darstellung.

Durchschnitt mehr als 500 Dienstnehmer beschäftigte. (Drei Gesellschaften gehörten als Tochterunternehmen einem Konzern an. Die Mitarbeiterzahl auf Konzernebene ist in nachfolgender Tabelle nicht inkludiert.)

| Ø Mitarbeiterzahl | Anzahl |
|--------------------------|---------------|
| 0 < 10 | 10 |
| 10 < 50 | 10 |
| 0 | 3 |
| 50 < 100 | 2 |
| 100 < 500 | 1 |
| Σ | 26 |

Tabelle 4: Mitarbeiterzahl der Gesellschaften¹⁰

- Wie nachfolgende Tabelle zeigt, waren rund 54% der Gesellschaften – gemäß der Klassifikation der Wirtschaftszweige nach ÖNACE 2008¹¹ – im „Grundstücks- und Wohnungswesen“ tätig:

| Wirtschaftszweig | Anzahl |
|--|---------------|
| Grundstücks- und Wohnungswesen | 14 |
| Bau | 3 |
| Information und Kommunikation | 2 |
| Erbringung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen | 2 |
| Beherbergung und Gastronomie | 2 |
| Herstellung von Waren | 1 |
| Erbringung von sonstigen Dienstleistungen | 1 |
| Handel, Instandhaltung und Reparatur von Kraftfahrzeugen | 1 |
| Σ | 26 |

Tabelle 5: Unternehmensbranche der Gesellschaften¹²

Wird der Wirtschaftszweig „Grundstücks- und Wohnungswesen“ noch weiter nach ÖNACE 2008 untergliedert, so erhält man das Ergebnis, dass zehn Gesellschaften in der Unternehmensbranche „Kauf und Verkauf von eigenen Grundstücken, Gebäuden und Wohnungen“ und vier Gesellschaften im Bereich „Vermietung, Verpachtung von eigenen oder geleasteten Grundstücken, Gebäuden und Wohnungen“ operierten.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass die Untersuchungsstichprobe überwiegend aus kleinen Kapitalgesellschaften mit der Rechtsform einer GmbH besteht, bei denen

¹⁰ Eigene Darstellung.

¹¹ Vgl. Statistik Austria (2008).

¹² Eigene Darstellung.

die durchschnittliche Mitarbeiterzahl zwischen 0 und 50 liegt. Die Mehrzahl der Gesellschaften operiert zudem im Wirtschaftszweig „Grundstücks- und Wohnungswesen“.

1.3.3 Methodisches Vorgehen

Aufgrund der Zielsetzung der vorliegenden Arbeit, Bilanzmanipulationen in den Abschlüssen von österreichischen Unternehmen zu kategorisieren, basiert die Datenerhebung auf quantitativen Daten (Menge und Größe). Diese wurden aus einer Gutachtensanalyse gewonnen, die der Erhebungsmethode der Archiv- und Dokumentenanalyse zugeordnet wird. Da lediglich ein Teildatensatz aus der Gutachtendatenbank analysiert wird, handelt es sich um eine zufällige Datenauswahl. Dies bedeutet für die vorliegende Arbeit, dass die ermittelten Ergebnisse keinen Anspruch auf Allgemeingültigkeit erheben können bzw. sollen.

Es wird darauf hingewiesen, dass die Anzahl der dem Buchsachverständigen zur Verfügung gestellten und im Gutachten einbezogenen Jahresabschlüsse je Gutachten divergiert, da diese neben der Kooperationsbereitschaft des Beschuldigten vom einzelnen Gutachtensauftrag abhängig ist. Je mehr Abschlüsse von einer Gesellschaft vorliegen, desto größer ist auch die Wahrscheinlichkeit, dass Bilanzmanipulationen aufgedeckt werden. Gleiche Verstöße in den Abschlüssen aus den Folgejahren werden als Wiederholungsfehler gewertet und werden nicht in der Gesamtsumme der festgestellten Bilanzmanipulationen berücksichtigt. Es wurden jedoch auch mehrere Arten von Bilanzmanipulationen im Abschluss der gleichen Gesellschaft festgestellt. Die einzelnen manipulierten Abschlüsse der Gesellschaft werden im weiteren Verlauf als „Einheit“ im Sinne eines ganzheitlichen Rechnungswesens der Gesellschaft gesehen. Es wird also nicht näher ausgeführt, in welchem Abschluss der Gesellschaft die Unregelmäßigkeit festgestellt worden ist.

Die vorliegende Untersuchungsstichprobe umfasst 42 Bilanzmanipulationen. Die Qualifizierung als Bilanzmanipulation basiert auf drei unterschiedlichen Quellen. Es handelt sich um Bilanzmanipulationen, die

- im Rahmen des Gutachtensauftrags vom **Buchsachverständigen** aufgedeckt und detailliert erläutert wurden. Bei einigen Gutachten wurde auf das mangelhafte Rechnungswesen hingewiesen, jedoch wurden die buchhalterischen Verstöße – aufgrund ihrer untergeordneten Rolle bei der Erstellung des Gutachtens wegen fehlender Strafdrohung – nicht näher konkretisiert. In diesen Fällen war im Gutachten bei den Feststellungen zum Rechnungswesen der Gesellschaft lediglich die Bemerkung

kung „Kein ordnungsgemäßes Rechnungswesen“ angeführt. Somit wurden diese Verstöße im Zuge einer Analyse der Buchhaltungsunterlagen von der Verfasserin – unter Berücksichtigung der Wesentlichkeitsgrenze¹³ (siehe Grundsatz der Wesentlichkeit in Kapitel 2.2.2) – konkretisiert.

- im Rahmen von **Betriebsprüfungen** aufgedeckt und im (dem Gutachten beigefügten) Betriebsprüfungsbericht festgehalten wurden (siehe Fall 4).
- im Rahmen des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft vom zuständigen **Masseverwalter** aufgedeckt und auf die im Abschlussbericht, der dem Gutachten zugrunde liegt, hingewiesen wurde (siehe Fall 3).

Die 42 Bilanzmanipulationen werden anhand von 29 Fallstudien konkretisiert. Entscheidend bei der Bestimmung der Anzahl der einbezogenen Fälle zur Veranschaulichung der Bilanzmanipulation war dabei die Erwartung des Mehrwerts einer weiteren Fallbeschreibung.¹⁴ Da in der Fallstudienforschung nicht die repräsentative Abbildung der Grundgesamtheit in der Stichprobe, sondern vielmehr die Angemessenheit im Vordergrund steht, werden Fälle gewählt, die relevante Unterschiede aufweisen und dadurch von anderen Fällen abgrenzbar sind.¹⁵ Die ausgewählten 29 Fälle erfassen somit alle Arten von aufgedeckten Bilanzmanipulationen (siehe Anhang). Identische Bilanzmanipulationen (Hinsichtlich Begehungsart und manipulierten Abschlussposten) wurden bei zehn Gesellschaften festgestellt. Es handelt sich dabei um Unternehmen, die dem gleichen Gesellschafter zuzuordnen sind. Da einzelne Fälle somit auf Beobachtungen aus mehreren Fällen (es handelt sich um Fall 4, 6 und 12) resultieren, ist die vorliegende Untersuchung eine Mehrfallstudie, der im Gegensatz zu Einzelfallstudien eine überzeugendere Beweiskraft zugesprochen wird.¹⁶ Bei den Mehrfallstudien wurde der Praxisfall erläutert, bei welchem die festgestellte Bilanzmanipulation im Rechnungswesen der Gesellschaft im Vergleich am wesentlichsten war.

Wie bei der Festlegung der Untersuchungsstichprobe ersichtlich, wurden Unternehmen unterschiedlicher Branchenzugehörigkeit berücksichtigt, wodurch die Erklärungskraft des gewählten Ansatzes steigt. Die Fälle werden zunächst einzeln beschrieben und bestimmten Manipulationskategorien zugeordnet. Es wird im Hinblick auf die vorzunehmende Kategorisierung detailliert auf die fallbezogene Charakteristik der Bilanzmanipu-

¹³ Vgl. Keppert in Keppert/Brandstetter (2009), S. 50.

¹⁴ Vgl. Yin (2003), S. 51.

¹⁵ Vgl. Stake (1995), S. 4.

¹⁶ Vgl. Lillis/Mundy (2005), S. 120.

lationen eingegangen sowie im Rahmen der Schlussfolgerungen fallübergreifende Zusammenhänge analysiert.

Die Beschreibung der Fälle erfolgt nach einer gleichbleibenden Vorgehensweise: Aufdeckung, Konkretisierung und Systematisierung der Bilanzmanipulation. Bei der Erläuterung zur Aufdeckung der Bilanzmanipulation wird näher auf die Sachverständigenbestellung und die gegenständlichen Unternehmensbranchen eingegangen. Die Konkretisierung der Bilanzmanipulation umfasst die Erläuterung der Begehungsart und definiert gleichzeitig die Kategorie, in der diese zugordnet wird. Auf ausführliche Erläuterungen der GoB wird bewusst verzichtet, da im Mittelpunkt der Analyse die unterschiedlichen Erscheinungsformen von Bilanzmanipulationen stehen. Mit der anschließenden Systematisierung der Bilanzmanipulation wird versucht, die in Kapitel 2.3 erläuterte Theorie anhand der Praxisfälle anzuwenden. Auf die Unterscheidung zwischen Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung in den einzelnen Fällen wird bewusst verzichtet, da sich diese bereits aus der zugeordneten Kategorie (Erfolgswirksame oder erfolgsunwirksame Bilanzmanipulation) nachvollziehen lässt. Die restlichen Systematisierungen (Bilanz- oder Buchführungsdelikt sowie Primär- oder Sekundärdelikt) werden in den einzelnen Fallstudien untersucht. Anhand der fallübergreifenden quantitativen Analyse im Schlusskapitel wird ein Überblick der festgestellten Bilanzmanipulationen je Manipulationskategorie, manipuliertem Abschlussposten und Systematisierungsart gegeben.

1.4 Die Rolle des Buchsachverständigen im Rahmen von Bilanzmanipulationen

Bereits im Jahr 1838 wird auf die Problematik bei der Aufdeckung von Bilanzmanipulationen¹⁷ durch Gerichtsfunktionäre hingewiesen: „Es gehört zu den schwierigsten Geschäften, einem verschmitzten Rechner seine Malversationen nachzuweisen.“¹⁸ Wie bereits erwähnt, liegt es gemäß den berufsständischen Regelungen im Verantwortungsbereich des Abschlussprüfers, wirtschaftskriminelle Handlungen somit auch Bilanzmanipulationen aufzudecken.¹⁹ Im Rahmen von Strafverfahren kann diese Aufgabe jedoch

¹⁷ Die Bilanzen sind jedoch von den heutigen Bilanzen zu unterscheiden, da die Buchhaltung damals wohl nur aus monatlichen Kassenbestandsauszügen bestanden hat. Vgl. Gössweiner-Saiko (1981), S. 9.

¹⁸ Jagemann (1838), S. 45.

¹⁹ Vgl. Melcher (2009), S. 39.

auch dem Buchsachverständigen zuteil werden, womit angeführtes Zitat über „rechnerische Übeltaten“ wohl seine Gültigkeit behält.²⁰

Laut der Legaldefinition in § 125 Z 1 StPO ist der Sachverständige „[...] eine Person, die auf Grund besonderen Fachwissens in der Lage ist, beweis erhebliche Tatsachen festzustellen (Befundaufnahme) oder aus diesen rechtsrelevante Schlüsse zu ziehen und sie zu begründen (Gutachtenserstattung).“ Das Sachverständigengutachten dient somit im Rahmen des österreichischen Verfahrensrechts als eigenständiges Beweismittel. Der Sachverständige ist grundsätzlich nicht zu einer rechtlichen Beurteilung und Beweiswürdigung berechtigt. Sein Aufgabengebiet umfasst die Sachverhaltsdarstellung und ist auf die Lösung von Beweisfragen bzw. Tatfragen beschränkt.²¹ Am Beispiel der Bilanzmanipulationen zeigt sich jedoch, dass die Trennung von Rechts- und Tatfragen in der Praxis Schwierigkeiten aufwirft:

- **Tatfrage:** Entspricht der vorliegende Jahresabschluss den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung?
- **Rechtsfrage:** Wie werden die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung nach der Lehre und Rechtsprechung definiert?

Damit der Sachverständige im Rahmen von Bilanzmanipulationen die Tatfrage lösen und dadurch den Sachverhalt bewerten kann, muss zuerst ein Maßstab auf Grundlage einer vorgelagerten Rechtsfrage definiert werden. Die Rechtsfrage beinhaltet die Auslegung und Interpretation von unbestimmten Gesetzesbegriffen. Die Rolle des Buchsachverständigen bei der Aufdeckung von Bilanzmanipulationen nimmt somit eine Sonderstellung in der Sachverständigentätigkeit – bedingt durch die faktische Unmöglichkeit der Trennung von Rechts- und Tatfragen – ein.²²

Bei der Beantwortung der Tatfrage wird die subjektive Richtigkeit des Jahresabschlusses einschließlich der Festlegung einer Wesentlichkeitsgrenze als Beurteilungsmaßstab herangezogen, da kein Jahresabschluss, u.a. wegen der ex ante Stichtagsbewertung, objektiv vollkommen richtig sein kann (siehe Kapitel 2.2.2). Dabei muss der Buchsachverständige von dem pflichtgemäßen Normverhalten und der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsmannes bzw. Geschäftsleiters, insbesondere gemäß § 25 Abs. 1 GmbHG und § 84 Abs. 1 AktG, ausgehen. Hierbei ist auch auf die Bestimmun-

²⁰ Vgl. Gössweiner-Saiko (1981), S. 11.

²¹ Vgl. Siart/Eckert/Pohnert (2012), S. 9.

²² Vgl. Keppert in Keppert/Brandstetter (2009), S. 36f.

gen des § 22 Abs. 1 GmbHG und § 82 AktG zu verweisen, laut denen der Geschäftsführer bzw. der Vorstand zur Einrichtung und Führung eines adäquaten Rechnungswesens und internen Kontrollsystems verpflichtet ist.²³

Neben der Prüfung der verfahrensgegenständlichen Abschlüsse auf deren Übereinstimmung mit dem Bilanzrecht, umfassen die konkreten Aufgaben des Buchsachverständigen für den Fall einer Bilanzmanipulation zudem die Bewertung des Auskunftsverhaltens der Geschäftsleitung. Im Mittelpunkt stehen dabei neben den schriftlichen auch die mündlichen Auskünfte gegenüber dem Abschlussprüfer. Die Bewertung der Informationen erfolgt – gemessen an den berufsständischen Richtlinien – nach Gesichtspunkten der Vollständigkeit und Richtigkeit. Zudem wird die gewissenhafte und getreue Berichterstattung gegenüber dem Aufsichtsrat (falls vorhanden) bewertet.²⁴ Nachdem die Dokumentenprüfung abgeschlossen wurde, werden Zeugen und mögliche Komplizen sowie mutmaßliche Täter befragt.

Tatsächlich werden Buchsachverständige nur in den seltensten Fällen zur Prüfung der Nichtigkeit eines Jahresabschlusses bestellt, da Bilanzmanipulationen regelmäßig nur als **Vortaten** zu versuchten oder vollendeten Folgedelikten wie bspw. Betrug gesetzt werden. Da das Folgedelikt in der Regel strenger sanktioniert wird, kommt dieses öfters zur Anzeige als vermutete Bilanzdelikte.²⁵ Dadurch lässt sich auch die in Kapitel 1.3.1 angeführte Tatsache erklären, dass vom Buchsachverständigen nur in einem der untersuchten 63 Gutachtenaufträge der Verstoß gegen die Rechtsnorm § 122 GmbHG zu untersuchen war.

²³ Vgl. Keppert in Keppert/Brandstetter (2009), S. 50.

²⁴ Vgl. Keppert in Keppert/Brandstetter (2009), S. 38.

²⁵ Vgl. Keppert in Keppert/Brandstetter (2009), S. 38.

2 Terminologische Grundlagen und Rahmenbedingungen

2.1 Klassifikation von Wirtschaftsdelikten

Der Begriff des Delikts stammt aus dem Lateinischen „delictum“ und bedeutet „Vergehen, Fehler“.²⁶ Im Strafrecht wird damit ein verbotenes Verhalten einschließlich der Strafdrohung bezeichnet.²⁷ Das betriebswirtschaftliche Begriffsverständnis von Delikten ist jedoch weiter gefasst, da auch nicht mit Strafe bedrohte Verstöße berücksichtigt werden.²⁸

In der einschlägigen Literatur gibt es keine abschließende und allgemeingültige Begriffsdefinition von Wirtschaftsdelikten bzw. dem oft synonym verwendeten Begriff der Wirtschaftskriminalität.²⁹ Die zahlreichen Definitionsansätze werden damit begründet, dass es sich um ein interdisziplinäres Phänomen handelt, das neben der Betriebswirtschaft auch das Strafrecht, die Psychologie, Soziologie sowie Ethik und Moral umfasst und in unterschiedlichen Rechtsnormen konkretisiert wird.³⁰ Das Begriffsverständnis wird durch die vielfältigen Erscheinungsformen und die Komplexität von Wirtschaftsdelikten zusätzlich erschwert. Folglich existieren zahlreiche Ansätze zur Klassifikation von Wirtschaftsdelikten.³¹

In dieser Arbeit wird einer Expertenstudie von KPMG zur Systematisierung von Wirtschaftsdelikten gefolgt, welche wirtschaftskriminelle Handlungen in drei Unterkategorien gliedert:

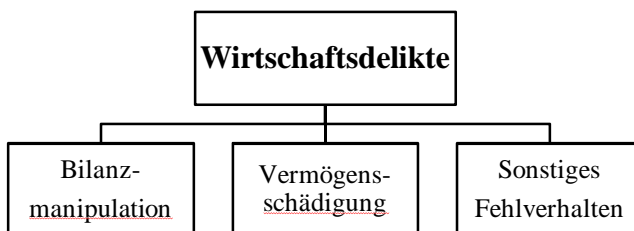


Abbildung 1: Klassifikation von Wirtschaftsdelikten³²

²⁶ Vgl. Pons Online-Wörterbuch Lateinisch-Deutsch.

²⁷ Vgl. Nagel/Eger (2003), S. 49.

²⁸ Vgl. Kohl (1991), S. 87.

²⁹ Vgl. Gisler (1994), S. 29.

³⁰ Vgl. IIA Austria (2007), S. 11.

³¹ Vgl. bzgl. einer Übersicht über Klassifikationsvorschläge etwa Sell (1999), S. 2ff.; Hauser (2000), S. 32ff.

³² Eigene Darstellung in Anlehnung an KPMG (2011).

Die gewählte Klassifikation ist im Hinblick auf die Zielsetzung der Arbeit sinnvoll, da sie deutlich zeigt, dass die Bilanzmanipulation (siehe Kapitel 2.2 zur Definition von Bilanzmanipulationen) eine Form von Wirtschaftsdelikten darstellt und von Vermögensschädigungen und sonstigem Fehlverhalten abzugrenzen ist. Die Vermögensschädigung umfasst insbesondere den Diebstahl und die Unterschlagung von Vermögensgegenständen sowie Betrug und Untreue. Unter sonstigem Fehlverhalten werden Gesetzesverstöße verstanden, die nicht direkt den Bilanzmanipulationen oder Vermögensschädigungen zugeordnet werden. Zu den sonstigen Gesetzesverstößen werden fraudulente Handlungen wie Wettbewerbsdelikte oder Geldwäsche gezählt.³³ Laut dem im angloamerikanischen Raum weit verbreiteten Ansatz der ACFE fallen unter die dritte Kategorie ausschließlich Korruptionsdelikte.³⁴

Die drei Kategorien unterscheiden sich nicht nur durch die Manipulationsart, sondern auch im Hinblick auf die Motivation des Täters. Bei Bilanzmanipulationen ist die Erlangung eines persönlichen Vorteils in der Regel nur ein mittelbarer Motivationsgrund (siehe Kapitel 2.3.3). Vermögensschädigungen in Form von Diebstahl oder Unterschlagung werden dagegen meist mit der Absicht getätigt, einen unmittelbaren Vermögensvorteil zu erlangen. Für die Kategorie „Sonstiges Fehlverhalten“ kann aufgrund der unterschiedlichen Deliktstypen keine allgemeingültige Motivation des Täters bestimmt werden. Oftmals handelt der Täter jedoch mittelbar in vermeintlichen Unternehmensinteressen. (Z.B. kann das unmittelbare Handlungsziel von Bestechung eine Erlangung von Aufträgen für das Unternehmen und das mittelbare Handlungsziel bspw. eine höhere variable Vergütung durch die realisierte Umsatzsteigerung sein).³⁵ In der einschlägigen Fachliteratur gibt es zahlreiche empirische Studien zur Frage nach möglichen Motiven der Unternehmensleitung hinter der Durchführung von Wirtschaftsdelikten.³⁶ Auf die Motivationsgründe zur Begehung von Bilanzmanipulationen wird im weiteren Verlauf der Arbeit in der jeweiligen Manipulationskategorie im Rahmen der Systematisierung gesondert eingegangen.

Die Vermögensschädigung tritt laut der angeführten KPMG-Studie in Großkonzern und in mittelständischen Unternehmen vergleichsweise am häufigsten auf. Die Öffentlichkeitswirkung ist bei den anderen Kategorien (der Bilanzmanipulation und dem sonsti-

³³ Vgl. IIA Austria (2007), S. 14.

³⁴ Vgl. ACFE (2012), S. 26.

³⁵ Vgl. KPMG (2009), S. 4.

³⁶ Vgl. etwa Freidank (2005).

gen Fehlverhalten) jedoch weitaus höher. Dies führt in der Regel zu einem erheblich höheren (im)materiellen Schaden für die Unternehmung.³⁷

2.2 Zum Begriff der Bilanzmanipulation

2.2.1 Begriffliche Abgrenzungen

In der deutschsprachigen Literatur existieren zahlreiche Termini, welche Handlungen beschreiben, die zu gesetz- und ordnungswidrigen Abschlüssen und Lageberichten von Unternehmen oder Konzernen führen.³⁸ So werden neben der Bilanzmanipulation die Begrifflichkeiten: Bilanzdelikt, Bilanzfehler, Bilanztäuschung, Bilanzbetrug, Bilanzskandal, das Bilanzrecht betreffendes Wirtschaftsdelikt, Rechnungslegungsmanipulation, Manipulation von Finanzinformationen und Jahresabschlussfehler sowie Informationsdelikte in der Rechnungslegung und Unternehmensberichterstattung oft synonym verwendet.³⁹ Dementsprechend vielfältig sind auch die Definitionen, welche die gegenständlichen Handlungen näher zu erläutern versuchen. Um inhaltliche und sprachliche Verständnisprobleme zu vermeiden, ist es notwendig, für die vorliegende Arbeit ein einheitliches Begriffsverständnis zu schaffen. Im Vorfeld werden die bereits existierenden Bezeichnungen und Definitionen verglichen und kritisch betrachtet.

Bei der Wahl der Bezeichnung fällt auf, dass mehrheitlich ausschließlich das Berichtsinstrument „Bilanz“ genannt wird. Jedoch können auch die übrigen Bestandteile eines Jahresabschlusses (GuV und Anhang) sowie der Lagebericht derart manipuliert werden, dass ein nicht der Wirklichkeit entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entsteht. Bilanzmanipulationen umfassen somit nicht – wie die Bezeichnung vermuten lässt – ausschließlich Manipulationen der Bilanz. Aus Vereinfachungsgründen scheint die Umgehung der sich anbietenden, allerdings sperrigen Begrifflichkeit „Jahresabschlussfehler“ jedoch gerechtfertigt.⁴⁰ Tatsächlich wird u.a. vom (deutschen) IDW gefordert, dass neben dem Jahres- und Konzernabschluss noch weitere Berichtsinstrumente – wie etwa Quartalsberichte und Ad-hoc-Meldungen – in die Definition der Bilanzmanipulationen mit aufgenommen werden müssen.⁴¹ Diese sind zwar von der Prüfung des Abschlussprüfers ausgeschlossen, jedoch scheint die Forderung im Hinblick

³⁷ Vgl. KPMG (2009), S. 4.

³⁸ Vgl. Marker (1970), S. 33.

³⁹ Vgl. etwa Schirmeister/Siebold (2008), S. 505; Marker (1970) S. 32f.; Peemöller/Hofmann (2005), S. 11f.; Zwischenberger (2011), S. 416.

⁴⁰ Vgl. Marker (1970), S. 33.

⁴¹ Vgl. IDW (2006), S. 696ff.

auf börsennotierte Kapitalgesellschaften, welche der Ad-hoc-Pflicht (gemäß § 48d Abs. 1 BörseG) sowie der Pflicht zur Veröffentlichung von Zwischenmitteilungen (in Form von Halbjahresfinanzberichten gemäß § 87 Abs. 1 BörseG und Quartalsberichten gemäß § 87 Abs. 6 BörseG) unterliegen, zweckmäßig.⁴² Da es in Bezug auf die Bestrafung von Bilanzmanipulationen (siehe Kapitel 2.5) unabhängig ist, ob diese pflichtgemäß oder auf freiwilliger Basis erstellt wurden (wie bspw. Zwischenbilanzen), werden in der Definition von Bilanzmanipulationen alle Berichtsinstrumente des Unternehmens mit Öffentlichkeitswirksamkeit erfasst.

Hinsichtlich der zweiten Wortsilbe ist „Manipulation“ in dieser Arbeit den Begriffen „Fehler“, „Delikt“, „Täuschung“, „Betrug“ und „Skandal“ vorzuziehen. Zum einen wird Abstand von der juristischen Diktion „Delikt“ genommen,⁴³ zum anderen unter Vermeidung des Wortes „Fehler“ von einer Bewertung in Richtung unbewusster Verstöße abgesehen. Auch die Bezeichnung „Täuschung“ und „Betrug“ erscheinen nicht treffend, da die subjektive Tatbestandsseite zunächst ausgeschlossen werden soll. Letztlich wird auch der Begriff „Skandal“ (laut Duden „Geschehnis, das Anstoß und Aufsehen erregt“⁴⁴) nicht verwendet, da Bilanzskandale in der Regel erst in Zusammenhang mit öffentlichem Aufsehenerregen gebracht werden und eine Vielzahl der Bilanzmanipulationen somit nicht erfasst werden würden.⁴⁵ Der Begriff der Manipulation kennzeichnet sich dadurch, dass der Wahrheitsgehalt der Information für den manipulativ handelnden Akteur nur zweitrangig ist und wird wie folgt definiert: „Beeinflussung oder Lenkung eines Menschen, einer Gruppe, oder eines sozialen Phänomens (z.B. der öffentlichen Meinung), auch die verzerrende Darstellung eines Sachverhalts durch gezielte, aber für den Adressaten undurchschaubare Steuerungsimpulse bzw. Informationseingaben.“⁴⁶

2.2.2 Das Wesentlichkeitsprinzip i.Z.m. Verstößen gegen die GoB

In der Literatur wird über die Sinnhaftigkeit einer Abgrenzung von wesentlichen und unwesentlichen Verstößen in der Rechnungslegung diskutiert. Gegen eine differenzierte Betrachtung spricht die Argumentation, dass Falschdarstellungen im Jahresabschluss in der Regel darauf abzielen, die Bilanzadressaten zu täuschen und daher von einer gene-

⁴² Vgl. Ballwieser/Dobler (2003), S. 449.

⁴³ Vgl. Marker (1970), S. 32f.

⁴⁴ <http://www.duden.de/rechtschreibung/Skandal>.

⁴⁵ Vgl. Peemöller/Hofmann (2005), S. 8.

⁴⁶ Brockhaus (2006), Band 17, S 606.

rellen Wesentlichkeit von Bilanzmanipulationen ausgegangen werden muss.⁴⁷ Es wird die Meinung vertreten, dass zumindest eine bewusste Unterlassung von Pflichtangaben im Jahresabschluss – auch im Sinne des Vollständigkeitsprinzips – eine wesentliche Verletzung darstellt.⁴⁸

Laut h.M. sowie den Strafbestimmungen (siehe Kapitel 2.5) kann jedoch nicht schon jeder (noch so unbedeutende) objektive Verstoß gegen die Bilanzierungsvorschriften zur Beeinträchtigung der Informationsinteressen der Bilanzadressaten und somit zur gesellschaftsrechtlichen Nichtigkeit eines Jahresabschlusses führen.⁴⁹ Vielmehr wird – in Anlehnung an das nicht-kodifizierte, aber in § 195 UGB als Bestandteil der GoB umfassende Prinzip der Wesentlichkeit⁵⁰ – eine Differenzierung von wesentlichen und unwesentlichen Sachverhalten gefordert und in den Definitionen von Bilanzmanipulationen explizit auf die notwendige Wesentlichkeit hingewiesen.⁵¹

Auch im AktG sind im Interesse einer Bestandssicherheit von Unternehmen und in Bezug auf Gewinnausschüttungen Wesentlichkeitsgrenzen zu beachten. Ein Jahresabschluss ist gemäß § 202 Abs. 1 Z 2 AktG nichtig, „wenn er mit dem Wesen der Aktiengesellschaft unvereinbar ist oder durch seinen Inhalt Vorschriften verletzt, die ausschließlich oder überwiegend zum Schutz der Gläubiger der Gesellschaft oder sonst im öffentlichen Interesse gegeben sind.“ Gemäß § 195 Abs. 3 AktG liegt keine Verletzung der Vorschriften über die Gliederung des Jahresabschlusses vor, wenn die Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses nur unwesentlich beeinträchtigt wird. Tatsächlich führen Gliederungsfehler oder die Nichteinhaltung von Verrechnungsverboten nur in den seltensten Fällen zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses.⁵² Überbewertungen, unzulässige Aktivierungen sowie gesetzwidrig unterlassene Passivierungen können dagegen das Gläubigerschädigungspotenzial wesentlich beeinflussen.⁵³ Während bei einer Unterbewertung eine Gefährdung des Gläubigerschutzes wohl ausgeschlossen werden kann, ist jedoch (nur in besonders schwerwiegenden Fällen) eine potenzielle Beeinträchtigung des öffentlich interessierten Verkehrskreises der Gesellschaft gegeben.⁵⁴

⁴⁷ Vgl. Hamann (2003), S. 39ff.

⁴⁸ Vgl. Feichtner (1993), S. 229ff.

⁴⁹ Vgl. Dregger in Doralt/Nowotny/Kalss (2012), § 202 AktG, Rz 22.

⁵⁰ Vgl. Reiter/Reiter (2010), S. 1.

⁵¹ Vgl. Keppert in Keppert/Brandstetter (2009), S. 50.

⁵² Vgl. Keppert in Keppert/Brandstetter (2009), S. 54f.

⁵³ Vgl. Zwischenberger (2011), S. 359f.

⁵⁴ Vgl. Dregger in Doralt/Nowotny/Kalss (2012), § 202 AktG, Rz 23.

Diese Grenzen der Wesentlichkeit zur Beurteilung, ob ein Jahresabschluss nicht mehr den GoB entspricht, gilt in analoger Anwendung bei einer GmbH.⁵⁵

Ausgangspunkt der Nichtigkeitsprüfung ist die Feststellung, ob durch den Verstoß die Informationsfunktion des Jahresabschlusses beeinträchtigt wird.⁵⁶ Es ist also zunächst zu klären, ob eine „unrichtige“ Bilanz vorliegt, wenn sich unter voller Beachtung der GoB ein anderes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft ergeben hätte. Diese Fragestellung ist grundsätzlich mit einem „Ja“ zu beantworten, da die Forderung der Abbildung einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Unternehmenslage bereits in der Forderung der Beachtung der Rechnungslegungsvorschriften enthalten ist.⁵⁷ Hier ist bspw. auch in Anlehnung an das Vollständigkeitsprinzip auf die Korrekturfunktion des Anhangs gemäß § 236 UGB hinzuweisen, die sicherstellen soll, dass der Jahresabschluss – trotz Abweichung von den GoB wegen besonderer Umstände – ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft vermittelt.⁵⁸ Zudem trägt auch der Lagebericht dazu bei, den durch die Bilanz, GuV und Anhang beschränkten Einblick in die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft durch zusätzliche Informationen über Unternehmen und Umwelt zu ergänzen.⁵⁹ Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass zur Beurteilung der Fehlerhaftigkeit eines Jahresabschlusses die Einhaltung der Generalklausel (nämlich die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zum Abschlussstichtag) sowie Kenntnisse und Kenntnismöglichkeiten eines sorgfältigen Bilanzerstellers geprüft werden.⁶⁰

Im Zusammenhang mit dem Aspekt der Wesentlichkeit ist zudem auf die Abschlussprüfung hinzuweisen, da nur solche Falschangaben, die den Jahresabschluss wesentlich beeinflussen, vom Abschlussprüfer aufgedeckt werden müssen. Grund dafür ist die Komplexität der Rechnungslegung, welche bei einer strengen Prüfung (im Sinne einer Vollprüfung, statt einer stichprobenartigen Untersuchung ausgewählter Prüfungsfelder) dazu führt, dass wohl kein Jahresabschluss frei von Fehlern ist.⁶¹

⁵⁵ Vgl. Reiter/Reiter (2010), S. 5.

⁵⁶ Vgl. Dregger in Doralt/Nowotny/Kalss (2012), § 202 AktG, Rz 23.

⁵⁷ Vgl. Schiel (2012), S. 25.

⁵⁸ Vgl. Wöhe/Kußmaul (2012), S. 39.

⁵⁹ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2012), S. 926.

⁶⁰ Vgl. Nowotny in Keppert/Brandstetter (2009), S. 80.

⁶¹ Vgl. IWP (2012), S. 1.

Nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über vier Abgrenzungskriterien, die laut Beck'schem Bilanzkommentar für eine Nichtigkeit von Jahresabschlüssen maßgebende Wesentlichkeitsgrenzen darstellen und auch in der österreichischen Rechtsprechung zur Anwendung kommen. Dabei gilt, dass von einer Wesentlichkeit auszugehen ist, wenn mindestens ein Kriterium erfüllt wird.⁶²

| Kriterium | Abweichung | Bezugsgröße |
|-----------|---|---|
| a.) | um mindestens 10% (bzw. um mindestens 5%) sowie 0,25% | des Jahresergebnisses (des Vorsteuerergebnisses) der Bilanzsumme |
| b.) | um mindestens 5% | der Bilanzsumme |
| c.) | um mindestens 10% | der – für das Unternehmen (oder seine Organe) besonders wichtige – sonstige Einzelposten des Jahresabschlusses |
| d.) | Überschreitung gesellschaftsrechtlich relevanter Grenzen (z.B. Größenklasseneinteilung, Verlust von 50% des Grundkapitals, Vereitelung der Überschuldung) | |

Tabelle 6: Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenzen⁶³

Die dargestellten Bezugsgrößen stellen lediglich Anhaltspunkte in Form von Orientierungshilfen dar und besitzen keine Allgemeingültigkeit.⁶⁴ Genau definierte, objektive Abgrenzungskriterien fehlen und sind vielmehr im Einzelfall vom pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers oder Buchsachverständigen bzw. der Rechtsprechung abhängig. Bspw. können sich Verstöße gegen die Rechnungslegung, die in einem Wirtschaftsjahr als geringfügig qualifiziert werden, im Zeitverlauf kumulativ fortsetzen und dadurch Wesentlichkeit erlangen.⁶⁵

2.2.3 Hinweis auf die „Wahrheit“ der Berichterstattung

Von einigen Autoren – wie bspw. von Le Coutre⁶⁶ und Peemöller⁶⁷ – wird gefordert, in der Definition ausdrücklich auf die Wahrheit der Angaben im Jahresabschluss hinzuweisen. Die Forderung beinhaltet den Hinweis darauf, dass die Informationen im Jahresabschluss den gesetzlichen Regelungen inklusive den Rechnungslegungsgrundsätzen sowie der Satzung bzw. dem Gesellschaftsvertrag entsprechen.⁶⁸ Zum einen wird die Forderung der wahrheitsgemäßen Berichterstattung jedoch bereits durch den Grundsatz

⁶² Vgl. Reiter/Reiter (2010), S. 5 i.V.m. Winkeljohann/Schellhorn in Ellrott/Förschle/Kozikowski/Winkeljohann (2006), § 264 dHGB, Rz 57.

⁶³ Eigene Darstellung

⁶⁴ Vgl. Scheffler in Kirsch/Thiele (2007), S. 519f.

⁶⁵ Vgl. Nowotny in Keppert/Brandstetter (2009), S. 73.

⁶⁶ Vgl. Le Coutre (1937), S. 97.

⁶⁷ Vgl. Peemöller/Hofmann (2005), S. 21.

⁶⁸ Vgl. Melcher (2009), S. 64.

der Bilanzwahrheit verlangt,⁶⁹ zum anderen kann bzw. soll der Jahresabschluss gemäß § 195 UGB lediglich „ein möglichst getreues Bild [...]“ vermitteln. So führt etwa – neben steuerrechtlichen Vorschriften⁷⁰ – die übermäßige Ausrichtung des Gläubigerschutzes im UGB zu einer pessimistischen Verzerrung der wirtschaftlichen Lage der Unternehmung.⁷¹ Eine bilanzielle Richtigkeit bzw. eine „Wahrheit“ in Bilanzfragen existiert grundsätzlich nicht („There is no truth in accounting“).⁷² Falsch kann nur sein, was gegen maßgebliche Bewertungsregeln verstößt und außerhalb zulässiger Bewertungsspielräumen liegt.⁷³ In Fachkreisen wird in diesem Zusammenhang oft die Bezeichnung der „unvertretbaren Bilanz“ verwendet.⁷⁴ Der Hinweis auf die „Wahrheit“ und somit der Richtigkeit der Berichterstattung erscheint jedoch in Anlehnung an den strafrechtlichen Kontext von Bilanzmanipulationen zweckmäßig, da auch eine unrichtige Kommunikation der Geschäftsleitung über die Verhältnisse der Gesellschaft sanktioniert wird (siehe Kapitel 2.5.2.3).

2.2.4 Berücksichtigung von (un)absichtlichen Verstößen

Die Definitionsansätze unterscheiden sich auch hinsichtlich der Einbeziehung von unabsichtlichen Verstößen gegen die Regeln der Rechnungslegung. Diese unbewussten Verstöße werden auch häufig als „Fehler“ bezeichnet. Neben der unbeabsichtigten Falschanwendung oder -auslegung der GoB treten insbesondere folgende Verstöße auf: Schreibfehler, Rechenfehler, Lesefehler, Schätzfehler, Übertragungsfehler, Fehler durch Übersehen etc.⁷⁵

Die absichtlichen Verstöße werden häufig auch als dolose Handlungen bezeichnet, da sich der lateinische Begriff „Dolus“ aus dem römischen Zivil- und Strafrecht ableitet und übersetzt so viel wie „List, Hinterlist, Betrug, Heimtücke, Täuschung“⁷⁶ bedeutet.⁷⁷ Da die Abschlussprüfer nach den gesetzlichen Regelungen gemäß § 273 UGB und den berufsständischen Verlautbarungen zur Aufdeckung von sowohl absichtlichen wie auch unabsichtlichen Bilanzmanipulationen verpflichtet sind, erscheint es zweckmäßig, beide

⁶⁹ Vgl. Wöhe/Kußmaul (2012), S. 39.

⁷⁰ Vgl. Schiel (2012), S. 25.

⁷¹ Vgl. Wöhe/Döring (2010), S. 899.

⁷² Vgl. Altenberger/Lewisch (2010), S. 612.

⁷³ Vgl. Bieg/Kußmaul/Waschbusch (2012), S. 58.

⁷⁴ Vgl. Altenberger/Lewisch (2010), S. 612.

⁷⁵ Vgl. Melcher (2009), S. 62.

⁷⁶ Pons Online-Wörterbuch Lateinisch-Deutsch.

⁷⁷ Vgl. Bäcker (2002), S. 22.

Arten von Verstößen in der Definition zu berücksichtigen. Eine Trennung ist ohnehin nur schwer objektivierbar.⁷⁸

2.2.5 Aspekt der Benachteiligung der Bilanzadressaten

Bilanzmanipulationen verfolgen – als illegale Interessenspolitik der Unternehmensführung – häufig das Ziel, insbesondere Anteilseigner sowie Aufsichts- und Prüfungsorgane zu täuschen.⁷⁹ Eine Unstimmigkeit besteht jedoch hinsichtlich der Frage, ob eine Benachteiligung des Bilanzadressaten für das Vorliegen und somit für das Begriffsverständnis von Bilanzmanipulation notwendig ist.

In der Definition von Le Coutre⁸⁰ und Peemöller⁸¹ wird die Benachteiligung explizit erwähnt.⁸² Mertens spricht lediglich von einer Beeinflussung des Verhaltens des Bilanzadressaten.⁸³ Laut Altenberger⁸⁴ und Keppert⁸⁵ ist die Herbeiführung eines Nachteils bzw. Schadens nicht Voraussetzung einer Bilanzmanipulation, jedoch löse die Falschdarstellung grundsätzlich Gefahren für andere Rechtsgüter aus. Daher werden Bilanzmanipulationen auch als abstrakte Gefährungsdelikte (= Delikte, bei denen schon die bloße theoretische Möglichkeit einer Beeinträchtigung ausreicht)⁸⁶ bezeichnet.

2.2.6 Begriffsverständnis für die folgenden Untersuchungen

Um die oben angeführten Grundhaltungen zu den einzelnen Diskussionspunkten zusammenzufassen, wird Bilanzmanipulation in Anlehnung an die Definition von Hofmann und Schiel in dieser Arbeit wie folgt definiert:⁸⁷ Bilanzmanipulationen sind **bewusste oder unbewusste Verstöße gegen die Regeln der Rechnungslegung im Bereich der Bilanz, der GuV und anderer Berichtsinstrumente, die dazu führen, dass ein wesentlich unrichtiges Bild der wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft dargestellt wird.**

Bilanzmanipulationen können je nach ihrer Zweckmäßigkeit unterschiedlich systematisiert werden. Beispiele für in weiterer Folge häufig vorkommende Gliederungskriterien

⁷⁸ Vgl. BDO (2012).

⁷⁹ Vgl. Krommes (2011), S. 556.

⁸⁰ Vgl. Le Coutre (1937), S. 97.

⁸¹ Vgl. Peemöller/Hofmann (2005), S. 21.

⁸² Vgl. Peemöller/Hofmann (2005), S. 21.

⁸³ Vgl. Mertens (2000), S. 3.

⁸⁴ Vgl. Altenberger/Kroiss/Fellerer (2004), S. 93ff.

⁸⁵ Vgl. Keppert in Keppert/Brandstetter (2009), S. 38.

⁸⁶ Vgl. Kienapfel (2009), S. 37.

⁸⁷ Vgl. Hofmann (2008), S. 96; Schiel (2012), S. 26.

– die alle ihre praktische Berechtigung und Relevanz haben – sind Art des Verstoßes gegen GoB, Form und Auswirkung des Vergehens sowie die Unterscheidung zwischen Primär- und Sekundärdelikten, welche eng mit der Zielsetzung des Täters verbunden sind.⁸⁸

2.3 Systematisierung von Bilanzmanipulationen

2.3.1 Bilanz-, Buchführungs- und Inventurdelikte

Bilanzdelikte werden – wie bereits erwähnt – oft synonym mit Bilanzmanipulationen verwendet und dabei der Begriff der Buchführungs- und Inventurdelikte vernachlässigt. Vielmehr ist die Bilanzmanipulation jedoch als Überbegriff der drei Deliktarten zu verstehen. Eine terminologische Unterscheidung der Delikte ist sinnvoll, da im Rechnungswesen der Unternehmung auch zwischen den Begrifflichkeiten der Bilanzerstellung und der (zeitlich vorgelagerten) Inventur und Buchführung unterschieden wird. Die Einteilung der Deliktarten erfolgt je nach Art des Verstoßes gegen die unternehmensrechtlichen GoB. Diese beziehen sich nicht ausschließlich auf gesetzliche Bestimmungen, sondern umfassen auch Judikate, gutachterliche Stellungnahmen sowie das Gewohnheitsrecht der Praxis einer unternehmerisch tätigen Gesellschaft.⁸⁹ Sie setzen sich zusammen aus den Grundsätzen der materiellen Ordnungsmäßigkeit (Vollständigkeit und Richtigkeit) und formellen Ordnungsmäßigkeit (Klarheit und Übersichtlichkeit). Die GoB werden gegliedert nach GoB i.e.S., den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur.

- Als **Buchführungsdelikte** werden Verstöße gegen die GoB i.e.S. verstanden. Die GoB i.e.S. beziehen sich dabei auf die Ordnungsmäßigkeit bei der Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen sowie der Organisation der Buchführung.
- Mit **Bilanzdelikten** werden dagegen Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung bezeichnet.⁹⁰ Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung regeln Bilanzansatz (Bilanzierung „dem Grunde nach“) und Bilanzbewertung (Bilanzierung „der Höhe nach“).⁹¹

⁸⁸ Vgl. Kohl (1991), S. 108ff.

⁸⁹ Vgl. Leffson (1987), S. 21.

⁹⁰ Vgl. Kohl (1991), S. 85f.

⁹¹ Vgl. Wöhe/Kußmaul (2012), S. 35ff.

- Bei **Inventurdelikten** wird gegen die Grundsätze einer ordnungsgemäßen Inventur verstoßen, die mit einer mengen- oder wertmäßig unrichtigen Bestandsaufnahme einhergehen.⁹²

Nachfolgende Abbildung soll die dargelegten Zusammenhänge verdeutlichen:

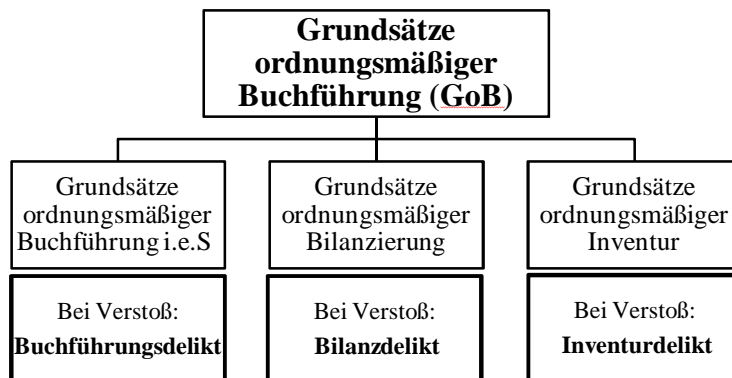


Abbildung 2: Übersicht der GoB und Deliktarten bei deren Verstoß⁹³

2.3.2 Bilanzverschleierungen und -fälschungen

Die Begriffe der Bilanzverschleierung und Bilanzfälschung waren im Schrifttum lange Zeit umstritten. Sowohl in der betriebswirtschaftlichen wie auch in der rechtswissenschaftlichen Literatur wurden verschiedene Ansätze zu möglichen Abgrenzungskriterien definiert. Im Mittelpunkt der fachlichen Diskussionen stand dabei der Einfluss von Bilanzmanipulationen auf das Jahresergebnis. Einer der ersten Autoren, welcher diese Ansicht im Jahr 1908 vertrat, grenzte die Begrifflichkeiten wie folgt voneinander ab:⁹⁴

- Eine Bilanzverschleierung liegt vor, „wenn [...] durch Einstellung falscher Posten, bei richtigem Endergebnis, die Übersichtlichkeit verloren geht.“
- Eine Bilanzfälschung dagegen liegt vor, „wenn [sich] durch Einstellung falscher Posten ein unrichtiges Endergebnis ergibt.“

Oft wurden auch die einzelnen GoB als wirtschaftlich-praktisches Kriterium herangezogen, um eine klare Begriffsabgrenzung von Bilanzverschleierung und -fälschung zu erreichen. Dabei sind Bilanzmanipulationen (als Überbegriff von Bilanzverschleierung und -fälschung) als Verstöße gegen einen oder mehrere Grundsätze interpretiert worden. Bspw. vertrat Wolf im Jahr 1929 die Meinung, dass alle Verstöße gegen den Grundsatz

⁹² Vgl. Kohl (1991), S. 122.

⁹³ Eigene Darstellung.

⁹⁴ Vgl. Schönwandt (1908), S. 21.

der Bilanzklarheit dem Begriffsverständnis der Bilanzverschleierung zuzuordnen sind.⁹⁵ In der aktuellen betriebswirtschaftlichen Fachliteratur werden die beiden dargelegten Ansatzkriterien häufig miteinander kombiniert. Daraus lassen sich folgende Interpretationen ableiten:

- Bei **Bilanzverschleierungen** werden Tatsachen „unklar“, „undeutlich“ oder „unübersichtlich“⁹⁶ – aber nicht notwendigerweise „unwahr“ – dargestellt (= Darstellungsfälschung), jedoch bleibt das Jahresergebnis davon unberührt. Bilanzverschleierungen verstoßen folglich gegen das Prinzip der **Bilanzklarheit** und das der **Bilanzkontinuität**.⁹⁷
- **Bilanzfälschungen** liegen dagegen vor, wenn „unwahre“ Tatsachen angegeben werden, welche das Jahresergebnis unberechtigterweise positiv oder negativ beeinflussen (= Ergebnisfälschung). Bilanzfälschungen verstoßen gegen das Prinzip der **Bilanzwahrheit** und somit gegen die Grundsätze der Richtigkeit und Willkürfreiheit.⁹⁸ Das Ergebnis einer Bilanzfälschung ist eine falsche Bilanz. (Eine gefälschte Bilanz liegt dagegen vor, wenn eine richtige Bilanz – im Sinne der Urkundenfälschung – nachträglich rechtswidrig modifiziert wird.)⁹⁹

Das Auftreten von Mischtypen aus dem Zusammenspiel von Bilanzverschleierungen und -fälschungen ist dabei nicht auszuschließen, jedoch wird in der Regel der eine oder andere Typ charakteristisch vorherrschen. Dabei gilt auch in Anlehnung an einleitendes Zitat dass Bilanzverschleierungen in der Regel einen größeren kriminellen Willen als „plumpe“ Bilanzfälschungen aufweisen. Die Unterscheidung der beiden Begrifflichkeiten hat sich für kriminalistische Untersuchungen als sinnvoll erwiesen.¹⁰⁰

2.3.3 Primär- und Sekundärdelikte

Bilanzmanipulationen können sowohl in Form eines Primärdelikts wie auch Sekundärdelikts auftreten. Die unterschiedlichen Termini sind abhängig von dem eigentlichen Handlungsziel des Täters. Ist das vorrangige Ziel des Täters, die Rechnungslegung der Unternehmung zu manipulieren, handelt es sich bei den Bilanz- und Buchführungsdelikten um Primärdelikte. Werden jedoch Bilanzmanipulationen vorgenommen, um ein

⁹⁵ Vgl. Wolf (1929), zitiert in Marker (1970), S. 69ff.

⁹⁶ Vgl. Gelbmann (2003), S. 23.

⁹⁷ Vgl. Thiess (1922), S. 3.

⁹⁸ Vgl. Hofmann (2008), S. 97.

⁹⁹ Vgl. Podobnik (2001), S. 8.

¹⁰⁰ Vgl. Gössweiner-Saiko (1981), S. 146ff.

Folgedelikt vorzubereiten oder zu verschleiern, wie es in der Praxis regelmäßig vorkommt¹⁰¹, wird häufig der Terminus des Sekundärdelikts verwendet.¹⁰² Bilanzmanipulationen werden insbesondere gefährlich (hinsichtlich des Schadensausmaßes), wenn noch andere Rechtsgüter davon betroffen sind. Dies ist z.B. der Fall, wenn die Bilanzmanipulation zu Zwecken wie Betrug, Gläubiger- oder Anlegerschädigung eingesetzt wird.¹⁰³

Die Sekundärdelikte (bzw. Folgedelikte oder Verschleierungsdelikte) können nach Art der Manipulation, Art der Verschleierungshandlung, ihrer Dauer sowie dem Zeitpunkt ihrer Ausübung systematisiert werden. Analog dem Primärdelikt können Manipulationen auftreten, die direkt im Rechnungswesen ausgeübt werden und somit die Abbildungsebenen verfälschen. Sekundärdelikte umfassen jedoch auch manipulierte Informationen, die als korrekte Informationen in der Abbildungsebene dargestellt werden.¹⁰⁴ Bei den Arten der Verschleierungshandlungen wird aktives Verhalten (bspw. in Form von gezielter Falschsetzung von Spuren) und passives Verhalten (bspw. Vernichtung von Spuren) des Täters abgegrenzt, um vom ausgeübten Primärdelikt abzulenken.¹⁰⁵ Das Kriterium der Dauer trennt vorübergehende von endgültiger Verschleierung.¹⁰⁶ Sekundärdelikte können vor dem, parallel zum oder nach dem Primärdelikt ausgeübt werden. Die nachfolgenden Beispiele dienen der Verdeutlichung:¹⁰⁷

- **Bsp.: Sekundärdelikt vor Primärdelikt**

Sekundärdelikt (Bilanzmanipulation): Forderung wird nicht ausgebucht (= vorübergehend). Sobald die Forderung erfolgswirksam ausgebucht wurde, ist das Primärdelikt endgültig verschleiert.

Primärdelikt: Unterschlagung des Geldeingangs durch Angabe einer falschen Bankverbindung.

- **Bsp.: Sekundärdelikt parallel zum Primärdelikt**

Sekundärdelikt (Bilanzmanipulation): Forderung wird nicht eingebucht (= endgültig).

Primärdelikt: Unterschlagung des Geldeingangs, indem Waren unbefugt vom Mitarbeiter auf seine Rechnung verkauft werden.

¹⁰¹ Vgl. Keppert in Keppert/Brandstetter (2009), S.38.

¹⁰² Vgl. Melcher (2009), S. 67.

¹⁰³ Vgl. Brandstetter (2010), S. 29.

¹⁰⁴ Vgl. Melcher (2009), S. 73.

¹⁰⁵ Vgl. Hamann (2003), S. 37.

¹⁰⁶ Vgl. Meyer zu Lösebeck (1983), S. 45f.

¹⁰⁷ Vgl. Hauser (2000), S. 49.

- **Bsp.: Sekundärdelikt nach Primärdelikt**

Primärdelikt: Diebstahl von Vorratsvermögen.

Sekundärdelikt (Bilanzmanipulation): Ist-Werte werden bei der Inventur um den Fehlbestand erhöht (= endgültig).

2.4 Abgrenzung der Bilanzmanipulation zur legalen Bilanzpolitik

„Determining the point at which aggressive accounting practices become fraudulent is more art than science.“¹⁰⁸

Grundsätzlich kann sich eine Bilanzpolitik erlaubter und unerlaubter Mittel bedienen.¹⁰⁹

Eine klare Grenzziehung zwischen legaler und illegaler Bilanzpolitik ist – wie oben angeführtes Zitat verdeutlicht – nicht einfach, da zwischen Nicht-Bilanzmanipulationen und Bilanzmanipulationen eine Grauzone existiert, die nur schwer zu bestimmen ist.¹¹⁰

Um ein besseres Verständnis dafür zu entwickeln, wo die Trennlinie zwischen (gebotener) Bilanzpolitik, (zulässiger) Bilanzkosmetik und (verbotener) Bilanzmanipulation verläuft, soll einleitend kurz auf die terminologischen Grundlagen eingegangen werden.

Bilanzpolitik (oder auch Bilanzmanagement)¹¹¹ beschreibt allgemein das zielgerichtete Ausnützen von Gestaltungsspielräumen innerhalb der gesetzlichen Rahmenbedingungen.¹¹² Diese bilanzpolitischen Spielräume resultieren aus der Beeinflussung bzw. Veränderung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens durch sachverhaltsgestaltende Maßnahmen in sachlicher Hinsicht (wie z.B. die Anwendung von Factoring oder Sale-and-lease-back von Anlagevermögen) und/oder zeitlicher Hinsicht (wie z.B. die Verlagerung von Geschäftsfällen). Daneben beziehen sich sachverhaltsabbildende Maßnahmen, welche nach dem Bilanzstichtag stattfinden, auf die konkreten (offenen) und ungenau spezifizierten (faktischen) gesetzlichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte und Ermessensspielräume, wie etwa bei der Schätzung der Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen.¹¹³

Unter **Bilanzkosmetik** bzw. Bilanzschönung (sowie den englischen Begrifflichkeiten: „Creative Accounting“ „Earnings Management“ und der deutsch-englischen Bezeich-

¹⁰⁸ Mulford/Comiskey (2002), S. 41.

¹⁰⁹ Vgl. Hoffmann (1994), S. 41.

¹¹⁰ Vgl. Hofmann (2008), S. 85.

¹¹¹ Vgl. Hofmann (2008), S. 86.

¹¹² Vgl. Mandl (2004), S. 183.

¹¹³ Vgl. Pflieger (1991), S. 33ff.

nung: „Bilanzlifting“) ¹¹⁴ werden alle legalen Maßnahmen zur „Schönung“ der in den obligatorischen Berichtsinstrumenten ausgewiesenen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens mittels sachverhaltsgestaltenden oder -abbildenden Maßnahmen zusammengefasst. Auch der Begriff „Window Dressing“ wird als Synonym für Bilanzkosmetik verwendet. ¹¹⁵ Wells bringt diese Bezeichnung jedoch ausschließlich in Zusammenhang mit Bewertungsmanipulationen. ¹¹⁶

Bilanzkosmetik wird betrieben, um die Abschlussadressaten in ihrer Entscheidung zu beeinflussen (z.B. durch eine stabile Dividendenpolitik), um finanzielle Unternehmensziele zu erreichen (z.B. Nivellierung des Unternehmensgewinnes, Minimierung der Steuerbelastung) ¹¹⁷ oder um persönliche Interessen des Managements (z.B. höheres Ansehen oder Entlohnung) ¹¹⁸ durchzusetzen. ¹¹⁹ Insbesondere Unternehmen, die sich in einer schlechten wirtschaftlichen Lage befinden, setzen schönende Maßnahmen im Rahmen der Bilanzierung ein. ¹²⁰ Unzulässige Bilanzkosmetik liegt vor, wenn Ermessensspielräume willkürlich und somit nicht nach rationalen und objektiv nachvollziehbaren Überlegungen ausgeübt werden, wodurch widersprüchliche und unrealistische Annahmen über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens entstehen. ¹²¹

Das „Spielfeld“ der gebotenen Bilanzpolitik und zulässigen Bilanzkosmetik wird grundsätzlich durch das Rechnungslegungsnormensystem und das normative Verständnis des verantwortlichen Managements begrenzt. ¹²² Dabei gilt allgemein: Je detaillierter und umfangreicher die Normvorschriften und je weniger (un)echte ¹²³ Wahlrechte gewährt werden, umso geringer ist die Anzahl der zur Verfügung stehenden sachverhaltsabbildenden Maßnahmen. Bilanzpolitische Maßnahmen werden insbesondere (jedoch nicht ausschließlich) durch folgende Vorschriften beschränkt:

- Die Grenzen sind in unbestimmter Form durch die **Generalklausel** in § 222 Abs. 2 UGB gegeben, worin der Gesetzgeber eine möglichst getreue Abbildung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens fordert. Dieser Grundsatz ist gemäß § 236 ff. UGB entsprechend für die Aufstellung des Anhangs und Lageberichts

¹¹⁴ Vgl. Pflieger (1999), S. 9; Altenberger (2010), S. 15ff; Schiel (2012), S. 21; Heintges (1997), S. 29.

¹¹⁵ Vgl. Peemöller/Hofmann (2005), S. 7.

¹¹⁶ Vgl. Wells/Kopetzky (2012), S. 366.

¹¹⁷ Vgl. Peemöller/Hofmann (2005), S. 24.

¹¹⁸ Vgl. Zimmermann (2008), S. 88.

¹¹⁹ Vgl. Pflieger (1991), S. 23.

¹²⁰ Vgl. Pflieger (1999), S. 7.

¹²¹ Vgl. Scheffler in Kirsch/Thiele (2007), S. 512.

¹²² Vgl. Krommes (2011), S. 555.

¹²³ Vgl. IWP (2010), S. 3.

anzuwenden. Auch die Vorschriften im UGB, die eine **Bilanzierung nach den GoB und eine vernünftige unternehmerische Beurteilung** verlangen, grenzen den bilanzpolitischen Spielraum in gewissem Sinne ein. Bzgl. der zentralen Bestimmungen zu den GoB wird auf die §§ 190 Abs. 1; 193 Abs. 1; 195; 201 Abs. 1 UGB verwiesen. Die Beurteilung gemäß der vernünftigen unternehmerischen Beurteilung wird insbesondere in den §§ 211; 265 Abs. 3 UGB angeführt. Beschränkend wirken auch die geforderten **Anhangangaben** durch ihren Umfang und Detaillierungsgrad.¹²⁴

- Die diskretionären Handlungsspielräume der Unternehmensführung bzw. des Managements werden auch durch die Existenz des **Stetigkeitsprinzips** hinsichtlich der Beibehaltung der Bewertungsmethoden gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 UGB und den Gliederungsvorschriften gemäß § 223 Abs. 1 UGB reduziert. Zum Grundsatz der Stetigkeit zählen zudem Sachverhalte, welche eine gleiche Behandlung erfordern, z.B. wenn die gewählte Bilanzierungsmethode – wie im Falle der Bewertung von regelmäßig auftretenden Rückstellungssachverhalten¹²⁵ – für alle gleichartigen Abschlussposten angewendet werden muss.¹²⁶
- Eine weitere Einschränkung ergibt sich durch das **Maßgeblichkeitsprinzip**, durch das sich eine progressive Bilanzpolitik in der Unternehmensbilanz nicht gleichzeitig mit einer konservativen Bilanzpolitik in der Steuerbilanz erreichen lässt.¹²⁷ Zudem können Ergebnis- bzw. Nettovermögenseffekte, die durch bilanzpolitische Maßnahmen intendiert wurden, bspw. durch die Bildung von latenten Steuern (Passivierungspflicht latenter Steuer gemäß § 198 Abs. 9 UGB sowie der Ausübung des Ansatzwahlrechts aktiver latenter Steuern gemäß § 198 Abs. 10 UGB), teilweise (abhängig vom Steuersatz) **kompensiert** werden. Eine kompensierende und somit einschränkende Wirkung haben zudem auch ergebniserhöhende Maßnahmen in einem Geschäftsjahr, die eine ergebnisreduzierende Wirkung in den Folgejahren bewirken (z.B. Aktivierung und planmäßige Abschreibung eines Disagios gemäß § 198 Abs. 7 UGB).
- Um die Grenzen der legalen Bilanzpolitik noch weiter zu bestimmen, wird in der Literatur neben der Normenkonformität zudem die **Erkennbarkeit** von rechnungspolitisch motivierten Maßnahmen angeführt.¹²⁸ Gesetzlich oder regulativ zulässige

¹²⁴ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2012), S. 1008.

¹²⁵ Vgl. IWP (2010), S. 5.

¹²⁶ Vgl. Pfleger (1991), S. 52ff.

¹²⁷ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2012), S. 1008.

¹²⁸ Vgl. Zimmermann (2008), S. 72ff.

Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte sind vom bilanzkundigen Leser grundsätzlich erkennbar. Dagegen sind sachverhaltsgestaltende Maßnahmen (vor dem Bilanzstichtag) und Ermessensspielräume (nach dem Bilanzstichtag) nur schwer identifizierbar.¹²⁹

Die Schwierigkeit in der Erkennbarkeit durchgeführter bilanzpolitischer Maßnahmen durch außenstehende Dritte verdeutlicht auch folgende Aussage des ehemaligen Geschäftsführers der Alpine Holding GmbH an den Abschlussprüfer der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft KPMG: „Finden Sie alle Risiken und bewerten Sie diese mit 100 Prozent.“¹³⁰ Die willkürliche Behandlung von Unternehmensrisiken steht im Gegensatz zu einer differenzierten Risikobetrachtung (bspw. Gewährleistungsrisiken, Standortrisiken, Kreditrisiken)¹³¹ im Jahresabschluss einer Unternehmung. Die Erkennbarkeit der tatsächlichen Verhältnisse der Gesellschaft kann dadurch für den externen Bilanzadressaten eingeschränkt werden. In der Literatur wird die überwiegende Meinung vertreten, dass auf die Erkennbarkeit als Abgrenzungskriterium jedoch nur abgestellt werden kann, wenn das Jahresergebnis durch die bilanzpolitische Maßnahme nicht beeinflusst wird.¹³²

- Ein zusätzlicher Begrenzungsfaktor stellen **vertragliche Restriktionen, Strafdrohungen** (siehe Kapitel 2.5) und **überwachende Institutionen** wie bspw. Aufsichtsrat und Abschlussprüfer dar.¹³³ Gelingt es der Geschäftsführung bspw. nicht, den Prüfer von der Gesetzmäßigkeit der bilanzpolitischen Maßnahme zu überzeugen, so kann dies zur Änderung der gesetzten Ziele der Geschäftsführung führen. Daraus folgt, dass den Kapitalgesellschaften, die der Prüfungspflicht unterliegen, tendenziell weniger rechnungspolitische Alternativen zur Verfügung stehen, als kleinen Kapitalgesellschaften.¹³⁴

Bis auf Österreich haben zudem alle EU-Mitgliedstaaten bereits eine unabhängige sog. „Bilanzpolizei“ für die zusätzliche Prüfung der Jahresabschlüsse kapitalmarkt-orientierter Unternehmen eingerichtet.¹³⁵ Dieser Rückstand soll in Österreich jedoch

¹²⁹ Vgl. Heintges (1997), S. 224f.

¹³⁰ Vgl. Kramer/Koch/Sankholkar (2012).

¹³¹ Vgl. Krommes (2011), S. 124ff.

¹³² Vgl. Podobnik (2001), S. 9.

¹³³ Vgl. Krog (1998), S. 77.

¹³⁴ Vgl. Freidank (1990), S. 20.

¹³⁵ Vgl. Fercher (2012).

mit Inkrafttreten des Rechnungslegungskontrollgesetzes am 01.07.2013 und der Einrichtung einer entsprechenden überwachenden Institution behoben werden.¹³⁶

- Neben dem normativen ist auch das **ethisch-moralische Verständnis der Unternehmensführung** von entscheidender Bedeutung für die Grenzziehung zwischen legaler und illegaler Bilanzpolitik.¹³⁷ Unethisches bzw. wirtschaftlich fragwürdiges Verhalten (innerhalb der gesetzlichen Grenzen) lässt sich durch das Ergebnis einer Kosten/Nutzen-Betrachtung feststellen oder zeigt sich, indem gegen betriebswirtschaftliche Grundsätze – wie bspw. keine hundertprozentige Fremdfinanzierung oder das Prinzip der Fristenkongruenz – verstoßen wird. Diese sind nicht mit unzulässiger Bilanzpolitik gleichzusetzen, jedoch erscheinen die Übergänge zwischen unethischem Verhalten zu Bilanzmanipulationen fließend und beinhalten darüber hinaus das Potential, der Gesellschaft Schaden zuzufügen.¹³⁸

Die Schwierigkeit der Bestimmung einer Grenzlinie der gebotenen Bilanzpolitik zur unzulässiger Bilanzmanipulation wird vom ehemaligen Shell-Mitarbeiter Kets de Vries wie folgt beschrieben: „Die Grenze wird jeden Tag ein bisschen weiter verschoben. Man probiert etwas aus, das eben noch oder schon nicht mehr erlaubt ist [...] So geht das Maß dafür, was richtig oder falsch ist, nicht mit einem Schlag, sondern Stück für Stück verloren.“¹³⁹

2.5 Bilanzmanipulationen im strafrechtlichen Kontext

2.5.1 Geltender Rechtsrahmen

Das Kriterium der Strafbarkeit differenziert zwischen erlaubten (bzw. straflosen) und unerlaubten (bzw. strafbaren) Bilanzmanipulationen und präzisiert somit die Strafbarkeitsschwelle. Gemäß dem Klein'schen Konzept einer gesellschaftsrechtlichen Wahrheitspflicht ist alles „[...] unter Strafdrohung zu fordern, was wir von Jedermann verlangen können. Das ist, dass er wahr und aufrichtig ist und dass er – wo es das Gesetz verlangt – offen angibt, wie es mit einer Gesellschaft steht.“¹⁴⁰

¹³⁶ Vgl. Höller (2012).

¹³⁷ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2012), S. 1008f.

¹³⁸ Vgl. Peemöller/Hofmann (2005), S. 24f.

¹³⁹ Vgl. Ogger (2003), S. 225.

¹⁴⁰ Vgl. Altenberger/Lewis (2010), S. 614.

Da Bilanzmanipulationen ausschließlich im Wirtschaftsverkehr begangen werden können, sind sie dem Wirtschaftsstrafrecht zuzuordnen.¹⁴¹ In der österreichischen Rechtsordnung sind Wirtschaftsdelikte nicht in einem Gesetz zusammengefasst, sondern sind vielmehr über verschiedene Gesetzesbücher verteilt. So sind Bilanzdelikte neben dem Strafgesetzbuch (siehe Kapitel 2.5.3) u.a. in Nebenstrafgesetzen geregelt.¹⁴² In Fachkreisen wird, in Anlehnung an das deutsche handelsrechtliche Bilanzstrafrecht, eine einheitliche Behandlung gefordert, konkrete Pläne hierzu liegen jedoch nicht vor.¹⁴³

Das UGB regelt zwar das materielle Recht der Rechnungslegung, jedoch sind keine Bestimmungen enthalten, welche einen unrichtigen oder unvollständigen Jahresabschluss unmittelbar sanktionieren. Somit gibt es in diesem Zusammenhang derzeit keine Strafbestimmungen für Einzelunternehmen, Personengesellschaften (OG, KG) sowie verdeckten Personengesellschaften gemäß § 221 Abs. 5 UGB (GmbH & Co KGs und OGs, an denen nur Kapitalgesellschaften beteiligt sind). Zudem gibt es auch keine strafrechtlichen Bestimmungen von Bilanzmanipulationen für Vereine, Europäische Genossenschaften und Wirtschaftliche Interessenvereinigungen sowie englische Limiteds.¹⁴⁴ Nur in bestimmten Materiengesetzen werden gesellschaftsrechtsspezifische Straftatbestände zu Bilanzmanipulationen angeführt, um den Inhalt des materiellen bilanzrechtlichen Regelwerks abzusichern. Die darin enthaltenen Straftatbestände sind daher nur von verweisender Art bzw. akzessorischen Inhalts.¹⁴⁵

Da es sich bei Bilanzdelikten laut h.M. um die Übertretung eines Schutzgesetzes gemäß § 1311 ABGB handelt, können – im Rahmen der zivilrechtlichen Schutzgesetzhaftung – grundsätzlich Schadensersatzansprüche geltend gemacht werden. Daher können Führungsorgane, welche Bilanzmanipulationen begehen, nicht nur gegenüber der Gesellschaft, sondern auch gegenüber den Stakeholdern dieser Gesellschaft schadensersatzpflichtig werden.¹⁴⁶

¹⁴¹ Vgl. Zwischenberger (2011), S. 422.

¹⁴² Vgl. Brandstetter in Leitner (2006), S. 164.

¹⁴³ Vgl. Schrank (2012), S. 546.

¹⁴⁴ Vgl. Keppert in Keppert/Brandstetter (2009), S. 41.

¹⁴⁵ Vgl. Altenberger/Lewisch (2010), S. 611.

¹⁴⁶ Vgl. Enzinger in Keppert/Brandstetter (2009), S. 26.

2.5.2 Gesellschaftsrechtliche Strafbestimmungen im AktG und GmbHG

2.5.2.1 Allgemeines

Im Mittelpunkt stehen – im Hinblick auf die Datengrundlage dieser Arbeit (22 GmbHs, zwei AGs sowie eine GmbH & Co KG und eine GmbH & Co OHG¹⁴⁷) – die gesellschaftsrechtlichen Strafbestimmungen im AktG und GmbHG. Um den Rahmen dieser Arbeit nicht zu überschreiten, wird lediglich auf die wesentlichsten Regelungen der Paragraphen, insbesondere auf die Zielsetzung und den Täterkreis, die Tatbestandselemente und die Rechtsfolgen eingegangen.

2.5.2.2 Zielsetzung und Täterkreis

In den Gesetzen für Kapitalgesellschaften (§§ 255 Abs. 1 AktG; 122 Abs. 1 GmbHG) wird de facto die Bilanzmanipulation pönalisiert (zum Inhalt siehe Kapitel 2.5.2.3). Durch die Strafdrohung soll verhindert werden, dass die Adressaten des Jahres- und Konzernabschlusses (insbesondere Aktionäre bzw. Gesellschafter, Gläubiger, Wirtschaftsprüfer und interessierte Öffentlichkeit) unrichtig über die tatsächlichen Verhältnisse der Gesellschaft informiert werden.¹⁴⁸ Eine wahrheitsgemäße Wiedergabe von Informationen führt zu einer Verringerung der Informationsasymmetrie zwischen den Informationsschuldnern und -adressaten. Dies stellt eine tragende Rolle für den Gesellschafter- und Gläubigerschutz dar und wirkt sich positiv auf die Transparenz im Markt aus bzw. stärkt das Vertrauen in den Kapitalmarkt.¹⁴⁹

Da bei der Zielsetzung der gegenständlichen Paragraphen lediglich die zugrundeliegenden bilanz- und gesellschaftsrechtlichen Zweckbezüge wiederholt werden, begründen Bilanzmanipulationen laut kritischen Meinungen die Strafbedürftigkeit jedoch nicht.¹⁵⁰ Zudem werden die vom Gesetzgeber gewählten unpräzisen Formulierungen der Begrifflichkeiten kritisiert, die Unsicherheiten bei den Normadressaten verursachen und Interpretationsspielräume bieten.¹⁵¹

Durch das am 01.01.2002 in Kraft getretene Finanzmarktaufsichtsgesetz (FMAG) gelten die Straftatbestände der Bilanzmanipulation nicht nur für Geschäftsführer bzw. Mitglieder des Vorstands und Aufsichtsrat, Liquidatoren bzw. Abwickler, sondern beziehen

¹⁴⁷ Die GmbH & Co KG und die GmbH & Co OHG unterliegen gemäß § 221 Abs. 5 UGB den Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften.

¹⁴⁸ Vgl. Wells/Kopetzky (2006), S. 394.

¹⁴⁹ Vgl. Gelter (2001), S. 243.

¹⁵⁰ Vgl. Altenberger/Lewis (2010), S. 612.

¹⁵¹ Vgl. Schrank (2012), S. 546.

sich auch auf sog. Beauftragte.¹⁵² „Beauftragte“ im Sinne des § 122 GmbHG bzw. des § 255 AktG sind Wirtschaftstreuhänder, Abschlussprüfer aber auch Angestellte oder Beiratsmitglieder, welche zur Abgabe von Informationen über das Unternehmen bevollmächtigt wurden.¹⁵³ Andere Personen außerhalb des geschlossenen Personenkreises können Bilanzmanipulationen nicht als unmittelbare Täter begehen. (Diese können lediglich als Bestimmungs- oder Beitragstäter i.S.d. § 12 StGB erfasst werden.)

2.5.2.3 Tatbestandselemente

Da die Paragraphen nicht auf Fahrlässigkeit abstellen, ist gemäß § 7 StGB lediglich die **vorsätzliche** Begehung als subjektives Tatbestandselement („inneres“ Tatbild) strafbar. Die objektiven Tatbestandselemente („äußeres“ Tatbild) der beiden Paragraphen sind in den wesentlichsten Passagen gleichlautend. Dabei folgt die Systematik einem **dreistufigen** Aufbau:

- Zunächst wird in Z 1 bis 5 geregelt, welche fünf **Arten von Informationen** vom strafrechtlichen Verbot betroffen sind. Die Straftatbestände können in sog. „Erklärungsformen“ begangen werden. Dazu zählen neben schriftlichen (die Bilanzmanipulation im Sinne dieser Arbeit betreffend) auch mündliche Auskünfte der angeführten Personen¹⁵⁴ (z.B. macht sich die Unternehmensleitung oder ein Beauftragter der Gesellschaft strafbar, wenn er „richtige“ Informationen im Jahresabschluss in verfremdeter Form kommuniziert).¹⁵⁵ In Abs. 1 Z 1 können die Abschlüsse, Lage- und Zwischenberichte der Kategorie: „Berichte, Darstellungen und Übersichten [...], die an die Öffentlichkeit oder an die Gesellschafter gerichtet sind“ zugeordnet werden. Die strafrechtlichen Bestimmungen gelten unabhängig davon, ob die Abschlüsse auf freiwilliger oder verpflichtender Basis erstellt wurden.¹⁵⁶
- Anschließend wird der **Informationsgehalt** auf Kundgebungen zu den „Verhältnisse[n] der Gesellschaft oder mit ihr verbundener Unternehmen oder erhebliche Umstände, auch wenn sie nur einzelne Geschäftsfälle betreffen“, beschränkt. Der unbestimmte Gesetzesbegriff „Verhältnisse der Gesellschaft“ bezieht sich im Wesentlichen auf die wirtschaftliche Situation,¹⁵⁷ umfasst aber auch – insbesondere im Hinblick auf die Wettbewerbsfähigkeit – alle sonstigen „[...] für die Einschätzung der

¹⁵² Vgl. Schrank/Mascha (2011), S. 24.

¹⁵³ Vgl. Schrank (2012), S. 547.

¹⁵⁴ Vgl. Krakow (2010), S. 54.

¹⁵⁵ Vgl. Altenberger/Kroiss/Fellerer in Hammerschmied (2008), S. 196.

¹⁵⁶ Vgl. Schrank (2012), S. 549.

¹⁵⁷ Vgl. Erl RV 641 BlgNR, XXI. GP, 99.

Lage der AG [Anm.: bzw. GmbH] und ihrer Entwicklung bedeutsamen Belange [...].¹⁵⁸ Zu beachten ist, dass es für die Strafbarkeit von Bilanzmanipulationen unerheblich ist, ob die Verhältnisse der Gesellschaft durch eine der Tathandlungen besser oder schlechter dargestellt werden. (Jahresabschlüsse, die die Lage der Gesellschaft schlechter als in Wirklichkeit darstellen, können bspw. zu falschen Dispositionen der Anteilseigner führen).¹⁵⁹ Im Mittelpunkt der Betrachtung steht somit das Abweichen von der bilanziellen Vertretbarkeit, unabhängig von der Richtung (insbesondere hinsichtlich des Ertrags).¹⁶⁰

Mangels näherer Ausführungen im Gesetz stellen „erhebliche Umstände“ offensichtlich auf alle grundsätzlichen Aspekte, die für eine allgemein funktionierende Berichterstattung (z.B. für die Risikobeurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, Liquidität, Rentabilität sowie zur Vertrauenswürdigkeit von Führungs- oder Kontrollorganen) von Bedeutung sind – ohne Konkretisierung einer Erheblichkeits- bzw. Wesentlichkeitsschwelle – ab.¹⁶¹

Ein strafrechtsspezifischer Bezugsrahmen mit einer Eingrenzung der Strafbarkeit gegenüber dem bilanzrechtlichen Regelverstoß (siehe Kapitel 2.2.2) besteht indes nicht. Somit ist die Bestimmung der Nichtigkeitsschwelle nicht – wie bspw. in der deutschen Lehre – mit der Relativierung der Strafbarkeitsschwelle gleichzusetzen. So gibt es Jahresabschlüsse, die (bspw. im Falle von Unterbewertungen) aufgrund der fehlenden Gefährdung des Gläubigerschutzes nur in besonders schwerwiegendem Ausmaß als nichtig und somit als Bilanzdelikte qualifiziert werden.¹⁶² Die Strafbarkeitsschwelle muss jedoch insbesondere im Hinblick auf den Anlegerschutz niedriger angesetzt werden. Die Strafbarkeitsschwelle bei unrichtigen Jahresabschlüssen liegt somit nach österreichischer Lehre wohl unter der Nichtigkeitsschwelle.¹⁶³ Laut aktueller Judikatur gibt es jedoch eine Annäherung der beiden Wesentlichkeitsgrenzen: Der OGH hält fest, dass nicht jeder unrichtige Jahresabschluss den objektiven Tatbestand eines Bilanzdelikts erfüllt: „Bloß geringfügige Fehlinformationen, die ungeeignet sind, das Bild der Gesamtlage der Gesellschaft und ihrer Entwicklung aus Sicht

¹⁵⁸ Jarbornegg/Geist in Jarbornegg/Strasser (2010), § 255 AktG, Rz 8.

¹⁵⁹ Vgl. Keppert in Keppert/Brandstetter (2009), S. 39.

¹⁶⁰ Vgl. Schrank (2012), S. 547f.

¹⁶¹ Vgl. Erl RV 641 BlgNR, XXI. GP, 99 i.V.m. Reiter/Reiter (2010), S. 5.

¹⁶² Vgl. Dregger in Doralt/Nowotny/Kalss (2012), § 202 AktG, Rz 32.

¹⁶³ Vgl. Keppert in Keppert/Brandstetter (2009), S. 60.

der in Betracht kommenden internen und externen Mitteilungsadressaten maßgeblich zu beeinflussen, erfüllen daher den objektiven Tatbestand nicht.“¹⁶⁴

- Schließlich werden die **drei gleichwertigen Tathandlungen** konkretisiert und in unrichtige Wiedergabe, Verschleiern oder Verschweigen unterteilt. Von einer **unrichtigen Wiedergabe** als zentrale Tatbegehungsform wird zivilrechtlich dann gesprochen, „[...] wenn der Inhalt der Erklärung (Maßgeblichkeit des Empfängerhorizonts) mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmt.“¹⁶⁵ Dabei kann es sich neben unrichtigen Tatsachen auch um unrichtige Werturteile (wie Prognosen, Schätzungen u.dgl.) handeln, sofern die Grundlage, auf die sie verweisen, nicht der Wirklichkeit entspricht.¹⁶⁶ In Fachkreisen wird deshalb auch von einem „strafrechtlich bewehrten Lügenverbot“¹⁶⁷ gesprochen. Diese Deutung erscheint jedoch aufgrund ihrer Rigorosität in Bezug auf Meinungsfreiheit und Verhältnismäßigkeitsgebot problematisch: „Mag nämlich der Schutz von Gesellschaftern, Öffentlichkeit oder Stakeholdern auch ein Vertrauen auf bilanzrechtliche und gesellschaftsrechtliche Erklärungen erfordern, so ist nicht recht einzusehen, wieso jede diesbezügliche Inkorrektheit kriminalstrafrechtlich zu sanktionieren ist.“¹⁶⁸

Bei einer **Verschleierung** werden dagegen die faktischen Verhältnisse der Gesellschaft zwar richtig dargestellt, aber diese sind durch „Verdunkelung des Sachverhaltes [...] nicht oder nicht eindeutig erkennbar [...], sodass die Gefahr von Fehlbeurteilungen gegeben ist.“¹⁶⁹ Zur Definition der Bilanzverschleierung wird auf Kapitel 2.3.2 verwiesen. Im Zusammenhang mit der Verschleierung als Tathandlung wird in Fachkreisen die Kritik geäußert, dass es für Normadressaten nicht immer einfach sein wird, selbständig zu beurteilen, welche ihrer Aussagen für welche Adressaten möglicherweise für Verwirrungen sorgen könnten. Außerdem werden auch den Erklärungsempfängern bestimmte Fertigkeiten (wie bspw. bloßes Durchschnittswissen) unterstellt.¹⁷⁰

Ein **Verschweigen** im Sinne des Tatbestandes liegt vor, wenn bestimmte Informationen bei gleichzeitig vermitteltem Eindruck der Vollständigkeit verschwiegen wer-

¹⁶⁴ OGH GZ 14Os143/09z, RS0126622.

¹⁶⁵ Jarbornegg/Geist in Jarbornegg/Strasser (2010), § 255 AktG, Rz 9.

¹⁶⁶ Vgl. Jarbornegg/Geist in Jarbornegg/Strasser (2010), § 255 AktG, Rz 9.

¹⁶⁷ Altenberger/Lewisch (2010), S. 612.

¹⁶⁸ Altenberger/Lewisch (2010), S. 612.

¹⁶⁹ Vgl. Jarbornegg/Geist in Jarbornegg/Strasser (2010), § 255 AktG, Rz 9, die wiederum auf Otto/Hopt/Wiedemann (1997), § 400 dAktG, Rz 18f. verweisen.

¹⁷⁰ Vgl. Enzinger in Keppert/Brandstetter (2009), S. 30.

den.¹⁷¹ Die Tathandlung des Verschweigens ist eng mit der unrichtigen Wiedergabe verknüpft, da deren Unrichtigkeit in der Unvollständigkeit besteht und somit gegen die Bilanzwahrheit verstoßen wird.¹⁷² Bei einer bloßen Auskunftsverweigerung ist o.a. Tatbestand nicht gegeben, da das Informationsdefizit offensichtlich ist.¹⁷³

In Fachkreisen wird die Forderung laut, die drei Tathandlungen sowie den Hinweis auf die Berücksichtigung von Informationen über erhebliche Umstände bestimmter Geschäftsvorfälle aus Vereinfachungs- und Verständnisgründen folgendermaßen umzuformulieren: Strafbewehrte Bilanzdelikte gelten als verwirklicht, wenn der Täter „die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft in erheblicher Weise unrichtig wiedergibt“ bzw. wenn „das Bild der wirtschaftlichen Verhältnisse wesentlich verfälscht“ wird.¹⁷⁴

In Anlehnung an Kapitel 2.2.5 handelt es sich bei Bilanzdelikten um schlichte Tätigkeitsdelikte, d.h. das Delikt ist mit Erfüllung der Tatbestandshandlung, die eine Beeinträchtigung des Adressatenkreises erwarten lässt, auch ohne tatsächlichen Schadenseintritt vollendet. Deshalb werden Bilanzdelikte auch – wie bereits angeführt – als Schutzgesetze i.S.d. § 1311 ABGB bezeichnet.¹⁷⁵

2.5.2.4 Rechtsfolgen

Die Rechtsfolgen bei Verletzung der Bestimmungen in § 122 GmbHG und § 255 AktG sind identisch und lauten (seit Änderung des FMAG am 01.04.2002) wie folgt: Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen. Die Strafhöhe wurde somit an die Regelungen über die grob fahrlässige Beeinträchtigung von Gläubigerinteressen gemäß § 159 StGB angepasst, die maximale Geldstrafe ist indes unverändert geblieben.¹⁷⁶ Aufgrund der geringen Strafdrohung von einem Jahr beträgt die Verjährungsfrist bei Bilanzdelikten (sofern keine anderen (Folge-)Delikte vorliegen) gemäß § 57 Abs. 3 StGB lediglich drei Jahre. Die Furcht vor einer strafrechtlichen Verurteilung infolge eines Bilanzdelikts resultiert insbesondere aus der damit verbundenen zivilrechtlichen Durchgriffshaftung auf die Geschäftsführung oder den Aufsichtsrat.¹⁷⁷ In der aktuellen Diskussion wird eine Sanktionsverschärfung gefordert, was jedoch gerade

¹⁷¹ Vgl. Kalss in Doralt/Nowotny (2012), § 255 AktG, Rz 17.

¹⁷² Vgl. Pristner (2009), S. 46.

¹⁷³ Vgl. Jarbornegg/Geist in Jarbornegg/Strasser (2010), § 255 AktG, Rz 9.

¹⁷⁴ Vgl. Altenberger/Lewisch (2010), S. 614.

¹⁷⁵ Vgl. Keppert in Keppert/Brandstetter (2009), S. 40.

¹⁷⁶ Vgl. Zahradnik (2002).

¹⁷⁷ Vgl. Keppert in Keppert/Brandstetter (2009), S. 40.

im Hinblick auf die (derzeit) unklaren Tatbestandsregelungen problematisch erscheint. Reuebestimmungen im Zusammenhang mit der Korrektur unrichtiger Jahresabschlüsse sind in den gesetzlichen Bestimmungen (GmbHG und AktG) nicht vorhanden, jedoch werden diese unter dem Gesichtspunkt der Setzung strafrechtlicher Anreize diskutiert.¹⁷⁸

2.5.3 Vergleichbare Strafnormen in anderen Gesetzen

Die vorsätzlich unrichtige bzw. unvollständige Aufstellung von Abschlüssen wird auch in § 64 SEG und § 114 VAG sanktioniert. Die Unternehmensleitung von Europäischen Gesellschaften und Versicherungsvereinen werden laut diesen Bestimmungen mit einer Freiheitsstrafe bis maximal einem Jahr bedroht. Eine gleiche Strafdrohung von einem Jahr gilt für die vorsätzlich unrichtige Aufstellung von Rechnungsabschlüssen der Genossenschaften gemäß § 89 GenG. Dagegen beträgt die Freiheitsstrafe i.Z.m. vorsätzlicher Bilanzmanipulation laut § 43 ORF-Gesetz gleichfalls wie bei Privatstiftungen gemäß § 41 PSG zwei Jahre.

Für unrichtige bzw. unvollständige Angaben in Spaltungsberichten und Kapitalmarktunterlagen gelten § 18 SpaltG sowie § 15 KMG, die Strafdrohungen von maximal zwei Jahren anführen. (Eine rechtliche Ungleichbehandlung ist durch die Ausnahmeregelungen in § 18 Abs. 2 SpaltG gegeben, wonach es die Möglichkeit der tätigen Reue bei unrichtiger Darstellung gibt und durch sofortigen Widerruf bzw. durch eine entsprechende Gegendarstellung die Strafbarkeit aufgehoben wird.)

Im Strafgesetzbuch wird in § 159 Abs. 5 Z 4 StGB Bezug auf kridaträchtiges Handeln i.Z.m. der Buchführung genommen, jedoch unter einem anderen Regelungsgehalt. Im Gegensatz zu den Bestimmungen in §§ 122 GmbHG und 255 AktG, in welchen die vorsätzliche Verbreitung von Falschinformation über die Verhältnisse der Gesellschaft unter Strafe gestellt wird, ist in § 159 Abs. 5 Z 4 StGB die Bestrafung einer vorsätzlichen oder fahrlässigen Täuschung des Führungsorgans vorgesehen.

2.6 Ganzes oder teilweises Unterlassen der Buchführung

Das ganze oder teilweise Unterlassen der Buchführung und folglich auch der Erstellung von Berichten, Darstellungen und Übersichten stellt – laut Meinungen aus den Fach-

¹⁷⁸ Vgl. Altenberger/Lewis (2010), S. 613.

kreisen – die größte denkbare Manipulation im betrieblichen Rechnungswesen dar.¹⁷⁹ Allerdings zählt das Unterlassen einer solchen Information nicht zu den Tatbegehungsformen gemäß §§ 122 GmbHG; 255 AktG und somit nicht zu den Strafbestimmungen der Bilanzdelikte. Diese Sichtweise wird damit begründet, dass die Täuschungseignung ausschließlich bei einer – durch eine unrichtige Wiedergabe, einer Verschleierung oder einem Verschweigen resultierende – fehlerhaften Information gegeben ist. Lediglich die unterlassene Erstellung von Sonderberichten wird gemäß §§ 255 Abs. 2 AktG; 122 Abs. 2 Z 3 GmbHG im Hinblick auf die Liquiditätsgefährdung unter Strafe gestellt.¹⁸⁰

Im Rahmen der nun folgenden Datenanalyse wurde bei vier Gesellschaften mit der Rechtsform einer GmbH festgestellt, dass die Geschäftsführung der Pflicht zur Erstellung des Jahresabschlusses in keinem Geschäftsjahr des Beobachtungszeitraums nachgekommen ist. Bei einer weiteren GmbH wurden keine Anhänge und somit unvollständige Jahresabschlüsse erstellt. Somit wurde sowohl gegen die Bestimmungen des § 222 Abs. 1 UGB (Erstellung eines um einen Anhang erweiterten Jahresabschlusses in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahres für das vorangegangene Geschäftsjahr) als auch gegen die Bestimmungen des § 277 Abs. 1 UGB (Veröffentlichung des Jahresabschlusses innerhalb von neun Monaten nach dem Bilanzstichtag beim Firmenbuchgericht) verstoßen.

Ein teilweises Unterlassen der Buchführung i.Z.m. einer nachträglichen Belegerfassung zum Bilanzstichtag wurde bei fünf Gesellschaften festgestellt. Da die buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle nicht ausreichend dokumentiert wurden, ist in erster Linie gegen die formellen GoB verstoßen worden.¹⁸¹

¹⁷⁹ Vgl. Betzl (1974), S. 27.

¹⁸⁰ Vgl. Zwischenberger (2011), S. 527f.

¹⁸¹ Vgl. Kohl (1991), S. 112.

3 Kategorisierungsansätze von Bilanzmanipulationen

3.1 Ansätze in der Literatur

3.1.1 Vorbemerkungen

Die verschiedenen Gestaltungsmaßnahmen von Bilanzmanipulationen werden häufig wie folgt zusammengefasst: „Inflated assets, understated liabilities, false profits and hidden losses“.¹⁸² Da jedoch in der Praxis weitaus mehr Fälle von Bilanzmanipulationen auftreten, erscheint eine detailliertere Analyse von Bilanzmanipulationen sinnvoll.¹⁸³ Wie bereits einleitend erwähnt, wurde die Untersuchung und Einteilung in Kategorien der Erscheinungsformen von Bilanzmanipulationen in der österreichischen Literatur wenig intensiv diskutiert und es existiert bisher kein allgemeingültiges Kategorisierungsmodell. Dagegen wurden insbesondere im angloamerikanischen Raum Versuche unternommen, Bilanzmanipulationen nach ihren Begehungsarten zu klassifizieren. Zur besseren Vergleichbarkeit und Aussagekraft der Analyse des Gutachten-Datenpools soll auf die in der Literatur häufig angewendeten Kategorisierungsmodelle eingegangen werden. Neben dem Kategorisierungsansatz der ACFE werden Ansätze aus der deutschsprachigen Literatur vorgestellt und kritisch miteinander verglichen, um anschließend die Ergebnisse der Datenanalyse in Zusammenhang mit einem passenden Kategorisierungsmodell zu bringen und dieses sinnvoll zu ergänzen bzw. zu kürzen. Die Modelle aus der Fachliteratur werden nur insoweit durch Beispiele ergänzt, wenn dies für die Verständlichkeit notwendig ist. Für ausführliche Beispiele wird auf die praxisorientierte Kategorisierung auf Grundlage der Datenanalyse verwiesen, die im Anschluss an die Theorie erfolgt.

3.1.2 Das Kategorisierungsmodell der ACFE

Von der ACFE werden die Kategorien auf Basis der am häufigsten (laut ACFE) vorkommenden Begehungsarten von Bilanzmanipulationen (Stand: Jahr 2000) definiert:¹⁸⁴

- (1) Unrichtige Ertragserfassung hinsichtlich Existenz und Zuordnung
- (2) Ertragserfassung in falschen Perioden
- (3) Unrichtige Behandlung von Umsätzen

¹⁸² Vgl. Peter/Maestretti (2002), S. 1135.

¹⁸³ Vgl. Peemöller/Hofmann (2005), S. 127.

¹⁸⁴ ACFE (2000), S. 10f.

- (4) Falsche Abrechnung von Transaktionen mit verbundenen Partnern
- (5) Unrichtiger Ansatz von Vermögensgegenständen
- (6) Ungerechtfertigtes Hinauszögern der Erfassung von Kosten und Ausgaben

Die dargestellte Kategorisierung wurde von der ACFE im Laufe der Jahre überarbeitet. Beispielsweise wurde Kategorie (1) und Kategorie (3) zusammengelegt. In der ersten Kategorie wurden zuvor drei Arten von Bilanzmanipulationen erfasst: Fiktive Erträge, Erträge aus fehlender Substanz des Geschäftsfalles (z.B. Ausweis als Verkaufserlöse statt unterjährig anfallende Mieterlöse) sowie eine falsche Zuordnung der Erträge (z.B. außerordentliche Erträge werden den ordentlichen Erträgen zugeordnet). Die dritte Kategorie erfasste drei Begehungsarten: Fiktive Umsatzerlöse, noch nicht realisierte Umsätze sowie einen niedrigeren Ansatz von Umsatzkosten.¹⁸⁵ Die unrichtige Erfassung von Umsatzerlösen gemäß Kategorie (3) bildet – amerikanischen Studien zufolge – in der Praxis das dominierende Manipulationsfeld.¹⁸⁶ Auch die Kategorie (2) und Kategorie (6) wurden auf eine gemeinsame Kategorie reduziert, die eine falsche Periodengrenzung von Aufwendungen und Erträgen beinhaltet.

Kategorie (4) „Falsche Abrechnung von Transaktionen mit verbundenen Partnern“ wird von der ACFE nicht mehr als eigenständige Kategorie geführt. Als Grund für die separate Behandlung der Bilanzmanipulationen mit verbundenen Unternehmen wurde damals angeführt, dass diese als besonders problematisch gelten. Insbesondere, da sie vielfältig (z.B. in Form fiktiver Transaktionen und falschen Verrechnungspreisen- und -mengen) auftreten und nur schwer aufzudecken sind.¹⁸⁷ Das im Jahr 2012 von der ACFE entwickelte Kategorisierungsmodell von Bilanzmanipulationen, auf welches auch in der österreichischen Fachliteratur Bezug genommen wird,¹⁸⁸ stellt sich wie folgt dar:¹⁸⁹

(1) Überbewertung Vermögen/Erträge

- (1a) Buchungen in falschen Perioden
- (1b) Fiktive Erträge
- (1c) Nicht ausgewiesene Verbindlichkeiten und Aufwendungen
- (1d) Unzulässige Vermögensbewertungen

¹⁸⁵ Vgl. Podobnik (2001), S. 103f.

¹⁸⁶ Vgl. Hofmann (2008), S. 111.

¹⁸⁷ Vgl. Podobnik (2001), S. 105.

¹⁸⁸ Vgl. Wells/Kopetzky (2012), S. 340ff.

¹⁸⁹ Vgl. ACFE (2012), S. 26.

- (1e) Unzulässige Anhangangaben
- (2) Unterbewertung Vermögen/Erträge**
 - (2a) Buchungen in falschen Perioden
 - (2b) Unterbewertete Erträge
 - (2c) Überbewertete Verbindlichkeiten und Aufwendungen
 - (2d) Unzulässige Vermögensbewertungen

3.1.3 Kategorisierungsmodelle aus Deutschland

Zirpins nimmt in der Schriftenreihe des deutschen Reichskriminalpolizeiamtes aus dem Jahr 1937 zu den Arten wirtschaftskrimineller Handlungen (zu denen auch Bilanzmanipulationen gezählt werden) wie folgt Stellung: „Im Hinblick auf die Mannigfaltigkeit des Geschäftslebens ergibt sich eine derartige Fülle von Möglichkeiten, die wir unter der Sammelbezeichnung ‚kaufmännische Delikte‘ zusammenfassen, dass eine erschöpfende Aufzählung nicht denkbar ist. An Hand der Motive, Ziele und Tatausführung lässt sich aber eine gewisse Gruppierung vornehmen.“¹⁹⁰ Bilanzmanipulationen werden bei diesem Ansatz den Unredlichkeiten im Geschäftsbetrieb an sich reeller Firmen, die eine Vermögensänderung nur vortäuschen, zugeordnet und wie folgt kategorisiert:¹⁹¹

- (1) Vortäuschung einer **schlechteren Vermögenslage**. Manipulationen erfolgen
 - (1a) außerhalb der Buchführung (z.B. eine unterlassene Buchung oder ein Beiseiteschaffen von Werten)
 - (1b) durch Kunststücke in der laufenden Buchführung (z.B. Doppelbuchung von Lieferantenrechnungen)
 - (1c) durch falsche Bestandsaufnahme (z.B. Überbewertung von Vorratsvermögen)
 - (1d) durch „Bilanzkniffe“ (z.B. Ausweis von nicht werthaltigen Forderungen)
- (2) Vortäuschung einer **günstigeren Vermögenslage**

Die Unterkategorien der Kategorie (2) entsprechen den Unterkategorien der Kategorie (1), die Tatausführung erfolgt jedoch umgekehrt, in Form eines „Aufbauschen der Aktiven und Zusammenwürgen der Passiven.“¹⁹² Im Gegensatz zum Ansatz von Zirpins, der die Auswirkungen auf die Vermögenslage bei der Definition der Kategorien in den

¹⁹⁰ Zirpins (1937), S. 24.

¹⁹¹ Vgl. Zirpins (1937), S. 25.

¹⁹² Zirpins (1937), S. 32.

Vordergrund stellt, nimmt der aktuelle Ansatz von Melcher aus dem Jahr 2009 eine Unterscheidung der Bilanzmanipulationen je nach Darstellungs- und Erfolgsverbesserung vor:¹⁹³

(1) Darstellungsverbesserung

(1a) Unzulässige Gruppenbildungen

(1b) Falschbenennungen

(1c) Unzulässige Saldierungen

(1d) Unterlassene Saldierungen

(2) Erfolgsverbesserung

(2a) Nicht periodengerechte Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen

(2b) Buchung fiktiver Umsatzerlöse und Erträge

(2c) Überbewertung von Vermögensgegenständen und Unterbewertung von
Schulden

(2d) Erfassung fiktiver Vermögensgegenstände und Nicht-Berücksichtigung von
Schulden und Aufwendungen

Melcher führt an, dass die Begrifflichkeit „Darstellungsverbesserung“ synonym mit der Bezeichnung „Darstellungsverschlechterung“ verwendet wird.¹⁹⁴ Die Bestimmung der vier Arten von Darstellungsverbesserungen gemäß Melcher basieren auf einem Ansatz von Passow aus dem Jahre 1921, der „Unzulässige Gruppenbildungen“ und „Falschbenennungen“ i.Z.m. erfolgsneutralen Bilanzmanipulationen brachte.¹⁹⁵ Thieß ergänzte die Kategorien im Jahr 1922 um „Unzulässige Saldierungen“ und „Unterlassene Saldierungen“.¹⁹⁶ Diese beiden Kategorien stehen in direktem Zusammenhang mit erfolgsneutralen Bilanzverlängerungen oder Bilanzverkürzungen. „An der Vorgehensweise, die Rechnungslegung mittels Darstellungsverbesserungen zu manipulieren, hat sich bis heute nichts geändert.“¹⁹⁷ Von Kohl werden die Saldierungen und Gruppenbildungen zudem danach unterschieden, ob den Buchungen reale Geschäftsvorfälle zugrundeliegen. Er unterscheidet zwischen der Kategorie: „Vornahme unzulässiger Saldierungen und Unterlassung notwendiger Kompensation“ sowie der Kategorie: „Willkürliche Bilanzverlängerungen und -kürzungen“ ohne wirtschaftliche Veranlassung.¹⁹⁸

¹⁹³ Vgl. Melcher (2009), S. 69ff.

¹⁹⁴ Vgl. Melcher (2009), S. 68.

¹⁹⁵ Vgl. Passow (1921), S. 49f.

¹⁹⁶ Vgl. Thieß (1922), S. 8f.

¹⁹⁷ Melcher (2009), S. 69f.

¹⁹⁸ Vgl. Kohl (1991), S. 131ff.

Die von Melcher dargestellten Unterkategorien von Erfolgsverbesserungen basieren auf mehreren Ansätzen aus der Fachliteratur.¹⁹⁹ Analog zu der Begrifflichkeit der Darstellungsverbesserung weist er – ohne eine entsprechende Ergänzung im Kategorisierungsmodell vorzunehmen – darauf hin, dass auch erfolgsverschlechternde Maßnahmen durchgeführt werden können.²⁰⁰

Neben der Kategorisierung der Bilanzmanipulationen nach ihrer Begehungsart und deren Auswirkung auf die Vermögens- und Ertragslage der Unternehmung gibt es auch ein Kategorisierungsmodell, das „Bilanzmanipulationen im Bereich der Bilanz“ von „Bilanzmanipulationen im Bereich der GuV“ und von „Bilanzmanipulationen in ausgewählten weiteren Berichtsinstrumenten“ abgrenzt.²⁰¹ Diese Kategorisierung ermöglicht in überschaubarer Weise Aussagen darüber, welche Jahresabschlussposten vorrangig von Manipulationen betroffen sind. Laut den wissenschaftlichen Studien von Loebbecke/Eining/Willingham²⁰² und Terlinde²⁰³ zufolge, werden mehr als 60% der Bilanzmanipulationen bei den vier Abschlussposten: Vorräte, Forderungen, Rückstellungen sowie Umsatzerlöse begangen. Bei diesem Kategorisierungsmodell wird auf folgende Problematik hingewiesen: Die Grenze zwischen Manipulationen in der Bilanz und Manipulationen in der GuV ist – aufgrund des Systems der doppelten Buchführung – nicht eindeutig bestimmbar, sondern verläuft vielmehr fließend.²⁰⁴ Hierzu ein Beispiel: Handelt es sich bei der unzulässigen Aktivierung von Aufwendungen um die Kategorie: „Überbewertetes Vermögen“ oder um etwa die Kategorie: „Unterlassene Erfassung von Aufwendungen“? Beide Kategorienbezeichnungen wären durchaus denkbar.

3.2 Ansatz aus der Praxis anhand der Datenanalyse

Da die vorliegende Arbeit eine Kategorisierung auf Basis der Buchsachverständigen-gutachten zum Ziel hat, wird keine Übernahme der theoretischen Modelle vorgenommen, sondern eine Umlegung auf österreichische Gesellschaftsverhältnisse durchgeführt. Die Bestimmung der Kategorien erfolgt in Anlehnung an den Ansatz von Melcher, der in erster Linie auf die Auswirkung der Bilanzmanipulation auf das Jahreser-

¹⁹⁹ Vgl. Stern (1921), S. 32; Kalveram in Meithner (1933), S. 439; Wells (1997), S. 446; Sell (1999), S. 18; Hamann (2003), S. 27ff.; Brinkmann (2007), S. 156.

²⁰⁰ Vgl. Melcher (2009), S. 70.

²⁰¹ Vgl. Hofmann (2008), S. 97ff.; Peemöller/Hofmann (2005), S. 127ff.

²⁰² Vgl. Loebbecke/Eining/Willingham (1989), S. 13.

²⁰³ Vgl. Terlinde (2005), S. 316.

²⁰⁴ Kohl (1991), S. 137.

gebnis abstellt²⁰⁵ sowie unter Berücksichtigung des Ansatzes von Hofmann, der nach manipulierten Abschlussposten differenziert.²⁰⁶ Durch die Kombination beider Ansätze lassen sich – im Hinblick auf die Zielsetzung der vorliegenden Arbeit – Aussagen darüber treffen, welche Posten der Bilanz und GuV besonders von Bilanzmanipulationen betroffen sind.

Die im Rahmen der Datenanalyse aufgedeckten Bilanzmanipulationen wurden in einem ersten Schritt den drei Manipulationskategorien (Bilanzmanipulationen mit positiver Auswirkung auf das Jahresergebnis, Bilanzmanipulationen mit negativer Auswirkung auf das Jahresergebnis sowie Bilanzmanipulationen mit erfolgsneutraler Darstellungsbeeinflussung) zugeordnet und nach (unmittelbar) manipulierten Bilanzposten (Vermögen und Fremdkapital) sowie manipulierten GuV-Posten (Erträge/Umsatzerlöse und Aufwendungen) charakterisiert. Somit erhält man folgendes Kategorisierungsmodell:

- (1) Bilanzmanipulationen mit **positiver** Auswirkung auf das Jahresergebnis
 - (1a) Überbewertetes oder fiktives Vermögen
 - (1b) Unterbewertetes oder nicht erfasstes Fremdkapital
 - (1c) Zu hohe oder fiktive Erträge und Umsatzerlöse
- (2) Bilanzmanipulationen mit **negativer** Auswirkung auf das Jahresergebnis
 - (2a) Überbewertetes Fremdkapital
 - (2b) Zu hohe oder fiktive Aufwendungen
 - (2c) Zu geringe Erträge und Umsatzerlöse
- (3) Bilanzmanipulationen mit **erfolgsneutraler** Darstellungsbeeinflussung
 - (3a) Unzulässige Saldierungen
 - (3b) Falschbenennungen
 - (3c) Unzulässige Gruppenbildungen
 - (3d) Fiktive Vermögensgegenstände

Im dargestellten Kategorisierungsansatz fanden nur die Arten von Bilanzmanipulationen Berücksichtigung, die in den einzelnen Fallstudien vorgekommen sind. Der Ansatz erhebt somit keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Um der dahinterstehenden Logik der vorgenommenen Kategorisierung jedoch zu folgen, wird darauf hingewiesen, dass die Manipulationskategorie (1) noch um die Kategorie „Zu niedrige Aufwendungen“ und die Manipulationskategorie (2) bspw. um die Kategorie „Nicht erfasstes oder unterbe-

²⁰⁵ Vgl. Melcher (2009), S. 165.

²⁰⁶ Vgl. Hofmann (2008), S. 97ff.

wertetes Vermögen“ ergänzt werden könnte. Verstöße nach diesen Behebungsmustern können jedoch grundsätzlich in Form von Bilanzmanipulationen auftreten (siehe etwa den ACFE –Ansatz, Kategorie (1c): „Nicht ausgewiesene Verbindlichkeiten und Aufwendungen“ sowie Kategorie (2d) „Unzulässige Vermögensbewertungen“).

Im Rahmen der Datenanalyse wurde festgestellt, dass Bilanzmanipulationen i.Z.m. der Erfassung von zu geringen Aufwendungen stets eine Überbewertung von Vermögensgegenständen zur Folge hatte. Sind die nicht erfassten Aufwendungen also gleichzusetzen mit unterlassenen Wertminderungen, wird dieser Verstoß immer der Kategorie (1a) „Überbewertetes oder fiktives Vermögen“ zugeordnet. Diese Vorgehensweise in der Zuordnung entspricht dem Kategorisierungsansatz von Melcher²⁰⁷ und der ACFE²⁰⁸. Entsprechendes gilt für die Erfassung von zu hohen Aufwendungen im Sinne von zu hohen Wertminderungen von Vermögensgegenständen. Die Kategorie „Zu geringe Aufwendungen“ würde demnach alle anderen Arten von Aufwendungen erfassen und i.Z.m. einer nicht periodengerechten Abgrenzung stehen.²⁰⁹ In den Gutachten wurden Aufwendungen, insbesondere sonstige betriebliche Aufwendungen, festgestellt, die fälschlicherweise nicht im Rechnungswesen der Gesellschaft erfasst wurden, jedoch waren diese nur von unwesentlichem Umfang und stellten keine Bilanzmanipulationen dar.

Eine ähnliche Problematik bei der Zuordnung ist bei der Unterscheidung der Kategorien (1a) „Überbewertetes oder fiktives Vermögen“ und (1c) „Zu hohe oder fiktive Erträge und Umsatzerlöse“ gegeben. Wird vom Täter die Ertragslage des Unternehmens durch die Erfassung fiktiver Umsatzerlöse besser dargestellt, werden i.d.R. auch fiktive Forderungen und somit das Vermögen der Gesellschaft zu hoch ausgewiesen. In diesem Fall wird jedoch von Melcher die Zuordnung des Verstoßes zur Kategorie (1c) „Zu hohe und fiktive Erträge und Umsatzerlöse“ vorgezogen, da die Forderungen i.d.R. nur kurz bestehen und in der Folge vom Täter meist storniert werden.²¹⁰

Im Gegensatz zum Ansatz von Melcher wurde bei den erfolgsneutralen Bilanzmanipulationen keine Kategorie für unterlassene Saldierungen angeführt, stattdessen jedoch die Kategorie „Fiktive Vermögensgegenstände“. Die dargestellten Kategorien, die im Folgenden als Manipulations- und Hauptkategorien bezeichnet werden, lassen sich noch

²⁰⁷ Vgl. Melcher (2009), S. 72.

²⁰⁸ Vgl. ACFE (2000), S. 96

²⁰⁹ Vgl. Melcher (2009), S. 71.

²¹⁰ Vgl. Melcher (2009), S. 71.

weiter untergliedern. Diese Unterkategorien werden im Rahmen der Fallstudien näher bestimmt und erläutert.

4 Manipulationskategorie: Positive Auswirkung auf das Jahresergebnis

4.1 Vorbemerkungen

Manipulationen der Rechnungslegung, die mit dem Ziel der Erfolgsverbesserung durchgeführt werden, tragen dazu bei, dass die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft besser dargestellt wird, als sie in Wirklichkeit ist.²¹¹ Die Haupt- und Unterkategorien werden auf Basis der Ergebnisse der Datenanalyse wie folgt definiert:

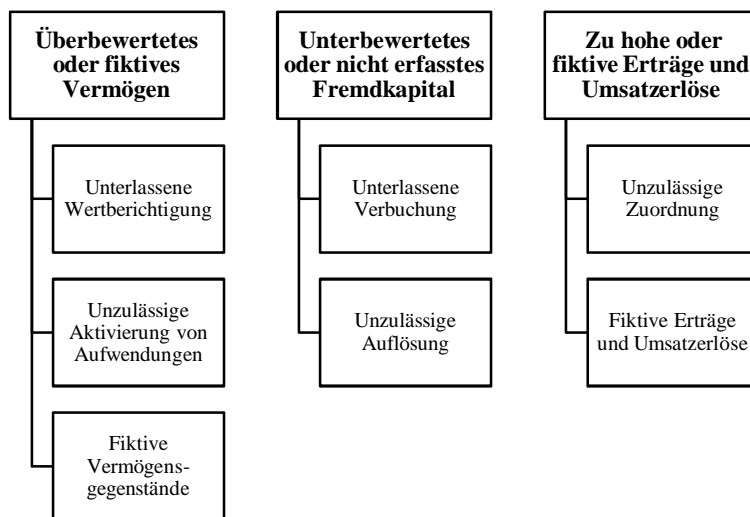


Abbildung 3: Kategorien von erfolgsverbessernden Bilanzmanipulationen²¹²

4.2 Überbewertetes oder fiktives Vermögen

4.2.1 Charakteristika und Überblick

Die mengen- und wertmäßige Überbewertung von Vermögensgegenständen sowie die Erfassung von fiktivem Anlage- wie auch Umlaufvermögen hat eine positivere Darstellung der Aktivseite der Bilanz zur Folge.²¹³ Überwertetes Vermögen resultiert aus zwei unterschiedlichen Begehungsarten: Unterlassene Wertberichtigungen i.Z.m. nicht erfassten (planmäßigen oder außerplanmäßigen) Abschreibungen und nicht erfassten Buchwertabgängen sowie unzulässige Aktivierungen von Aufwendungen. Die Kategorie beinhaltet zudem die Erfassung von fiktiven Vermögensgegenständen. Da diesen

²¹¹ Vgl. Kalveram in Meithner, (1933), S. 94f.

²¹² Eigene Darstellung.

²¹³ Vgl. Melcher (2009), S. 174.

weder ein Mittelabfluss noch eine Zunahme des Fremdkapitals gegenübergestanden ist, waren diese erfolgswirksam.²¹⁴ Im Rahmen der Datenanalyse wurden Bilanzmanipulationen i.Z.m. überbewerteten oder fiktiven Aktivposten in 23 Abschlüssen festgestellt. Davon waren 18 Abschlüsse von Unternehmen aus dem Wirtschaftszweig „Grundstücks- und Wohnungswesen“ (siehe Anhang). Die nachfolgende Tabelle gibt eine Übersicht über die Fallzuordnung:

| Unterkategorie | Eintrittshäufigkeit | Konkretisierung |
|--|---------------------|-----------------|
| Unterlassene Wertberichtigung | 19 | Fälle 1 bis 7 |
| Unzulässige Aktivierung von Aufwendungen | 3 | Fälle 8 bis 10 |
| Fiktive Vermögensgegenstände | 1 | Fall 11 |
| Σ | 23 | |

Tabelle 7: Unterkategorien von überbewertetem oder fiktivem Vermögen²¹⁵

Wie in der Tabelle ersichtlich, war die am häufigsten vorkommende Begehungsart eine unterlassene Wertberichtigung von Vermögensgegenständen. Im Vorratsvermögen und Forderungsvermögen wurden die meisten nicht erfassten Abschreibungen festgestellt.

4.2.2 Unterlassene Wertberichtigung

Fall 1: Der Buchsachverständige wurde Ende 2003 vom Landesgericht für Strafsachen bestellt, um ein Gutachten zum Eintritt der Zahlungsunfähigkeit in Verbindung mit einem Anfangsverdacht hinsichtlich § 146 StGB („Betrug“) zu erstatten. Die gegenständliche Gesellschaft war in der Unternehmensbranche „Grundstücks- und Wohnungswesen“ tätig und hat sich laut Firmenbuchauszug primär auf den Erwerb und die anschließende Veräußerung von Liegenschaften konzentriert. Dem Gutachten ist zu entnehmen, dass die hohen Verbindlichkeiten gegenüber den Kreditinstituten zur wirtschaftlichen Überschuldung der Gesellschaft geführt und die optimistische bzw. mangelhafte Projektkalkulation der Geschäftsführung, die fehlenden Eigenmittel sowie das mangelhafte Rechnungswesen ursächlich für den Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft waren.

Im Jahresabschluss der Gesellschaft wurde eine Beteiligung im **Finanzanlagevermögen** der Gesellschaft ausgewiesen, die laut vorliegendem Abtretungsvertrag bereits zum Zeitpunkt der Jahresabschlusserstellung aus dem Vermögen der Gesellschaft ausgeschieden war. Ein wesentlicher Vermögensbestandteil der Gesellschaft wurde ohne

²¹⁴ Vgl. Melcher (2009), S. 198.

²¹⁵ Eigene Darstellung.

wirtschaftliche Gegenleistung und ohne werthaltige Besicherung übertragen und damit der Gläubigerfonds dauerhaft verringert. Vom Buchsachverständigen wurde die unterlassene Erfassung des Buchwertabgangs und somit die fehlende Werthaltigkeit der Beteiligung als wesentlicher Verstoß gegen die GoB und somit als Bilanzmanipulation qualifiziert. Durch die Nicht-Einbuchung eines Geschäftsvorfalles bzw. der Verheimlichung von Informationen wurde in erster Linie gegen die Bilanzierung „dem Grunde nach“ und gegen die Bilanzwahrheit verstoßen. Da die Beteiligungsveräußerung im Gutachten i.Z.m. kridaträchtigen Handlungen stand, ist das Bilanzdelikt zur Verschleierung der persönlichen Bereicherung des Geschäftsführers und somit als Sekundärdelikt ausgeübt worden.

Fall 2: Es handelt sich um den gleichen Gutachtensauftrag wie in Fall 1, da die gegenständliche Gesellschaft, die auch in der Unternehmensbranche „Grundstücks- und Wohnungswesen“ operierte, dem gleichen geschäftsführenden Gesellschafter zuzuordnen war. Die Gesellschaft errichtete als Bauträger Gebäude, um diese anschließend weiterzuveräußern. Die Feststellung des Eintritts der Zahlungsunfähigkeit war aufgrund des mangelhaften Rechnungswesens nicht möglich und wurde anhand anderer Kriterien bestimmt.

Im **Vorratsvermögen** der Immobiliengesellschaft wurde festgestellt, dass über zwei Geschäftsjahre hinweg buchhalterisch keine erfolgswirksamen Buchwertabgänge aus der Veräußerung von mehreren Wohnungen berücksichtigt worden sind. Dies, obwohl Liegenschaftsobjekte laut Grundbuchauszug zwischenzeitig verkauft und übergeben worden sind. Die Wohnungsveräußerung wurde statt einer erfolgswirksamen Aufwandsberücksichtigung direkt mit dem Debitorenkonto saldiert. Durch die manipulative Handlung wurde in erster Linie gegen die Bilanzierung „der Höhe nach“ sowie dem buchhalterischen Saldierungsverbot verstoßen. Bei der unterlassenen Verbuchung von Buchwertabgängen handelt es sich um ein Bilanzdelikt. Laut Gutachten wurden die nicht ausgebuchten Vermögensgegenstände durch den geschäftsführenden Gesellschafter in unwirtschaftlicher Weise „verschleudert“. Die „beschönigte“ Vermögensdarstellung wurde somit in Form eines Sekundärdelikts ausgeübt.

Fall 3: Der Buchsachverständige wurde Anfang des Jahres 2012 im Rahmen eines Ermittlungsverfahrens von der Staatsanwaltschaft bestellt, um ein Gutachten darüber zu erstatten, ob sich die gegenständliche Gesellschaft in einer Krise gemäß § 2 EKEG be-

fand und zu untersuchen, ob Gläubigerinteressen im Sinne des § 159 StGB grob fahrlässig beeinträchtigt wurden.

Es handelt sich dabei um eine Gesellschaft, die im Geschäftszweig „Erbringung von sonstigen Dienstleistungen“ tätig war und Reparaturen und Instandhaltung von Elektromaschinen angeboten hat. Die Gesellschaft befand sich aufgrund der Erfüllung der dritten Voraussetzung des § 2 EKEG (Eigenmittelquote betrug weniger als 8% und die Schuldentilgungsdauer mehr als 15 Jahre) in der Krise. Als Gründe wurden eine mangelhafte Eigenkapitalausstattung in Verbindung mit Mittelentzug des Gesellschafters, rückläufige Umsatzerlöse durch den Wegfall von Werksvertretungen und hohe KFZ-Aufwendungen festgestellt. Die aufgedeckte Bilanzmanipulation stand laut Gutachten im Zusammenhang mit der Verschleierung der Krise.

Bereits im Bericht des Masseverwalters, der im Zuge der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft bestellt wurde, wird auf ein überbewertetes **Rohstofflager** hingewiesen. Im Bericht wird auf ein vom Masseverwalter beauftragtes Schätzgutachten Bezug genommen. Laut diesem wurde das Vorratsvermögen trotz des Wegfalls von Werksvertretungen mit den zwei wichtigsten strategischen Geschäftspartnern nicht durch außerplanmäßige Abschreibungen korrigiert. Durch die Überbewertung des kurzfristigen Vermögens wurde gegen die Bilanzierung „der Höhe nach“ und der Bilanzwahrheit verstoßen und es liegt somit ein Bilanzdelikt vor. Vorrangiges Handlungsziel der unterlassenen Wertkorrekturen war eine bessere Vermögensdarstellung zur Verschleierung der Krise, womit es sich um ein Primärdelikt handelt.

Fall 4: Es handelt sich um die gleiche Buchsachverständigenbestellung wie in Fall 1. Die gegenständliche Gesellschaft operierte im Wirtschaftszweig „Grundstücks- und Wohnungswesen“. Bis zur Fertigstellung des Gutachtens ist es aufgrund von Gegenüberungen des Geschäftsführers weder zur amtswegigen Löschung noch zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft gekommen. Die Ursachen für den Eintritt der Zahlungsunfähigkeit waren neben einer zu geringen Eigenkapitalausstattung und Veräußerungen von Vermögen an verbundene Unternehmen unter Buchwert ein mangelhaftes Rechnungswesen bzw. ein fehlendes internes Kontrollsystem.

Im Zuge des Gutachtensauftrages wurden im Rechnungswesen der Gesellschaft Bilanzmanipulationen, in Form einer falschen Klassifizierung von kurzfristig gehaltenem Vermögen (hier: **Vorratsvermögen**) als langfristige Vermögensgegenstände (hier:

Sachanlagen), festgestellt. Laut vorliegendem Betriebsprüfungsbericht wurde die unzulässige Buchungssystematik von der Finanzbehörde aufgrund der anschließenden Veräußerung der Liegenschaft und der daraus resultierenden (steuerpflichtigen) Ergebnisrealisierung festgestellt. Die geltend gemachte Absetzung für Abnutzung wurde von der Finanzbehörde nicht anerkannt. Die Bauträgergesellschaft hat bebaute Liegenschaften, die als Betriebsgelände definiert waren, erworben und wegen der Veräußerungsabsicht zunächst (richtigerweise) im Vorratsvermögen aktiviert. Die Liegenschaften wurden von der Gesellschaft aufgrund der in naher Zukunft beabsichtigten behördlichen Umwidmung von Betriebsgelände auf Wohngebiet erworben. Da diese Umwidmung jedoch nicht erfolgte, hätte der nachhaltige, erhebliche Wertverlust aufgrund des im Vorratsvermögen geltenden strengen Niederstwertprinzips zwingend als außerplanmäßige Abschreibungen berücksichtigt werden müssen. Um jedoch die Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung zu verschleiern, wurden die bebauten Liegenschaften – auf Anweisung des Geschäftsführers – ins Anlagevermögen umgebucht und die Gebäude über die Zeitdauer planmäßig abgeschrieben. Die unberechtigte Umwidmung von kurzfristig zu langfristig gehaltenem Vermögen widerspricht dem Prinzip der Bilanzklarheit, womit es sich um ein Buchführungsdelikt handelt. Das Buchführungsdelikt wurde als Primärdelikt ausgeübt, um die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft primär besser darzustellen.

Fall 5: Der Buchsachverständige wurde Mitte 2002 vom Landesgericht für Strafsachen bestellt, um ein Gutachten zum Eintritt der Zahlungsunfähigkeit und wegen eines Anfangsverdaches in Verbindung mit § 146 StGB („Betrug“) zu erstatten. Es sollte insbesondere geklärt werden, wodurch die Überschuldung der Gesellschaft entstanden ist und ob Umsatzerlöse beiseite geschafft wurden. Die gegenständliche Gesellschaft war seit ihrer Gründung als Bauträger im „Grundstücks- und Wohnungswesen“ mit der Errichtung von Eigentumswohnungen tätig. Mit Beschluss des Handelsgerichtes wurde infolge eines Gläubigerantrags das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet. Dem Gutachten ist zu entnehmen, dass die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft eingetreten ist und diese für den Geschäftsführer auch erkennbar war. Es wurden keine aussagekräftigen Aufzeichnungen geführt, aus welchen die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft hätte abgeleitet werden können. Die aufgedeckte Bilanzmanipulation stand jedoch nicht in Zusammenhang mit der Herbeiführung der Zahlungsunfähigkeit.

Vom Sachverständigen wurde festgestellt, dass von der bilanzierenden Gesellschaft keine außerplanmäßigen Abschreibungen auf uneinbringliche **Forderungen** vorge-

nommen und somit relevante Bonitätsrisiken der Schuldner verschwiegen worden sind. Dies, obwohl die Insolvenz des Debtors bereits wissentlich eingetreten war. Unterlassene Einzel- oder Pauschalwertberichtigungen des Forderungsbestandes von wesentlichem Umfang stellen Bilanzdelikte dar. Es konnte im Rahmen der Befundaufnahme nicht abschließend geklärt werden, ob es sich bei dem unveränderten Ausweis der Forderungshöhe um ein Verschleierungsdelikt handelte und Umsatzerlöse veruntreut worden sind. Da das Bilanzdelikt jedoch mit einer Verschleierung in Verbindung gebracht wurde, wird dieses den Sekundärdelikten zugeordnet.

Fall 6: Es handelt sich um die gleiche Buchsachverständigenbestellung wie in Fall 1. Der Buchsachverständige wurde Ende 2003 bestellt, um ein Gutachten zum Eintritt der Zahlungsunfähigkeit in Verbindung mit § 146 StGB („Betrug“) zu erstatten. Bei der gegenständlichen Gesellschaft handelt es sich um eine Immobiliengesellschaft, die gegründet wurde, um bestimmte Wohnprojekte abzuwickeln und zu verwerten. Als Gründe für die negative wirtschaftliche Entwicklung der Gesellschaft und der anschließenden Insolvenz waren neben mangelhaften Projektkalkulationen und der ausschließlichen Fremdfinanzierung der Wohnprojekte insbesondere das mangelhafte Rechnungswesen angeführt.

Im Buchsachverständigengutachten wurde festgestellt, dass **Forderungen** gegenüber einer im Privatkonkurs befindlichen nahestehenden Person in erheblichem Umfang über mehrere Geschäftsjahre im Jahresabschluss der Gesellschaft unverändert als Vermögensgegenstände ausgewiesen wurden. Aufgrund des unreflektiert fortgeschriebenen Forderungswertes gegenüber der nahestehenden Person wurde dieser offensichtlich ein langfristiger Zinsvorteil ohne Rechtsgrundlage gewährt und der Bilanzleser über die tatsächliche Werthaltigkeit der Forderung getäuscht. Das Bilanzdelikt wurde somit als Sekundärdelikt ausgeübt.

Fall 7: Anfang des Jahres 2004 wurde dem Buchsachverständigen im Rahmen der Hauptverhandlung aufgetragen, ein Ergänzungsgutachten zum Eintritt der Zahlungsunfähigkeit und in Richtung § 122 GmbHG zu erstatten. Es sollte insbesondere auf die eingebrachten Schriftsätze und die Einvernahme des Angeklagten Bezug genommen werden. Die gegenständliche Gesellschaft war im Geschäftszweig: „Finanzdienstleistungen“ tätig. Das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft wurde mit Beschluss rechtskräftig aufgehoben. Laut Gutachten war die Gesellschaft nicht fähig, aus ihrer operativen Tätigkeit nachhaltige Gewinne zu erwirtschaften. Die regelmäßigen

Entnahmen des Gesellschafters führten in Verbindung mit dem mangelhaften Rechnungswesen zur Zahlungsunfähigkeit der Unternehmung.

Der geschäftsführende Gesellschafter hat der Gesellschaft über mehrere Jahre – trotz anhaltender Verlustsituation – liquide Mittel entzogen. Die Entnahmen waren in den Jahresabschlüssen zunächst als **Darlehensforderung** gegenüber dem Geschäftsführer ausgewiesen. Um am Bilanzstichtag diese bereits bei Entnahme uneinbringlichen Darlehensforderungen nicht offen ausweisen zu müssen und damit die drohende Qualifizierung der Finanzbehörde als verdeckte Gewinnausschüttung zu vermeiden, wurden sog. „Ultimofinanzierungen“ vorgenommen: Der Geschäftsführer hat über sein Privatkonto sowie über das Konto seiner Frau liquide Mittel von einem Kreditinstitut entliehen und am Bilanzstichtag in die Gesellschaft „eingelegt“. Kurze Zeit später führte er die Beträge wieder ins Privatvermögen zurück. Dem Bankguthaben der Gesellschaft standen somit in gleicher Höhe kurzfristige Privatkredite gegenüber. Aufgrund einer gesellschafts- bzw. personenübergreifenden Kompensationsvereinbarung (über 14 Konten) hat sich das aushaftende Gesamtbligo nicht verändert. Verändert haben sich letztendlich nur die Umsätze auf den jeweiligen Konten.

Durch diese Vorgehensweise wurde dem externen Bilanzleser der (falsche) Eindruck frei verfügbarer Bankguthaben, statt zur Gänze wegen Uneinbringlichkeit wertberichtigter Forderungen, vermittelt. Wie auch dem Kreditakt bei der Bank entnommen werden konnte, waren die unrichtigen Jahresabschlüsse Grundlage für die Risikobeurteilung. Dadurch wurden bestimmte Kennzahlen wie bspw. die dynamische Verschuldungsdauer (als Ausdruck der Abhängigkeit von Kreditgebern) nicht korrekt ermittelt. Zudem bestand bei keinem der in Kompensation genommenen Konten ein entsprechender Kreditrahmen zur Durchführung derartiger Überziehungen, womit der Geschäftsführer offensichtlich zu keinem Zeitpunkt über die entliehenen und seiner Gesellschaft kurzfristig zur Verfügung gestellten Geldern tatsächlich wirtschaftlich verfügen konnte. Festzuhalten ist, dass lediglich dem Täter der wahre wirtschaftlichen Gehalt dieser Darlehensforderung und seine nur buchhalterisch „neue“ Entstehung durch „Entnahme“ unmittelbar nach dem Bilanzstichtag bekannt war. Es wurde vorsätzlich gegen die Bilanzwahrheit

verstoßen und es liegt daher ein Bilanzdelikt vor. Die fraudulenten Handlungen wurden als Sekundärdelikt ausgeübt, um verdeckte Gewinnausschüttungen²¹⁶ zu verschleiern.

4.2.3 Unzulässige Aktivierung von Aufwendungen

Fall 8: Der Buchsachverständige wurde im vierten Quartal 2010 von der Staatsanwaltschaft bestellt, um ein Gutachten wegen eines Anfangsverdaches in Verbindung mit § 147 StGB („Schwerer Betrug“) zu erstatten. Die gegenständliche Gesellschaft produziert Fernsehprogramme und ist somit in der Unternehmensbranche „Kommunikation und Information“ tätig. Die Gesellschaft ist eine Tochtergesellschaft eines weltweit agierenden Konzerns und ist im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gutachtens noch operativ tätig gewesen.

Im Zuge der Befundaufnahme wurden vom Sachverständigen im Jahresabschluss der Gesellschaft – trotz eines unbeschränkten Bestätigungsvermerks durch den Abschlussprüfer – Bilanzmanipulation festgestellt, die im Rahmen der Überprüfung von Rechnungen des nahestehenden Unternehmens aufgedeckt wurden. Es wurden Beratungsleistungen festgestellt, die im Geschäftsjahr nicht als sonstige betriebliche Aufwendungen erfolgswirksam in der GuV der Gesellschaft berücksichtigt wurden, sondern unrichtigerweise im **immateriellen Anlagevermögen** als langfristig nutzbarer (und über die Nutzungsdauer abzuschreibender) Vermögensgegenstand zu den gewerblichen Markenrechten aktiviert worden sind. Leistungsnachweise oder Dokumente über die Aktivierungsfähigkeit z.B. in Form von nachträglichen Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes lagen dem Buchsachverständigen nicht vor. Offensichtlich aus Verschleierungsgründen wurde kein neuer Bilanzposten erfasst, sondern ein bereits bestehender Vermögensgegenstand zugebucht. Zudem wurde der fakturierte Betrag auf drei Rechnungen aufgeteilt, damit die Buchungen offensichtlich zahlenmäßig nicht auffallen. Durch die unzulässige Aktivierung von Aufwendungen steigt das Jahresergebnis um den Betrag der aktivierten Aufwendungen und wird erst in den Folgejahren mittels Abschreibungen zeitanteilig wieder korrigiert. Die unberechtigte Aktivierung von Beratungsleistungen widerspricht der Bilanzwahrheit und es liegt somit ein Bilanzdelikt vor. Primäres Handlungsziel war ein erhöhter Ausweis der Periodenleistung bzw. Performance-Kennzahlen durch eine „beschönigte“ Vermögensdarstellung. Das Primärdelikt

²¹⁶ Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn dem Gesellschafter einer Körperschaft außerhalb einer offenen Ausschüttung Vorteile gewährt werden, die einem der Gesellschaft fremd gegenüberstehendem Dritten nicht gewährt worden wären (vgl. Doralt/Ruppe/Mayr (2012), I8, Rz 977).

ist durch die planmäßigen Abschreibungen in den Folgejahren endgültig verschleiert worden.

Fall 9: Der Buchsachverständige wurde mit Beschluss des Landesgerichts für Strafsachen Anfang 2004 bestellt und beauftragt, zu den Betrugsvorwürfen gegen die Verdächtigen Befund aufzunehmen sowie allfällige Verstöße gegen das Aktiengesetz zu erstatten. Es handelt sich dabei um eine Gesellschaft mit vermögensverwaltender Tätigkeit. Der Unternehmensgegenstand umfasst den Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen. Die Gesellschaft wurde in der Rechtsform einer AG gegründet und ist Tochtergesellschaft eines internationalen Konzerns.

Um die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft im Quartalsbericht besser darzustellen als sie tatsächlich war, wurden Werbeaufwendungen als geleistete Anzahlungen auf das **Vorratsvermögen** umgebucht und nach dem Quartalsstichtag wurde der Buchungsvorgang storniert. Da die gegenständlichen Werbekosten Aufwendungen – und nicht Anzahlungen – darstellen und somit (noch) keine Zahlungsabflüsse stattgefunden haben, ist ein Ausweis unter „Geleistete Anzahlungen“ grundsätzlich verboten. Durch das Vertauschen von Aufwendungen mit Vermögensgegenständen nahm die Aktivseite zu, wodurch höhere Vermögensgegenstände und somit zusätzliche Substanz simuliert worden ist. Es liegt ein Bilanzdelikt vor, das als vorübergehendes Primärdelikt die Vermögens- und Ertragslage im Quartalsabschluss unrichtig dargestellt und die Abschlussadressaten dadurch getäuscht hat.

Fall 10: Es handelt sich um die gleiche Sachverständigenbestellung und um die gleiche Gesellschaft wie in Fall 9. Im Rechnungswesen der Gesellschaft wurden unzulässige Aktivierungen von nachträglichen Akquisitionskosten von **Wertpapieren** festgestellt. Wie den Verträgen mit dem Geschäftspartner zu entnehmen ist, wurden Honorarnoten für Akquisitionsleistungen im Bereich Vorbereitung von Akquisitionen sowie der Herstellung und Pflege von Kontakten an die Gesellschaft gelegt. Da diese eindeutige Kosten der Entscheidungsfindung darstellen, unterliegen diese jedoch einem Aktivierungsverbot. Bei der stichprobenartigen Untersuchung diverser Honorarnoten zeigte sich, dass diese keinen Bezug auf ein konkretes Akquisitionsobjekt nahmen, sondern sich nur allgemein auf Akquisitionsleistungen bezogen bzw. fix vereinbarte monatliche Pauschalhonorare betrafen. Der Vorbehalt der Einzelzurechenbarkeit war bei diesen Rechnungen nicht gegeben; demzufolge hätte eine erfolgswirksame Verbuchung des Aufwands erfolgen müssen, keinesfalls eine werterhöhende Aktivierung im Sinne einer

Anschaffung eines Vermögensgegenstandes. Durch die Aktivierung der Akquisitionsleistungen wurde das Ergebnis der Gesellschaft zu Unrecht verbessert. Es ist gegen die Bilanzwahrheit verstoßen worden und es liegt somit ein Bilanzdelikt vor. Dem Schriftverkehr zwischen den verantwortlichen Personen ist zu entnehmen, dass das Handlungsmotiv primär eine bessere Darstellung des Unternehmenserfolgs war und somit also ein Primärdelikt vorlag.

4.2.4 Fiktive Vermögensgegenstände

Fall 11: Es handelt sich um die gleiche Sachverständigenbestellung und um die gleiche Gesellschaft wie in Fall 8. Neben der unzulässigen Aktivierung von Aufwendungen wurden im Rahmen der Befundaufnahme im Jahresabschluss der Gesellschaft auch fiktives **immaterielles Anlagevermögen** in Form von gewerblichen Schutzrechten an Fernsehprogrammen festgestellt. Die E-Mails auf dem sichergestellten E-Mail-Server der Gesellschaft belegen das kriminelle Handlungsmuster. Verträge über den Erwerb von aktivierungsfähigen Rechten oder sonstige Dokumente zum Nachweis der Aktivierungskriterien²¹⁷ lagen nicht vor. Tatsächlich wurden von der Gesellschaft in den vorigen Geschäftsjahren keine derartigen Rechte zugekauft, sondern wurden die Programme von unternehmensinternen Entwicklern konzipiert. In Absprache mit dem geschäftsführenden Gesellschafter eines nahestehenden Unternehmens, das im Bereich der Beratung und Vermittlung von elektronischen Medien operierte, wurden Scheinrechnungen für Rechte an Programmkonzeptionen gelegt. Die geschäftliche Beziehung zum nahestehenden Unternehmen beschränkte sich in den Vorjahren auf der Erbringung von Beratungsleistungen. Die Rechnungen wurden vom Empfängerunternehmen ohne tatsächliche Vermögensübertragung und somit als fiktive (also nicht existente) Vermögensgegenstände ins immaterielle Anlagevermögen aktiviert und den planmäßigen Abschreibungen unterworfen. Dadurch wurden die manipulativen Zubuchungen teilweise neutralisiert. Die Rechnungen wurden im Folgejahr tatsächlich per Banküberweisung beglichen, über Scheinumsätze (siehe Fall 15) jedoch wieder an die Gesellschaft zurücküberwiesen. Die positive Auswirkung auf das Jahresergebnis erfolgte also erst mit der Rücküberweisung der zuvor bezahlten Beträge vom nahestehenden Unternehmen an die verfahrensgegenständliche Gesellschaft und die Erfassung dieser Einzahlungen als Umsatzerlöse. Durch die vorsätzliche Erhöhung von Aktivposten durch Verfälschung der Buchgrundlagen wurde gegen die Bilanzwahrheit verstoßen und es liegt somit ein Bi-

²¹⁷ Vgl. Peemöller/Hofmann (2005), S. 128.

lanzdelikt vor, das als Primärdelikt ausgeübt worden ist, um die Vermögenslage der Gesellschaft – insbesondere gegenüber der Muttergesellschaft – besser darzustellen.

4.3 Unterbewertetes oder nicht erfasstes Fremdkapital

4.3.1 Charakteristika und Überblick

Um einen höheren Unternehmenserfolg auszuweisen, wurde neben überbewerteten und fiktiven Aktivposten zudem Fremdkapital unterbewertet. Insbesondere Rückstellungen boten bilanzierenden Unternehmen Ermessensspielräume in der Bewertung, die für manipulative Zwecke ausgenutzt wurden. Im Rahmen der Datenanalyse wurde unterbewertetes Fremdkapital im Rechnungswesen von drei Gesellschaften festgestellt und als Bilanzmanipulation qualifiziert. Die Hauptkategorie „Unterbewertetes Fremdkapital“ wird in zwei Begehungsarten untergliedert: eine unterlassene Verbuchung von Verbindlichkeiten sowie eine unzulässige Auflösung von Rückstellungen. Anhand folgender Fallstudien werden diese zwei Begehungsarten konkretisiert:

| Unterkategorie | Eintrittshäufigkeit | Konkretisierung |
|-------------------------|---------------------|-----------------|
| Unterlassene Verbuchung | 2 | Fall 12 |
| Unzulässige Auflösung | 1 | Fall 13 |
| Σ | 3 | |

Tabelle 8: Unterkategorien von unterbewertetem Fremdkapital²¹⁸

4.3.2 Unterlassene Verbuchung

Fall 12: Es handelt sich um die gleiche Buchsachverständigenbestellung wie in Fall 1. Die gegenständliche Gesellschaft war in der Branche „Beherbergung und Gastronomie“ tätig. Die Gesellschaft wurde wegen Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht. Im Gutachten wurde insbesondere auf das mangelhafte Rechnungswesen hingewiesen, dass neben der mangelhaften Eigenkapitalausstattung der Gesellschaft mit ursächlich für die negative wirtschaftliche Entwicklung der Gesellschaft war.

Im Rechnungswesen der Gesellschaft wurde der Stand der **Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten** im Jahresabschluss unverändert aus dem Vorjahr vorgetragen, obwohl im Geschäftsjahr (neben wirtschaftlichen Zinsen auf früheres Fremdkapital) neue Bankverbindlichkeiten entstanden sind. Die betragsmäßigen Unterschiede zwischen dem bilanziellen Ausweis und der tatsächlichen Höhe der Bankverbindlichkeiten

²¹⁸ Eigene Darstellung.

differierten (ohne Saldierung der Bankguthaben) laut den Kontoauszügen erheblich. Die unrichtigen Angaben über die Verbindlichkeiten der Gesellschaft verdeutlichen, dass das Rechnungswesen nicht ordnungsgemäß geführt und die Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft nicht getreu abgebildet wurde. Es ist gegen die Bilanzierung „der Höhe nach“ und gegen die Bilanzwahrheit verstoßen worden und es liegt ein Bilanzdelikt vor, das als Primärdelikt ausgeübt worden ist.

4.3.3 Unzulässige Auflösung

Fall 13: Es handelt sich um den gleichen Gutachtensauftrag wie in Fall 9 und um die gleiche Gesellschaft, die als Unternehmensgegenstand „Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen“ anführte und einem Konzern angehörig war. Neben unzulässigen Aktivierungen von Aufwendungen wurden vom Buchsachverständigen auch unzulässige Auflösungen von **Rückstellungen** festgestellt, die das Jahresergebnis der Gesellschaft wesentlich beeinflussten. Um die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft im Quartalsbericht besser darzustellen, wurden Rückstellungen für Mitarbeiterboni (ohne Vorlage von Berechnungs- bzw. Rechtsgrundlage für die Kürzung von künftigen Dienstnehmeransprüchen) um 50% gekürzt. Zudem wurden auch Rückstellungen auf den Warenvorrat ohne Rechtsgrund aufgelöst. Die unberechtigte Auflösung von Rückstellungen hat die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft wesentlich besser dargestellt. Es wurde gegen die Bilanzwahrheit verstoßen und lag ein Bilanzdelikt in Form eines Primärdelikts vor.

4.4 Zu hohe oder fiktive Erträge und Umsatzerlöse

4.4.1 Charakteristika und Überblick

Im Rahmen der Datenanalyse wurden überhöhte Umsatzerlöse in fünf Abschlüssen festgestellt und vom Buchsachverständigen als Bilanzmanipulation qualifiziert. Es werden nachfolgend zwei Unterkategorien differenziert: eine unzulässige Zuordnung von Anzahlungen zu den Umsatzerlösen sowie fiktive Erträge und Scheinumsätze, die durch in der Buchhaltung erfasste Rechnungen ohne zugrundeliegende Lieferung oder Leistung entstehen.²¹⁹ Die nachfolgende Tabelle gibt eine Übersicht über die Fallzuordnung:

²¹⁹ Vgl. Melcher (2009), S. 197.

| Unterkategorie | Eintrittshäufigkeit | Konkretisierung |
|----------------------------------|---------------------|-----------------|
| Unzulässige Zuordnung | 1 | Fall 14 |
| Fiktive Erträge und Umsatzerlöse | 4 | Fälle 15 bis 18 |
| Σ | 5 | |

Tabelle 9: Unterkategorien von zu hohen oder fiktiven Erträgen und Umsatzerlösen²²⁰

4.4.2 Unzulässige Zuordnung

Fall 14: Der Buchsachverständige wurde im dritten Quartal 2002 vom Landesgericht für Strafsachen bestellt, um Befund aufzunehmen und ein Gutachten über Zeitpunkt und Ursachen der Zahlungsunfähigkeit zu erstatten und um Aussagen darüber zu treffen, ob entgegen den Grundsätzen ordentlichen Wirtschaftens, insbesondere wegen eines Anfangsverdachts in Verbindung mit § 159 StGB („Grob fahrlässige Beeinträchtigung von Gläubigerinteressen“) gehandelt wurde. Es wurde festgestellt, dass die gegenständliche KFZ-Reparaturgesellschaft buchhalterisch überschuldet war. Aufgrund ausreichender stiller Reserven und wegen eigenkapitalersetzender Haftungen lag jedoch keine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vor. Die Zahlungsunfähigkeit ist laut Gutachten aufgrund rückläufiger Umsatzerlöse und erheblichen Ausweisfehlern im Jahresabschluss der Gesellschaft eingetreten.

Im Jahresabschluss der Gesellschaft wurde (zu Unrecht) bereits die bloße Bestellung eines Kunden bzw. die Anforderung einer Anzahlung als Forderung verbucht, ohne dass ein entsprechender Wareneinsatz entgegenstand. Der Wareneinsatz ist bei Erhalt der Ware bzw. der Lieferantenrechnung im Zeitpunkt der Auslieferung (erst) zu einem späteren Zeitpunkt ergebniswirksam geworden. Richtigerweise darf nur die Differenz zwischen Erlös und Wareneinsatz (in der gleichen Periode) das Ergebnis beeinflussen. Zum Zeitpunkt der Verbuchung kam es jedoch weder zur Lieferung oder Leistungserbringung noch zu einer tatsächlichen Anzahlung des Kunden. Der manipulative Eingriff ins Rechnungswesen der Gesellschaft ist weder vom Abschlussprüfer noch von der kreditgewährenden Bank beanstandet worden.

Es konnte nicht mit Sicherheit festgestellt werden, auf wen diese unrichtige Verbuchungsweise zurückzuführen ist. Aufgrund der relativ raschen Erstellung des Jahresabschlusses lag die Vermutung nahe, dass es sich dabei um Verbuchungsfehler der zuständigen Steuerberatungskanzlei handelte. Durch die vorzeitige Umsatz- und somit Ergebnisrealisierung wurde gegen das allgemein als GoB anerkannte Vorsichtsprinzip

²²⁰ Eigene Darstellung.

bzw. Realisationsprinzip verstoßen und es liegt ein Bilanzdelikt vor. Da die unrichtige Verbuchungsweise auf eine unbewusste Verhaltensweise, somit auf eine (grobe) Fahrlässigkeit zurückzuführen war, liegt ein Primärdelikt ohne Strafdrohung vor.

4.4.3 Fiktive Erträge und Umsatzerlöse

Fall 15: Es handelt sich um die gleiche Sachverständigenbestellung und um die gleiche Gesellschaft wie in Fall 8. Neben der unzulässigen Aktivierung von Aufwendungen und der Erfassung von fiktiven Vermögensgegenständen wurden im Rahmen der Befundaufnahme im Jahresabschluss der Gesellschaft – trotz eines unbeschränkten Bestätigungsvermerks durch den Abschlussprüfer – Bilanzmanipulationen in Form von Scheinumsätzen festgestellt. Den Scheinumsätzen lagen zwei Ausgangsrechnungen der Gesellschaft zugrunde. Die Ausgangsrechnungen wurden am Bilanzstichtag im Rechnungswesen der Gesellschaft erfasst und standen laut Belegtext im Zusammenhang mit der Übernahme von anteiligen Fixkosten, die im Zuge einer Überleitung von Produktionsverträgen mit dem Vertragspartner entstanden sind. Hierzu wurde (wie sich im Zuge der Befundaufnahme herausstellte) nachträglich eine Garantievereinbarung zwischen den zwei Gesellschaften vereinbart und rückdatiert sowie die Rechnungslegung dem Vertragswerk entsprechend angepasst. Die Rechnungen wurden per Banküberweisung im Folgejahr beglichen, über ein Gegengeschäft (in gleicher Höhe) mit dem gleichen Geschäftspartner jedoch wieder rückabgewickelt (siehe Fall 11).

Derartige Scheingeschäfte ohne wirtschaftliche Rechtsgrundlage verstoßen gegen die Bilanzwahrheit und es liegt somit ein Bilanzdelikt vor. Zudem stellt die Verwendung von gefälschten Buchgrundlagen (Ausgangsrechnungen sowie das zugrundeliegende Vertragswerk) einen erheblichen Verstoß gegen das Prinzip: „Keine Buchung ohne Beleg“ dar, das implizit das Gebot der Richtigkeit umfasst.²²¹ Aus dem E-Mail-Verkehr der beteiligten Personen ist ersichtlich, dass die manipulativen Handlungen mit dem Ziel durchgeführt worden sind, die Ertragslage der Gesellschaft gegenüber dem Mutterkonzern besser darzustellen, als sie in Wirklichkeit ist. Somit wurde das Bilanzdelikt als Primärdelikt ausgeübt.

Fall 16: Der Buchsachverständige wurde im ersten Quartal 2003 vom Landesgericht für Strafsachen bestellt, um Befund aufzunehmen und Gutachten über Zeitpunkt und Ursachen der Zahlungsunfähigkeit sowie wegen eines Anfangsverdacht in Verbindung mit

²²¹ Vgl. Kohl (1991), S. 115.

§ 159 StGB („Grob fahrlässige Beeinträchtigung von Gläubigerinteressen“) zu erstatten. Die Gesellschaft, bei der die Bilanzmanipulationen festgestellt wurde, beschäftigte sich mit dem Verkauf bzw. der Vermittlung von Lebensversicherungen und war somit im Geschäftszweig: „Erbringung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen“ tätig. Die Gesellschaft wurde infolge der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft aufgelöst. Als Hauptursachen für den Eintritt der Zahlungsunfähigkeit waren das Missmanagement der neuen Geschäftsführung hinsichtlich nicht nachvollziehbarer Expansionsversuche und komplizierten Firmenverflechtungen, die hohen sonstigen Aufwendungen und die fehlende Werthaltigkeit der im Jahresabschluss ausgewiesenen Umsatzerlöse, die vom Sachverständigen als Bilanzmanipulation gewertet wurden.

Von der Gesellschaft sind Kooperationsverträge mit einem Versicherungskonzern über die Vermittlung von Lebensversicherungen abgeschlossen worden. Es wurde vereinbart, dass die Gesellschaft nach erfolgreicher Vermittlung und Abschluss von Versicherungsverträgen eine Provision des Versicherungskonzerns erhalten sollte. Wie dem Rechnungswesen der Gesellschaft zu entnehmen war, wurden Aufträge fast ausschließlich (90% der Auftragsvolumina) über den Versicherungskonzern abgewickelt. Im Rahmen der Befundaufnahme wurde vom Sachverständigen festgestellt, dass die im Rechnungswesen der Gesellschaft erfassten Provisionserlöse und die korrespondierenden Forderungen nicht werthaltig waren.

Die Umsatzerlöse der Gesellschaft stiegen mit dem Gesellschafter- und Geschäftsführerwechsel sprunghaft an. Wie sich herausstellte, wurden von der Geschäftsführung (im Auftrag des Gesellschafters) Versicherungsverträge mit angeblichen Debitoren abgeschlossen und trotz anschließender unmittelbarer Stornierung nicht ausgebucht. Die Stornierungen erfolgten – insbesondere bei den volumenstarken Versicherungsverträgen – aufgrund von Nichtbezahlung der Erstprämie durch Kündigung des Versicherungsgebers. (Gemäß § 39 Abs. 3 VersVG kann der „Versicherer nach dem Ablauf der (Zahlungs-)Frist das Versicherungsverhältnis ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist kündigen, wenn der Versicherungsnehmer mit der Zahlung im Verzug ist.“)

Bei den größten Storni wurde ein Naheverhältnis bzw. ein Konnex der Versicherungsnehmer zur Gesellschaft festgestellt. U.a. waren dies nahestehende Gesellschaften und eigene Mitarbeiter ohne tatsächliche Kaufabsicht einer Versicherungsleistung. (Das Nichtzahlen der Versicherungsprämie hatte indes für die Versicherungsnehmer keine

weiteren Rechtsfolgen.) Wie sich herausstellte, wurden die Verträge nur abgeschlossen, um eine Provisionsgutschrift und -zahlung vom strategischen Partner zu erhalten. Von diesem wurde es offensichtlich verabsäumt, eine (branchenübliche) Stornoreserve mit dem Provisionsberechtigten zu vereinbaren, wodurch die manipulativen Eingriffe erst ermöglicht wurden.

Die fingierten Vermittlungsprovisionen vermitteln dem Bilanzleser ein wesentliches unrichtiges Bild über die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft und begründen somit das Vorliegen eines Bilanzdelikts. Die Stornierung des Scheinumsatzes im Folgejahr hat zur Folge, dass die Umsatzerlöse um den in der Vorperiode zu hoch ausgewiesenen Umsatz zurückgehen.²²² Das Bilanzdelikt wurde in Form eines Sekundärdelikts ausgeübt und sollte die tatsächliche wirtschaftliche Lage der Unternehmung gegenüber dem Versicherungskonzern verschleiern. Wie dem Verrechnungskonto des Gesellschafters zu entnehmen ist, kam es regelmäßig zu (untitulierten) Entnahmen, wodurch die Gesellschaft einen erheblichen finanziellen Schaden erlitten hat.

Fall 17: Der Buchsachverständige wurde im vierten Quartal 2005 vom Landesgericht für Strafsachen bestellt und beauftragt, Befund aufzunehmen und Gutachten über Betrugsvorwürfe zu erstatten. Die im Befund dargestellten Sachverhalte zeigen, dass dritte Personen im Namen des Bauunternehmens tätig geworden sind. Es wurde festgestellt, dass von einer nahestehenden, sich zum damaligen Zeitpunkt bereits in der Insolvenz befindlichen Gesellschaft Aufträge im Namen der verfahrensgegenständlichen und rechnungslegenden Gesellschaft ausgeführt worden sind. Die Zahlungen für diese Aufträge sollten durch Angabe der Geschäftskontonummern auf den Rechnungen direkt an die ausführende Gesellschaft erfolgen. Den Bilanzlesern wurde nicht nur ein ertragsstärkeres Unternehmen vorgetäuscht, sondern die Gesellschaft wurde durch das gestiegene Eigenkapital auch kreditwürdiger dargestellt. Die Bilanzmanipulation wurde als Bilanzdelikt in Form eines Sekundärdelikts begangen.

Fall 18: Es handelt sich um die gleiche Buchsachverständigenbestellung wie in Fall 1. Die gegenständliche Gesellschaft operierte in der Immobilienbranche und wurde speziell zur Abwicklung und Verwertung eines Wohnbauprojektes gegründet. Die Gesellschaft wurde wegen Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht. Neben Fehlkalkulationen des Managements und dem Mittelentzug des Gesellschafters wurde auch das

²²² Vgl. Wells/Kopetzky (2012), S. 346.

mangelhafte Rechnungswesen der Gesellschaft als Ursache für den Eintritt der Zahlungsunfähigkeit angeführt.

Dem Rechnungswesen der Immobiliengesellschaft war zu entnehmen, dass vom geschäftsführenden Gesellschafter leer stehende und noch nicht verkaufte Wohnungen an dessen Onkel vermietet wurden. Tatsächlich sind die Wohnungen jedoch nie vermietet worden und waren auch planmäßig nicht dafür vorgesehen. Die Mieterlöse konnten nicht vereinnahmt werden und wurden die Mietforderungen im Folgejahr storniert bzw. mit Verrechnungsverbindlichkeiten saldiert. Die fiktive Vermietung von Betriebsvermögen widerspricht dem Grundsatz der Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Ertragslage der Gesellschaft. Es liegt ein Bilanzdelikt in Form eines Sekundärdelikts vor, dass mit der Absicht begangen worden ist, Vorsteuern aus den Investitionskosten geltend zu machen. Ein, in Folge der behaupteten „Vermietung“ entstandener, erheblicher Vermögensbestandteil der Gesellschaft wurde somit in Form des Umsatzsteuerguthabens ohne erkennbare Gegenleistung bzw. ohne Nachweis der betrieblichen Veranlassung an den geschäftsführenden Gesellschafter übertragen.

5 Manipulationskategorie: Negative Auswirkung auf das Jahresergebnis

5.1 Vorbemerkungen

Manipulationen der Rechnungslegung mit einer negativen Auswirkung auf das Jahresergebnis tragen dazu bei, dass die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft schlechter dargestellt wird, als diese tatsächlich ist.²²³ In nachfolgenden Subkapiteln werden die erfolgsverschlechternden Maßnahmen dargestellt, die im Zuge der Analyse der Buchsachverständigengutachten festgestellt wurden. Die einzelnen Haupt- und Unterkategorien werden wie folgt definiert:

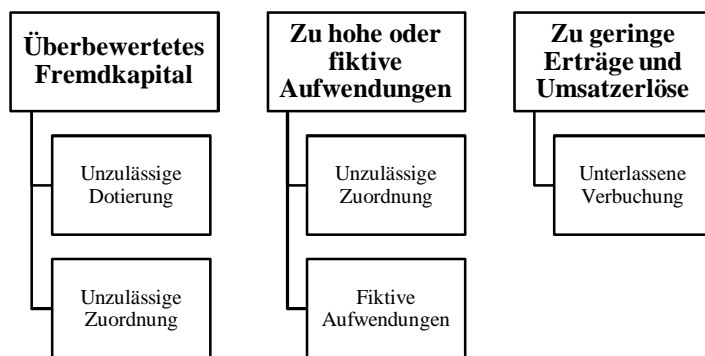


Abbildung 4: Kategorien von erfolgsverschlechternden Bilanzmanipulationen²²⁴

5.2 Überbewertetes Fremdkapital

5.2.1 Charakteristika und Überblick

Insbesondere die Ermessensspielräume bei der Bildung von Rückstellungen wurden vom bilanzierenden Unternehmen für manipulative Zwecke ausgenutzt. Im Rahmen der Datenanalyse wurden Bilanzmanipulationen in Form von überbewertetem Fremdkapital im Rechnungswesen von drei Gesellschaften festgestellt. Die Hauptkategorie „Überbewertetes Fremdkapital“ wird in zwei Begehungsarten untergliedert: eine unzulässige Dotierung von Rückstellungen sowie eine unzulässige Zuordnung der Verbindlichkeiten:

²²³ Vgl. Kalveram in Meithner (1933), S. 94 f.

²²⁴ Eigene Darstellung.

| Unterkategorie | Eintrittshäufigkeit | Konkretisierung |
|-----------------------|---------------------|------------------|
| Unzulässige Dotierung | 2 | Fall 19; Fall 20 |
| Unzulässige Zuordnung | 1 | Fall 21 |
| Σ | 3 | |

Tabelle 10: Unterkategorien von überbewertetem Fremdkapital²²⁵

5.2.2 Unzulässige Dotierung

Fall 19: Es handelt sich um die gleiche Sachverständigenbestellung wie in Fall 1. Bei der gegenständlichen Gesellschaft handelt es sich um einen Dienstleistungsbetrieb für die Verwaltung, Vermittlung und Vermietung von Liegenschaften und Wohnungen. Die Gesellschaft wurde mangels kostendeckenden Vermögens aus dem Firmenbuch gelöscht. Im Gutachten wurden zwei Gründe für die negative wirtschaftliche Entwicklung und den Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft identifiziert: Entzug von liquiden Mitteln durch den Gesellschafter ohne wirtschaftliche Gegenleistung sowie ein mangelhaftes Rechnungswesen.

Von der Gesellschaft wurde ein Grundstück erworben, das in den nächsten Jahren, nach Erlangung der Baubewilligung bebaut und die Wohnungen verwertet werden sollten. Die für die Erlangung der Baubewilligung kalkulierten Baukosten wurden im Anschaffungsjahr (fälschlicherweise) in Form einer **Aufwandsrückstellung** berücksichtigt. (Rückstellungsfähig wären gegebenenfalls Kosten für die künftige Beseitigung von Bodenkontaminationen gewesen, die unmittelbar nach Kaufvertragsabschluss festgestellt wurden, die laut einem erteilten behördlichen Auftrag vor Erteilung der Baubewilligung innerhalb einer bestimmten Frist zu beseitigen sind und für die ein Gutachten mit Kostenschätzung vorliegt.) Im Folgejahr wurde die nichtverbrauchte Aufwandsrückstellung aufgelöst.

Die Passivierung zukünftiger Baukosten in Form einer Aufwandsrückstellung ist laut den unternehmensrechtlichen Vorschriften nicht zulässig.²²⁶ Durch nicht zulässige Rückstellungsbildungen wurden die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft erheblich unrichtig dargestellt. Die Beweggründe des Geschäftsführers für die Bildung von Aufwandsrückstellungen lagen offensichtlich in der Steuervermeidung, da statt eines Jahresüberschusses durch diese Vorgehensweise ein Jahresfehlbetrag entstanden ist. Es liegt ein Bilanzdelikt in Form eines Sekundärdelikts vor.

²²⁵ Eigene Darstellung.

²²⁶ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2012), S. 421ff.

Fall 20: Der Buchsachverständige wurde Anfang 2006 vom Handelsgericht bestellt und beauftragt, eine gutachterliche Stellungnahme zum eingetretenen Insolvenz einer Gesellschaft zu nehmen. Es sollte zudem eine Aussage darüber getroffen werden, ob der erteilte Bestätigungsvermerk des Wirtschaftsprüfers nachvollziehbar war. Es handelt sich um eine Gesellschaft, die im Bereich des Trockenbaus und somit in der Baubranche operierte. Die Gesellschaft wurde infolge der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft aufgelöst. Im Gutachten wurde festgehalten, dass es dem Management aufgrund des mangelhaften Rechnungswesens und des fehlenden internen Kontrollsystems nicht möglich war, auf die geänderte Marktlage sowie die steigenden Material- und Personalaufwendungen rechtzeitig und effizient zu reagieren.

Im Rahmen der Befundaufnahme wurden bei der Analyse der zugrundeliegenden Jahresabschlüsse unzulässige **sonstige Rückstellungen** in erheblichem Umfang festgestellt. Wie sich herausstellte, sind Rechnungskorrekturen (fälschlicherweise) in Form von Rückstellungen erfasst worden. Durch die Rückstellungsdotierung und anschließenden Auflösung der Rückstellungen im Folgejahr wurde ein Teil des Jahresergebnisses in das Folgejahr verschoben. Die Rückstellung für (Ausgangs-)Rechnungskorrekturen wäre korrekterweise als Wertberichtigung zu Forderungen auszuweisen gewesen, womit es sich um ein Bilanzdelikt handelt. Da durch den manipulativen Eingriff ins Rechnungswesen die Abgabenschuld der Gesellschaft an die Finanzbehörde wesentlich gekürzt worden ist, liegt ein Sekundärdelikt vor.

5.2.3 Unzulässige Zuordnung

Fall 21: Es handelt sich um die gleiche Sachverständigenbestellung wie in Fall 1. Die gegenständliche Gesellschaft operierte als Bauträgergesellschaft und beauftragte externe Bauunternehmen mit der Errichtung von Gebäuden. Die Gesellschaft wurde infolge der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft aufgelöst. Ursächlich für den Eintritt der Zahlungsunfähigkeit waren – wie bei allen Gesellschaften in der Unternehmensgruppe – die fehlerhaften Projektkalkulationen, zu geringe Eigenmittel und das mangelnde Rechnungswesen.

Sämtliche Bauprojekte der Immobiliengesellschaft wurden fremdfinanziert. Im Rechnungswesen der Gesellschaft wurden jedoch **Bankverbindlichkeiten** ausgewiesen, die dieser nicht zuzuordnen waren, da die Kredite vom Gesellschafter persönlich übernommen wurden. Die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft wurden durch die Passivierung von nicht der Gesellschaft zurechenbarer Bankverbindlichkeiten und daraus

resultierenden Zinsaufwendungen wesentlich schlechter als in Wirklichkeit dargestellt. Es liegt ein Bilanzdelikt vor und die gesetzten Handlungen wurden offensichtlich (aufgrund der Abgabenhinterziehung) als Sekundärdelikt ausgeübt.

5.3 Zu hohe oder fiktive Aufwendungen

5.3.1 Charakteristika und Überblick

Zu hohe Aufwendungen führen sowohl zu einem niedrigeren Unternehmenserfolg wie auch (bedingt durch das Gegenkonto, das i.d.R. ein Verbindlichkeitskonto ist) zu einer Überbewertung von Fremdkapital. Im Rahmen der Datenanalyse wurden überhöhte Aufwendungen in mehreren Fällen festgestellt. Die Unregelmäßigkeiten standen insbesondere i.Z.m. privaten Aufwendungen des geschäftsführenden Gesellschafters (Reise-, Miet-, und Internet-, sowie Telefonaufwendungen, Aufwendungen für Bekleidung und Schmuck), die unzulässigerweise als betriebliche Aufwendungen der Gesellschaft erfasst wurden. Zwei dieser Verstöße standen i.Z.m. Bilanzmanipulationen und werden anhand folgender Fallstudien näher ausgeführt:

| Unterkategorie | Eintrittshäufigkeit | Konkretisierung |
|-----------------------|---------------------|-----------------|
| Unzulässige Zuordnung | 1 | Fall 22 |
| Fiktive Aufwendungen | 1 | Fall 23 |
| Σ | 2 | |

Tabelle 11: Unterkategorien von zu hohen oder fiktiven Aufwendungen²²⁷

5.3.2 Unzulässige Zuordnung

Fall 22: Der Buchsachverständige wurde Ende 2010 von der Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren bestellt und beauftragt, ein Gutachten über die wirtschaftliche Entwicklung der Gesellschaft zu erstellen und Stellung zu Betrugsvorwürfen zu nehmen. Die gegenständliche Gesellschaft war als Hausverwalter einer Wohnungseigentümergeinschaft tätig. Laut Gutachten war das mangelhafte Rechnungswesen ursächlich für den Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Unternehmung. Es wurden insgesamt drei Bilanzmanipulationen festgestellt (siehe auch Fall 26 und 28).

Die Abrechnung der durchgeführten Fassadensanierungen erfolgte mittels vom geschäftsführenden Geschäftsführer erstellten Rechnungen an die Wohnungseigentümergeinschaften. Die Rechnungen sind im Namen von Gesellschaften ausgestellt wor-

²²⁷ Eigene Darstellung.

den, die entweder nicht mehr operativ tätig waren oder sich bereits in der Insolvenz befanden. Die Leistungserbringung wurde von nicht angemeldeten „Schwarzarbeitern“ ausgeführt und stand – laut vorgenommenen Kalkulationen auf Basis tatsächlicher Leistungserbringung sowie vom Buchsachverständigen eingeholter Vergleichsangebote – in keinem Verhältnis zur Rechnungshöhe. Die Beträge wurden als gesonderte Vorschreibung oder im Rahmen des Reparaturfonds und der jährlichen Rücklagenabrechnung von den Wohnungseigentümergeinschaften eingefordert. Stichprobenartige Untersuchungen auf den Konten des Hausverwalters haben ergeben, dass die Eigentümer der Wohnungen infolgedessen (teilweise) Zahlungen getätigt haben. Der Jahresabschluss der Gesellschaft vermittelt infolge der verfälschten Rechnungslegung an die Gesellschaft kein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und gibt die Verhältnisse der Gesellschaft nicht richtig wieder. Es handelt sich um ein Bilanzdelikt, dass in Form eines Sekundärdelikts ausgeübt wurde, da die Rechnungen als Verrechnungskonstrukt zur endgültigen Verschleierung der Bereicherung des Geschäftsführers dienten.

5.3.3 Fiktive Aufwendungen

Fall 23: Der Buchsachverständige wurde im Ermittlungsverfahren der Staatsanwaltschaft bestellt, um ein Gutachten insbesondere über die Nachvollziehbarkeit und Angemessenheit der in Rechnung gelegten Beträge an eine Gesellschaft, die in der Lebensmittelbranche tätig war, zu erstatten. Die Gesellschaft wurde in der Rechtsform einer GmbH & Co OHG gegründet.

Im Jahresabschluss der Gesellschaft wurden aufwandswirksame Vorauszahlungen an Lieferanten festgestellt, die das Jahresergebnis erheblich beeinflusst haben. Die Vorauszahlungen wurden i.Z.m. Rechnungen ohne wirtschaftliche Veranlassung bzw. ohne zugrundeliegende Leistungserbringung gebracht. Sie wurden als „Parkings“ von Budgetüberschüssen identifiziert, die einer ungerechtfertigten Ergebnisverkürzung dienen. Der von der Muttergesellschaft vorgegebene Budgetrahmen wurde durch diese manipulative Vorgehensweise vollständig abgeschöpft. Die Rechnungen wurden von einer nahestehenden Gesellschaft (ohne Gewerbeberechtigung) zu nicht marktüblichen Preisen gelegt. Die auf den Rechnungen angeführte Leistungsbeschreibung war durch ein Vertragsverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem fiktiven Kreditor abgedeckt und umfasste – laut Vertrag – diverse Beratungsleistungen. Durch die manipulativen Eingriffe ins Rechnungswesen der Gesellschaft hat der Jahresabschluss keine den tatsächlichen

Verhältnissen entsprechende Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt. Es liegt ein Bilanzdelikt vor, das als Sekundärdelikt die vorsätzliche Bereicherung des Geschäftsführers über nahestehende Gesellschaften verschleiern sollte.

5.4 Zu geringe Erträge und Umsatzerlöse

5.4.1 Charakteristika und Überblick

Zu geringe Umsatzerlöse führen sowohl zu einem niedrigeren Unternehmenserfolg wie auch (bedingt durch das Gegenkonto, das i.d.R. ein Forderungskonto ist) zu einer Unterbewertung von Aktivposten. Im Rahmen der Datenanalyse wurden zwei Bilanzmanipulationen aufgedeckt, die i.Z.m. einer unterlassenen Verbuchung standen:

| Unterkategorie | Eintrittshäufigkeit | Konkretisierung |
|-------------------------|---------------------|------------------|
| Unterlassene Verbuchung | 2 | Fall 24; Fall 25 |
| Σ | 2 | |

Tabelle 12: Unterkategorie von zu geringen Erträgen und Umsatzerlösen²²⁸

5.4.2 Unterlassene Verbuchung

Fall 24: Im dritten Quartal 2010 wurde der Buchsachverständige vom Landesgericht für Strafsachen bestellt, um bei der angezeigten Gesellschaft Feststellungen zu „betrügerischen Datenverarbeitungsmissbrauch“ gemäß § 148a StGB sowie in Richtung „schweren Betrugs“ gemäß § 147 StGB zu treffen. Beim gegenständlichen Unternehmen handelt es sich um ein (zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gutachtens) aufrechtes Medienunternehmen.

Vom Geschäftsführer der Gesellschaft wurden von ihm veranlasste Ausstrahlungen von Werbespots entweder storniert oder gar nicht erst im elektronischen Rechnungssystem erfasst, so dass die Gesellschaft zwar die Leistung erbrachte, aber keine Verrechnung an die Debitoren erfolgte. Stattdessen wurden die Leistungen über eine nahestehende Werbeagentur (über einen befreundeten Geschäftsführer) abgerechnet. Die Verrechnung über Dritte wurde den Kunden damit erklärt, dass beim Medienunternehmen keine Werbezeiten mehr verfügbar wären, jedoch über die Werbeagentur noch freie Werbezeiten erworben werden könnten. In Einzelfällen hat der Geschäftsführer die Verrechnung über die Werbeagentur auch mit Rabatten gefördert. Durch die unterlassene

²²⁸ Eigene Darstellung.

Verrechnung von Leistungen wurde das Bilanzbild erheblich beeinflusst und die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft unrichtig dargestellt. Das Bilanzdelikt wurde als Sekundärdelikt ausgeübt, um die unterlassene Rechnungslegung der Gesellschaft zu verschleiern.

Fall 25: Es handelt sich um die gleiche Sachverständigenbestellung wie in Fall 1. Die gegenständliche Gesellschaft ist im Wirtschaftszweig „Grundstücks- und Wohnungswesen“ operativ tätig.

Im Rechnungswesen der Immobiliengesellschaft wurde festgestellt, dass einzelne Wohnungsveräußerungen nicht periodenrichtig und erfolgswirksam als Umsatzerlöse abgebildet wurden. Die Umsatzerlöse der veräußerten bzw. übergebenen Wohnungen wurden den Selbstkosten der Wohnungen nicht gegenübergestellt, sondern es fand (unabhängig der Zahlungseingänge) eine erfolgsunwirksame Umbuchung der Vermögensgegenstände auf das Konto „Erhaltene Anzahlungen“ statt. Erst bei Verkauf der letzten Wohnung wurde ein saldierter „Gesamterfolg“ ausgewiesen und versteuert. Die unterlassene Ergebnisrealisierung zum Zeitpunkt der Übergabe der Wohnungen widerspricht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung und der (periodenbezogenen) Erfolgsermittlung. Der Jahresabschluss der Gesellschaft vermittelt kein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und widerspricht somit der Generalklausel des UGB. Es liegt ein Bilanzdelikt vor, das (aufgrund der Abgabenhinterziehung) als Sekundärdelikt ausgeübt worden ist.

6 Manipulationskategorie: Erfolgsneutrale Darstellungsbeeinflussung

6.1 Vorbemerkungen

Diese Manipulationen der Rechnungslegung liefern Falschinformationen an die Jahresabschlussadressaten bzgl. der Zusammensetzung des Jahresabschlusses, beeinflussen jedoch den Unternehmenserfolg nicht. Es handelt sich dabei insbesondere um Verstöße gegen das Bilanz- und GuV- Gliederungsschema, die mit einer Nichteinhaltung der unternehmensrechtlichen Grundsätze der Richtigkeit und Klarheit einhergehen.²²⁹ Im Rahmen der Datenanalyse wurden Bilanzmanipulationen in Form einer falschen Verbuchung von tatsächlich stattgefundenen Geschäftsvorfällen in vier Fällen festgestellt. Eine weitere Differenzierung in Unterkategorien analog den ersten beiden Manipulationskategorien erscheint nicht sinnvoll, da nur vier Erscheinungsformen aufgedeckt wurden.

| Hauptkategorie | Eintrittshäufigkeit | Konkretisierung |
|------------------------------|---------------------|-----------------|
| Unzulässige Saldierungen | 1 | Fall 26 |
| Falschbenennungen | 1 | Fall 27 |
| Unzulässige Gruppenbildungen | 1 | Fall 28 |
| Fiktive Vermögensgegenstände | 1 | Fall 29 |
| Σ | 4 | |

Tabelle 13: Hauptkategorien von erfolgsneutralen Bilanzmanipulationen²³⁰

Bei den Hauptkategorien fällt auf, dass die Kategorie „Fiktive Vermögensgegenstände“ auch bereits in der Manipulationskategorie „Positive Auswirkung auf das Jahresergebnis“ tangiert wird. Die Zuordnung von fiktiven Vermögensgegenständen zu der jeweiligen Kategorie ergibt sich durch die Verbuchung des Geschäftsvorfalles mit und ohne Ergebniswirkung.

6.2 Unzulässige Saldierungen

Fall 26: Es handelt sich um den gleichen Gutachtensauftrag und um die gleiche Gesellschaft wie in Fall 22. Neben der Erfassung zu hoher Aufwendungen wurde im Rechnungswesen der Gesellschaft zudem eine ordnungswidrige Kassabuchführung festge-

²²⁹ Vgl. Melcher (2009); S. 165f.

²³⁰ Eigene Darstellung.

stellt. Das **Kassakonto** wurde in den Folgejahren buchhalterisch nicht geführt, sondern stattdessen (ohne Rechtsgrund) mit dem Verrechnungskonto des Gesellschafters saldiert. Sämtliche Bareingänge und Barausgänge in erheblichem Ausmaß wurden in der Folge auf dem Verrechnungskonto abgebildet. Auf Grund der angewandten Verbuchung ist nicht feststellbar, ob die erfassten Rechnungen betrieblich veranlasst oder der Privatsphäre des Beschuldigten zuzuordnen waren. Es liegt ein Buchführungsdelikt in Form eines Sekundärdelikts vor.

6.3 Falschbenennungen

Fall 27: Im vierten Quartal 2003 wurde der Buchsachverständige vom Landesgericht für Strafsachen bestellt, um ein Gutachten wegen eines Anfangsverdaches in Verbindung mit § 159 StGB („Kridatträchtiges Handeln“) zu erstatten. Die gegenständliche Gesellschaft operiert im Wirtschaftszweig „Gastronomie“ und betreibt ein Lokal mit Animierdamen. Die Gesellschaft war bei Fertigstellung des Gutachtens noch operativ tätig. Im Rechnungswesen der Gesellschaft wurde festgestellt, dass eine **Forderung** gegenüber dem Gesellschafter als negative „Verbindlichkeit gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis steht“ ausgewiesen wurde. Durch diese Vorgehensweise wurde im Jahresabschluss die Bilanzsumme verkürzt und das Gesamtbild über die Vermögenslage der Gesellschaft erheblich verzerrt. Es liegt ein Buchführungsdelikt in Form eines Primärdelikts vor.

6.4 Unzulässige Gruppenbildungen

Fall 28: Es handelt sich um den gleichen Gutachtensauftrag und um die gleiche Gesellschaft wie in Fall 22. Neben der Erfassung zu hoher Aufwendungen und unzulässiger Saldierungen wurde im Rechnungswesen der Gesellschaft zudem eine unzulässige Gruppenbildung von **Verrechnungskonten** festgestellt.

Im Jahresabschluss der Gesellschaft wurde für sämtliche durch die Gesellschaft verwalteten Liegenschaften entgegen den bestandsrechtlichen Vorschriften lediglich ein Verrechnungskonto, lautend auf „Verrechnungskonto Hausverwaltung“, geführt. Dieser Umstand bedingt, dass ein zeitnahe Überblick über die Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber den einzelnen Wohnungseigentümergeinschaften nicht möglich war. Auf Grund der unterlassenen Trennung der einzelnen Wohnungseigentümergeinschaften als eigenständige Debitoren bzw. Kreditoren wurde gegen den Grundsatz

der Klarheit bzw. dem Prinzip des Einzelausweises verstoßen und es liegt ein Buchführungsdelikt vor. Durch die unzulässige Gruppenbildung wurden Beträge zusammengefasst, die eine genaue Durchleuchtung der Risikoverhältnisse der Wohnungseigentümergeinschaften für den Bilanzleser unmöglich machten. Die sinnwidrigen Zusammenfassungen wurden in Form eines Sekundärdelikts ausgeübt, um private Entnahmen zu verschleiern.

6.5 Fiktive Vermögensgegenstände

Fall 29: Der Buchsachverständige wurde Anfang des Jahres 2010 von der Staatsanwaltschaft bestellt, um ein Gutachten wegen eines Anfangsverdacht in Verbindung mit §§ 156; 159 StGB („Betrügerische Krida“; „Grob fahrlässige Beeinträchtigung von Gläubigerinteressen“) zu erstatten. Es handelt sich dabei um eine Gesellschaft, die im Geschäftszeig „Grundstücks- und Wohnungswesen“ tätig war. Die operative Tätigkeit der Gesellschaft umfasste die Errichtung und die Veräußerung von Fertighäusern. Dabei war die Gesellschaft sowohl selbst als Bauträger tätig, als auch im Auftrag dritter Unternehmen, die als Bauträger fungierten. Zudem operierte die Gesellschaft als Bauunternehmung für private Auftraggeber. Die Gesellschaft wurde in der Rechtsform einer AG gegründet und infolge der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft aufgelöst. Neben den rückläufigen Umsatzerlösen in Verbindung mit steigendem Personalaufwand wurden im Gutachten als Ursachen für die eingetretene Zahlungsunfähigkeit insbesondere das mangelhafte Rechnungswesen und die „Zweitbuchhaltung“ angeführt.

Im Zuge des Gutachtensauftrages wurden im Jahresabschluss Bilanzmanipulationen festgestellt, obwohl dieser vom Abschlussprüfer mit einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehen wurde. Die gegenständlichen Grundstücke wurden vom vertretungsberechtigten Gesellschafter einer Immobiliengesellschaft aufgrund finanzieller Engpässe der Unternehmung privat finanziert und außerbilanziell im Tabellenkalkulationsprogramm „Excel“ erfasst. Zum jeweiligen Bilanzstichtag wurden die Grundstücke willkürlich ins **Vorratsvermögen** der Gesellschaft aktiviert und die Bilanzsumme somit erhöht. Als Gegenbuchung wurde eine Verbindlichkeit ohne erkennbaren Titel (wie bspw. ein Kreditvertrag) auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters ausgewiesen.

Die GoB wurden vordergründig aus zwei Gründen verletzt: Fehlendes wirtschaftliches Eigentum und Vorliegen eines In-Sich-Geschäfts.²³¹

Die privat finanzierten Grundstücke wurden ohne Rechtsgrundlage fälschlicherweise ins Betriebsvermögen der Gesellschaft aktiviert und begründen daher das Vorliegen eines Bilanzdelikts, das in Form eines Sekundärdelikts ausgeübt worden ist, da der Vorstand willkürlich über Aktivierungen und private Veräußerungen entscheiden konnte.

²³¹ Der rechtliche Vertreter der Gesellschaft erzeugt rechtsgeschäftliche Wirkungen durch Willenserklärung an sich selbst und ist somit gezwungen, Entscheidungen für und gegen den Vertretenen zu treffen (vgl. OGH, RS0031257).

7 Abschluss

7.1 Auswertung der Untersuchungsergebnisse

Die in den Gutachten festgestellten 42 Bilanzmanipulationen wurden anhand von 29 Fallstudien erläutert. Bei zwölf Fällen wurde seitens des Sachverständigen festgestellt, dass das mangelhafte Rechnungswesen sogar ursächlich für die Herbeiführung der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft war. Die Erscheinungsformen wurden nach drei Manipulationskategorien unterschieden, die weiter in Haupt- und Unterkategorien eingeteilt wurden.

31 Bilanzmanipulationen wurden in Zusammenhang mit einer positiven Beeinflussung des Jahresergebnisses festgestellt. Manipulative Handlungen mit einer negativen Beeinflussung des Jahresergebnisses wurden im Rechnungswesen von sieben Gesellschaften aufgedeckt. Die geringste Anzahl von festgestellten Bilanzmanipulationen (insgesamt vier) wurde in der Manipulationskategorie der erfolgsneutralen Darstellungsbeeinflussung festgestellt.

Den größten Raum unter den erfolgsverbessernden Bilanzmanipulationen nahmen „Überbewertete oder fiktive Vermögensgegenstände“ ein. Bei 19 Gesellschaften resultierte die Überbewertung aus einer unterlassenen Wertberichtigung, bei drei Gesellschaften war eine unzulässige Aktivierung von Aufwendungen ursächlich und von einer Gesellschaft wurden fiktive Vermögensgegenstände ausgewiesen. „Zu hohe oder fiktive Erträge und Umsatzerlöse“ bildeten in fünf Fällen Angriffspunkte für Manipulationen. Drei Bilanzmanipulationen standen in Verbindung mit einem „Unterbewerteten Fremdkapital“.

Die nachfolgende Tabelle gibt eine Übersicht der Abschlussposten, die von erfolgsverbessernden Bilanzmanipulationen betroffen waren. In der Tabelle ist ersichtlich, dass Vorratsvermögen und Forderungen am häufigsten (insgesamt zu 61,29%) manipuliert worden sind. Im Anhang ist zu entnehmen, dass diese Bilanzmanipulationen insbesondere in den Abschlüssen von Gesellschaften aus dem Wirtschaftszweig „Grundstücks- und Wohnungswesen“ aufgedeckt wurden.

| Manipulations- kategorie: | (1) Positive Auswirkung auf das Jahresergebnis | | | | | | | |
|------------------------------|--|--|--------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------|---|--|-----------|
| Hauptkategorie: | (1a) Überbewertetes oder fiktives Vermögen | | | (1b) Unterbewertetes Fremdkapital | | (1c) Zu hohe oder fiktive Erträge und Umsatzerlöse | | |
| Unterkategorie: | Unterlassene Wert- berichtigung | Unzulässige Aktivierung von Aufwendungen | Fiktive Vermögens- gegenstände | Unterlassene Verbuchung | Unzulässige Auflösung | Unzulässige Zuordnung | Fiktive Erträge und Umsatzerlöse | Σ |
| Bilanz | | | | | | | | |
| Immaterielle VG | | 1 | 1 | | | | | 2 |
| Finanzanlagen | 1 | | | | | | | 1 |
| Vorrats vermögen | 9 | 1 | | | | | | 10 |
| Forderungen | 9 | | | | | | | 9 |
| Wertpapiere | | 1 | | | | | | 1 |
| Verbindlichkeiten | | | | 2 | | | | 2 |
| Rückstellungen | | | | | 1 | | | 1 |
| GuV | | | | | | | | |
| Umsatzerlöse | | | | | | 1 | 3 | 4 |
| Sonstige Erträge | | | | | | | 1 | 1 |
| Gesellschaften Σ | 19 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 4 | 31 |

Tabelle 14: Erfolgsverbessernde Bilanzmanipulationen und Abschlussposten²³²

Bei den erfolgsverschlechternden Bilanzmanipulationen wurde „Überbewertetes Fremdkapital“ bei drei Gesellschaften festgestellt, von zwei Gesellschaften wurden „Zu hohe oder fiktive Aufwendungen“ erfasst und von zwei Gesellschaften wurden „Zu geringe Erträge und Umsatzerlöse“ ausgewiesen. Der nachfolgenden Tabelle ist zu entnehmen, dass bilanzverschlechternde Bilanzmanipulationen bei verschiedenen Abschlussposten aufgetreten sind. Rückstellungen waren dabei in zwei von sieben Fällen betroffen.

| Manipulations- kategorie: | (2) Negative Auswirkung auf das Jahresergebnis | | | | | |
|------------------------------|--|--------------------------|---|-------------------------|---|----------|
| Hauptkategorie: | (2a) Überbewertetes Fremdkapital | | (2b) Zu hohe oder fiktive Aufwendungen | | (2c) Zu geringe Erträge und Umsatzerlöse | |
| Unterkategorie: | Unzulässige Dotierung | Unzulässige Zuordnung | Unzulässige Zuordnung | Fiktive Aufwendungen | Unterlassene Verbuchung | Σ |
| Bilanz | | | | | | |
| Verbindlichkeiten | | | 1 | | | 1 |
| Rückstellungen | 2 | | | | | 2 |
| GuV | | | | | | |
| Umsatzerlöse | | | | | 1 | 1 |
| Sonstige Erträge | | | | | 1 | 1 |
| Materialaufwendungen | | | 1 | | | 1 |
| Sonstige Aufwendungen | | | | 1 | | 1 |
| Gesellschaften Σ | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 7 |

Tabelle 15: Erfolgsverschlechternde Bilanzmanipulationen und Abschlussposten²³³

Bei den Verstößen zur Darstellungsbeeinflussung wurden eine „Unzulässige Saldierung“, eine „Falschbenennung“, eine „Unzulässige Gruppenbildung“ sowie „Fiktive Vermögensgegenstände“ bei folgenden Bilanzposten festgestellt:

²³² Eigene Darstellung.

²³³ Eigene Darstellung.

| Manipulationskategorie: | (3) Erfolgsneutrale Darstellungsbeeinflussung | | | | Σ |
|-------------------------|---|----------------------|---------------------------------|-----------------------------------|----------|
| Hauptkategorie: | (3a) Unzulässige Saldierung | (3b) Falschbenennung | (3c) Unzulässige Gruppenbildung | (3d) Fiktive Vermögensgegenstände | |
| Bilanz | | | | | |
| Vorratsvermögen | | | | 1 | 1 |
| Forderungen | | 1 | 1 | | 2 |
| Kassa | 1 | | | | 1 |
| Gesellschaften Σ | 1 | 1 | 1 | 1 | 4 |

Tabelle 16: Erfolgsneutrale Bilanzmanipulationen und Abschlussposten²³⁴

Eine branchenspezifische Schlussfolgerung lässt sich aufgrund der geringen festgestellten Bilanzmanipulationen mit negativer Auswirkung auf das Jahresergebnis sowie erfolgsneutraler Darstellungsbeeinflussung nicht ableiten. Der vorgenommenen Systematisierung der Bilanzmanipulationen zufolge wurden 25 Bilanzdelikte und vier Buchführungsdelikte aufgedeckt. In 11 Fällen wurden die Bilanzmanipulationen als Primärdelikte und in 18 Fällen als Sekundärdelikte bzw. Verschleierungsdelikte ausgeübt. Nachfolgende Tabelle bringt die Systematisierung der Deliktarten in Zusammenhang mit der Kategorisierung der Erscheinungsformen:

| Manipulationskategorie | Bilanzdelikt | Buchführungsdelikt | Σ | Primärdelikt | Sekundärdelikt | Σ |
|--|--------------|--------------------|-----------|--------------|----------------|-----------|
| (1) Positive Auswirkung auf das Jahresergebnis | 17 | 1 | 18 | 10 | 8 | 18 |
| (2) Negative Auswirkung auf das Jahresergebnis | 7 | 0 | 7 | 0 | 7 | 7 |
| (3) Erfolgsneutrale Darstellungsbeeinflussung | 1 | 3 | 4 | 1 | 3 | 4 |
| Σ | 25 | 4 | 29 | 11 | 18 | 29 |

Tabelle 17: Übersicht der Manipulationskategorien und Deliktarten²³⁵

Im Gegensatz zu den ersten beiden Manipulationskategorien traten bei erfolgsneutralen Bilanzmanipulationen häufiger (jedoch nicht ausschließlich) Buchführungsdelikte (Verstöße gegen GoB i.e.S.) als Bilanzdelikte (Verstöße gegen eine ordnungsmäßige Bilanzierung) auf. Es wurden keine Primärdelikte bei erfolgsverschlechternden Bilanzmanipulationen festgestellt, da das Folgedelikt in dieser Kategorie in den überwiegenden Fällen eine vom Täter beabsichtigten Abgabenhinterziehung war.

7.2 Zusammenfassung

Ziel der vorliegenden Arbeit war es, anhand einer Auswertung von Buchsachverständigengutachten verschiedene Erscheinungsformen von Bilanzmanipulationen aufzuzeigen und in nachvollziehbare Kategorien einzuteilen. Die Gesamtstichprobe umfasste Gut-

²³⁴ Eigene Darstellung.

²³⁵ Eigene Darstellung.

achten über 63 Gesellschaften, denen insgesamt 152 (teilweise) unvollständige Jahresabschlüsse in Form von Einzelabschlüssen und 12 Quartalsabschlüsse nach den Regeln des UGB zugrunde lagen.

Im Zuge der Auswertung des Datenmaterials reduzierte sich die Untersuchungsstichprobe auf 26 Gesellschaften, in deren Abschlüssen in Summe 42 Bilanzmanipulationen festgestellt wurden. Die Gesellschaften wurden hinsichtlich ihres Unternehmenssitzes, ihrer Rechtsform, ihrer Mitarbeiterzahl und ihrem Wirtschaftszweig beschrieben. Die Mehrheit der Gesellschaften war in Wien ansässig, operierte unter der Rechtsform einer GmbH, beschäftigte durchschnittlich zwischen ein und fünfzig Mitarbeiter und war im Wirtschaftszweig „Grundstücks- und Wohnungswesen“ tätig.

Bevor die Ergebnisse der Datenanalyse näher konkretisiert wurden, ist die Rolle des Buchsachverständigen bei der Aufdeckung von Bilanzmanipulationen dargelegt worden. Es wurde gezeigt, dass Sachverständige nur selten zur Prüfung der Nichtigkeit eines Jahresabschlusses bestellt werden, da manipulative Eingriffe in das Rechnungswesen der Unternehmung regelmäßig nur als Vortaten zu strenger sanktionierten Folge delikten gesetzt werden.

Im weiteren Verlauf der Arbeit wurde versucht, eine möglichst präzise Definition von Bilanzmanipulationen zu erarbeiten. Zunächst wurde der Begriff den Wirtschaftsdelikten zugeordnet und von Vermögensschädigungen und sonstigem Fehlverhalten abgegrenzt. Anschließend wurden verschiedene Grundhaltungen aus der Fachliteratur zum Begriffsverständnis vorgestellt und kritisch miteinander verglichen. Als Ergebnis wurde festgehalten, dass Bilanzmanipulationen sowohl bewusste wie auch unbewusste Verstöße gegen die Regeln der Rechnungslegung in Berichtsinstrumenten umfassen, welche die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft wesentlich unrichtig darstellen.

Es wurden drei Systematisierungsarten von Bilanzmanipulationen vorgestellt, die sich je nach ihrer Zweckmäßigkeit unterscheiden. Bilanzmanipulationen können als Bilanz-, Buchführungs- oder Inventurdelikte, Bilanzverschleierungen oder Bilanzfälschungen sowie als Primärdelikte oder Sekundärdelikte auftreten. Anschließend wurde die Problematik der Abgrenzung von (gebotener) Bilanzpolitik, (zulässiger) Bilanzkosmetik und (verbotener) Bilanzmanipulation aufgezeigt und das „Spielfeld“ der legalen Bilanzpolitik genauer definiert.

Der theoretische Teil der Arbeit schließt mit der Bedeutung der Bilanzmanipulationen im strafrechtlichen Kontext ab. In der österreichischen Rechtsordnung existiert kein

einheitliches, geschlossenes Bilanzstrafrecht. Die Strafbestimmungen zu Bilanzdelikten sind in verschiedenen Gesetzen enthalten. Im Mittelpunkt der anschließenden Ausführungen standen – im Hinblick auf die Datengrundlage – die gesellschaftsrechtlichen Strafbestimmungen im AktG und GmbHG. Hierzu wurde näher auf die Zielsetzung, den Täterkreis, die Tatbestandselemente und die Rechtsfolgen in §§ 255 AktG und 122 GmbHG eingegangen. Das ganze oder teilweise Unterlassen der Buchführung und folglich auch der Erstellung von Berichten, Darstellungen und Übersichten stellt – laut Meinungen aus den Fachkreisen – die größte denkbare Manipulation im betrieblichen Rechnungswesen dar, wird jedoch nicht zu den Strafbestimmungen der Bilanzdelikte gezählt. Im Rahmen der Datenanalyse wurde bei vier Gesellschaften festgestellt, dass die Geschäftsführung der Pflicht zur Erstellung des Jahresabschlusses nicht nachgekommen ist. Bei einer weiteren Gesellschaft wurden keine Anhänge und somit unvollständige Jahresabschlüsse erstellt. Ein teilweises Unterlassen der Buchführung i.Z.m. einer nachträglichen Belegerfassung zum Bilanzstichtag wurde bei fünf Gesellschaften festgestellt.

Im zentralen Teil der Arbeit wurde zur besseren Vergleichbarkeit und Analyse des Gutachten-Datenpools auf in der Fachliteratur häufig angewendete Kategorisierungsmodelle eingegangen. Da kein allgemeingültiges Modell zur Kategorisierung der Erscheinungsformen von Bilanzmanipulationen existiert, wurden neben dem Kategorisierungsansatz der ACFE auch Ansätze aus der deutschsprachigen Literatur vorgestellt. Im Anschluss daran erfolgte die Kategorisierung auf Basis der Datenanalyse. Die Bestimmung der einzelnen Kategorien erfolgte in Anlehnung an den Ansatz von Melcher, der die Bilanzmanipulationen hinsichtlich ihrer Auswirkung auf den Jahreserfolg einteilte und unter Berücksichtigung des Ansatzes von Hofmann, der nach manipulierten Abschlussposten differenzierte. Durch die Kombination beider Ansätze konnte – im Hinblick auf die Zielsetzung der Arbeit – aufgezeigt werden, welche Abschlussposten besonders häufig und nach welcher Begehungsart manipuliert werden.

Das Ziel einer Bilanzmanipulation ist es grundsätzlich dem Bilanzleser ein nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Unternehmung vorzutäuschen. Anhand der Datenanalyse wurde gezeigt, dass die Tendenz überwiegt, die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft besser als in Wirklichkeit darzustellen. Die meisten Bilanzmanipulationen wurden (kategorienübergreifend) bei den Forderungen (rund 26%), bei den Vorräten (rund 26%) und den Umsatzer-

lösen (rund 12%) festgestellt. Die Ergebnisse korrespondieren mit den angeführten wissenschaftlichen Studien.

Insgesamt betrachtet wurden mehr Sekundärdelikte als Primärdelikte festgestellt, womit die Bilanzmanipulationen vordergründig mit Deckungshandlungen (im Sinne eines Vertuschens) für zeitlich vor- oder zeitlich nachgelagerte Delikte in Zusammenhang zu bringen sind. Die manipulativen Einwirkungen auf das Rechnungswesen wurden jedoch auch mit dem Ziel ausgeübt, die Abbildungsebene der Unternehmung direkt (ohne Folgedelikt) zu beeinflussen.

Die Untersuchungsergebnisse aus der Auswertung des Datenmaterials zeigen, dass Bilanzmanipulationen in den Abschlüssen von Unternehmen in Form von unterschiedlichen kriminellen Begehungsarten vorgekommen sind. In Anlehnung an eingangs angeführtes Zitat wurden keine „plumpen“ Bilanzmanipulationen im Sinne von nachträglich gefälschten Abschlüssen festgestellt. Die Manipulationen im Rechnungswesen der Gesellschaften wurden bereits in der Buchführung vor der Aufstellung des Jahresabschlusses „geschickt“ begangen. In den Abschlüssen von fünf Gesellschaften wurden zudem die zugrundeliegenden Belege „raffiniert“ gefälscht. Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass kein bestimmtes Beispiel für eine typische Bilanzmanipulation existiert, jedoch ähnliche Behebungsmuster in Zusammenhang mit bestimmten Abschlussposten erkennbar sind, die eine Differenzierung anhand von Kategorien rechtfertigen. Kategorisierungsmodelle dienen somit in erster Linie dazu Bilanzmanipulationen besser zu verstehen und letztendlich auch aufzudecken bzw. zu verhindern.

Quellenverzeichnis

Literatur

ACFE (2000): Cooking the books, What every accountant should know about fraud, Austin, USA 2000

Altenberger, Gerhard (2010): Schwierigkeiten der Begutachtung in der Praxis, in: Bilanzdelikte neue Herausforderungen, Symposium am 22. Oktober 2010, hrsg. von Landesgruppe Österreich der Internationalen Strafrechtsgesellschaft (AIDP), Wien 2010, S. 15-27

Altenberger, Gerhard / Lewisch, Peter (2010): Bilanzstrafrecht in Österreich: Wieso – woher – wohin?, in: Zeitschrift für Recht der Wirtschaft, Heft 10, S. 611-614

Altenberger, Gerhard / Kroiss, Thomas / Fellerer, Gunda (2008): Bilanzfälschung i.S.d. § 255 AktG und § 122 GmbHG, in: Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa, Festschrift für Alfred Brogyányi, hrsg. von Hammerschmied, Hans, Wien 2008, S. 183-214

Altenberger, Gerhard / Kroiss, Thomas / Fellerer, Gunda (2004): Bilanzdelikte: Strafbestimmungen für Berater und Prüfer, in: Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2004, hrsg. vom Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, Wien 2004, S. 93-125

Bäcker, Ingo (2002): Dolose Handlungen: Forensische Prüfungen und Kriminalitätsprävention als Pflichtaufgaben für die Interne Revision, Wien 2002

Ballwieser, Wolfgang / Dobler, Michael (2003): Bilanzdelikte: Konsequenzen, Ursachen und Maßnahmen zu ihrer Vermeidung, in: Die Unternehmung, Heft 6, S. 449-469

Betzl, Karl Michael (1974): Sicherung des Rechnungswesens, Köln 1974

Bieg, Hartmut / Kußmaul, Heinz / Waschbusch, Gerd (2012): Externes Rechnungswesen, 6. Auflage, München 2012

Brinkmann, Ralph (2007): Bilanzmanipulation. Erscheinungsformen, Warnsignale und Schutzmechanismen, in: Risk, Fraud & Governance, Heft 4, S. 156-161

Brandstetter, Wolfgang (2006): Das Bestimmtheitsgebot im (Steuer-)Strafrecht, in: Finanzstrafrecht 2005, Grundrechtsfragen im Finanzstrafrecht, hrsg. von Leitner, Roman, Wien 2006, S. 159-175

- Brandstetter, Wolfgang (2010): Bilanzdelikte aus der Sicht der Verteidigung, in: Bilanzdelikte neue Herausforderungen, Symposium am 22. Oktober 2010, hrsg. von Landesgruppe Österreich der Internationalen Strafrechtsgesellschaft (AIDP), Wien 2010, S. 28-53
- Brockhaus Enzyklopädie (2006): Band 17, 21. Auflage, Mannheim 2006
- Coenenberg, Adolf G. / Haller, Axel / Schultze, Wolfgang (2012): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 22. Auflage, Stuttgart 2012
- Diregger, Cristoph (2012): Kommentierung zu § 202, in: Kommentar zum Aktiengesetz, §§ 145-273, Band II, hrsg. von Doralt, Peter / Nowotny, Christian / Kals, Susanne, 2. Auflage. Wien 2012
- Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg (2007): Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, Wien 2007
- Enzinger, Michael (2009): Bilanzdelikte aus der Sicht der Wissenschaft, in: Bilanzdelikte, aus der Sicht des Staatsanwalts, Buchsachverständigen, Verteidigers, Unternehmensrechtlers, Legisten, Wissenschafters, hrsg. von Keppert, Thomas / Brandstetter Wolfgang, Wien 2009, S. 19-33
- Feichtner, Eva (1993): Wesentlichkeit im Jahresabschluss – Kriterien der Materialitygrenzen, in: Österreichische Zeitschrift für Rechnungswesen, Heft 8, S. 229-236
- Freidank, Carl-Christian (1990): Entscheidungsmodelle der Rechnungslegungspolitik, Computergestützte Lösungsvorschläge für Kapitalgesellschaften vor dem Hintergrund des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Stuttgart 1990
- Freidank, Carl-Christian (2005): Bilanzreform und Bilanzdelikte, Wiesbaden 2005
- Gelbmann, Beate (2003): Strafrechtliche Absicherung der Corporate Governance, in: Der Gesellschafter, Heft 20, S. 20-28
- Gelter, Martin (2001): Neue Rechnungslegungsnormen im Handelsrecht – Gesellschaftsrecht, Kapitalmarkt, IAS und private Normsetzung, Wien 2001
- Gisler, Markus G. (1994): Wirtschaftsdelikte – Herausforderung für die Revision, Prävention und Aufdeckung von sowie Berichterstattung über Wirtschaftsdelikte durch die Externe und Interne Revision, Winterthur 1994

- Gössweiner-Saiko, Theodor (1981): Bilanzdelikte und andere Straftaten im kaufmännischen Rechnungswesen, Lübeck 1981
- Hamann, Christian (2003): Die Aufdeckung doloser Handlungen im Unternehmen und die anschließende Berichterstattung durch den Wirtschaftsprüfer im Rahmen der gesetzlichen Abschlussprüfung, Göttingen 2003
- Hauser, Harald (2000): Jahresabschlussprüfung und Aufdeckung von Wirtschaftskriminalität, Baden-Baden 2000
- Heintges, Sebastian (1997): Bilanzkultur und Bilanzpolitik in den USA und in Deutschland. Einflüsse auf die Bilanzpolitik börsennotierter Unternehmen, Sternenfels / Berlin 1997
- Hofmann, Stefan (2008): Handbuch Anti-Fraud-Management; Bilanzbetrug erkennen – vorbeugen – bekämpfen, Berlin 2008
- Hoffmann, Karsten (1994): Sachverhaltsgestaltende Jahresabschlusspolitik im Einzelabschluss bei gegebener Unternehmenskonstitution, Frankfurt am Main 1994
- Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria) (2007): Wirtschaftskriminalität und Korruption in Deutschland, Österreich und der Schweiz, Ergebnisse einer Experten-Studie, Wien 2007
- Institut deutscher Wirtschaftsprüfer (IDW) (2006): Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung, IDW PS 210, in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 22, S. 1422-1425
- Jagemann, Freiherr von, Ludwig H. (1838): Handbuch der gerichtlichen Untersuchungsurkunde, Band I, Frankfurt am Main 1838
- Jarbornegg, Peter / Geist, Reinhard (2010): Kommentierung zu § 255, in: Kommentar zum Aktiengesetz, §§ 70-273 AktG, Band II, hrsg. von Jarbornegg, Peter / Rudolf Strasser (2002), 5. Auflage, Wien 2010
- Kalss, Susanne (2012): Kommentierung zu § 255, in: Kommentar zum Aktiengesetz, §§ 145-273, Band II, hrsg. von Doralt, Peter / Nowotny, Christian / Kalss, Susanne, 2. Auflage. Wien 2012
- Kalveram, Wilhelm (1933): Verstöße gegen die Grundzüge ordnungsmäßiger Bilanzierung, in: Die Bilanzen der Unternehmungen – Festgabe für Julius Ziegler, hrsg. von Meithner, Karl, Berlin / Wien 1933, S. 430-443

- Keppert, Thomas (2009): Bilanzdelikte aus der Sicht des Buchsachverständigen, in: Bilanzdelikte, aus der Sicht des Staatsanwalts, Buchsachverständigen, Verteidigers, Unternehmensrechtlers, Legisten, Wissenschafters, hrsg. von Keppert, Thomas / Brandstetter, Wolfgang, Wien 2009, S. 35-60
- Kienapfel, Diethelm (2009): Lernprogramm Strafrecht Allgemeiner Teil, mit Fällen und Lösungen, 13. Auflage, Wien 2009
- Koch, Matthias (1930): Bilanz-Kniffe und Buchführungs-Schliche, 600 Schleichwege aus der Praxis der Steuer-Revision, 3. Auflage, Stuttgart 1930
- Kohl, Markus (1991): Wirtschaftskriminalität, Wirtschaftsdelikte im Rechnungswesen der Unternehmung und ihre Bekämpfung, Mannheim 1991
- Krakow, Georg (2010): Bilanzdelikte – Neue Herausforderungen, in: Bilanzdelikte – Neue Herausforderungen, Symposium am 22. Oktober 2010, hrsg. von Landesgruppe Österreich der Internationalen Strafrechtsgesellschaft (AIDP), Wien 2010, S. 54-63
- Krog, Markus (1998): Rechnungslegungspolitik im internationalen Vergleich, Oestrich-Winkel 1998
- Krommes, Werner (2011): Handbuch Jahresabschlussprüfung, Ziele/Technik/ Nachweise Wegweiser zum sicheren Prüfungsurteil, 3. Auflage, Wiesbaden 2011
- Le Coutre, Walter (1937): Bilanzrecht und Gesellschaftsbilanzen, Berlin 1937
- Leffson, Ulrich (1987): Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Auflage, Düsseldorf 1987
- Lillis, Anne M. / Mundy, Julia (2005): Cross-Sectional Field Studies in Management Accounting Research – Closing the Gaps between Surveys and Case Studies, in: Journal of Management Accounting Research, Heft 17, S. 119-141
- Loebbecke, James K. / Eining, Martha M. / Willingham, James J. (1989): Auditors' Experience with Material Irregularities: Frequency, Nature and Detectability, in: Auditing, Heft 2, S. 1-28.
- Mandl, Dieter (2004): Das große Lexikon Rechnungswesen und Rechnungslegung, Wien 2004
- Marker, Hanns F. (1970): Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung, eine Untersuchung zur historischen Entwicklung der Begriffe in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur, Düsseldorf 1970

- Mayer, Horst (2006): Beschreibende Statistik, 4. Auflage, München / Wien 2006
- Melcher, Thorsten (2009): Aufdeckung wirtschaftskrimineller Handlungen durch den Abschlussprüfer, Lohmar 2009
- Mertens, Marcus (2000): Früherkennung von Bilanzmanipulationen bonitätsschwacher mittelständischer Unternehmungen, Düsseldorf 2000
- Meyer zu Lösebeck, Heiner (1983): Unterschlagungsverhütung und Unterschlagungsprüfung, Düsseldorf 1983
- Mulford Charles W. / Comiskey, Eugene E. (2002): The financial numbers game: detecting creative accounting practices, New York 2002
- Nagel, Bernhard / Eger, Thomas (2003): Wirtschaftsrecht 2, Eigentum, Delikt und Vertrag, mit einer Einführung in die ökonomische Analyse des Rechts, 4. Auflage, München 2003
- Nowotny, Christian (2009): Bilanzdelikte aus der Sicht des Unternehmensrechts, in: Bilanzdelikte, aus der Sicht des Staatsanwalts, Buchsachverständigen, Verteidigers, Unternehmensrechtlers, Legisten, Wissenschafters, hrsg. von Keppert, Thomas / Brandstetter, Wolfgang, Wien 2009, S. 69-80
- Ogger, Günter (2003): Die Ego-AG: Überleben in der Betrüger-Wirtschaft, München 2003
- Otto, Harro / Hopt, Klaus / Wiedemann, Herbert (1997): Großkommentar zum deutschen Aktiengesetz, Teilband, §§ 399-410 dAktG, Berlin 1997
- Passow, Richard (1921), Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen, 3.Auflage, Leipzig 1921
- Peemöller, Volker H. / Hofmann, Stefan (2005): Bilanzskandale, Delikte und Gegenmaßnahmen, Berlin 2005
- Peter, Henry / Maestretti, Massimiliano (2002): Corporate Governance and Special Purpose Vehicles – Understanding the Enron Case, in: Der Schweizer Treuhänder, Heft 12, S. 1131-1140
- Pfleger, Günter (1999): Bilanz-Lifting, Legale und illegale Praktiken zur Schönung von Bilanzen, Freiburg 1999
- Pfleger, Günter (1991): Die neue Praxis der Bilanzpolitik, Freiburg 1991

- Podobnik, Gerald (2001): Bilanzdelikte – Financial Statement Fraud, Graz 2001
- Pristner, Alexander (2009): Legale Bilanzschönung beim Einzelabschluss nach UGB, Linz 2009
- PwC Österreich Wirtschaftsprüfungsgesellschaft / Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg (2011): Wirtschaftskriminalität 2011, Wien 2011
- Reiter, Robert / Reiter, Regina (2010): Der Grundsatz der Wesentlichkeit bei der Erstellung des Jahresabschlusses nach UGB, in: Zeitschrift für Recht der Wirtschaft, Heft 9, Wien 2010, S. 273-276
- Scheffler, Eberhard (2007): Die Grundsätze der Wesentlichkeit bei Rechnungslegung und Bilanzkontrolle, in: Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Jörg Baetge, hrsg. von Kirsch, Hans-Jürgen / Thiele, Stefan, Düsseldorf 2007, S. 505-530
- Schiel, Andreas (2012): Risikobeurteilung von Bilanzmanipulationen: Eine empirische Analyse, Wiesbaden 2012
- Schirmeister, Raimund / Siebold, Katrin (2008): Die Aufdeckung von Bilanzmanipulationen in der Jahresabschlussanalyse, Düsseldorf 2008
- Schönwandt, Detlev (1908): Bilanzunwahrheit, Berlin 1908
- Schrank, Christopher (2012): Bilanzfälschung: Haftungsfalle für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, Heft 10, S. 546-550
- Schrank, Christopher / Mascha, Bernhard (2011): Bilanzstrafrecht eine Haftungsfalle im Gesellschaftsrecht? Unscharfe Strafbestimmungen verursachen große Schwierigkeiten in der Praxis, in: CFO Aktuell, Heft 1, S. 24-26
- Sell, Kirsten (1999): Die Aufdeckung von Bilanzdelikten bei der Abschlussprüfung, Berücksichtigung von Fraud & Error nach deutschen und internationalen Vorschriften, Düsseldorf 1999
- Siart, Rudolf / Eckert, Helge / Pohnert, Gerhard (2012): Handbuch des Buchsachverständigen, Praxisleitfaden für Gutachten im Zivil- und Strafverfahren samt Checklisten und Muster, hrsg. von Siart, Rudolf, Wien 2012
- Stake, Robert E. (1995): The art of case study research, 2. Auflage, Thousand Oaks, Kalifornien, 1995
- Stern, Robert (1921): Bilanzdelikte – Strafbare Bilanzierungen, Berlin 1921

Terlinde, Christian (2005): Aufdeckung von Bilanzmanipulationen in der deutschen Prüfungspraxis Ergebnisse einer empirischen Studie, Wiesbaden 2005

Thiess, Erich (1922): Die Bilanzdelikte und ihre Bekämpfung, Dresden 1922

Wells, Joseph T. (1997): Occupational Fraud and Abuse, Austin 1997

Wells, Joseph T. / Kopetzky, Matthias (2006): Handbuch Wirtschaftskriminalität in Unternehmen, Wien 2006

Wells, Joseph T. / Kopetzky, Matthias (2012): Wirtschaftskriminalität in Unternehmen, Vorbeugung & Aufdeckung, 2. Auflage, Wien 2012

Winkeljohann, Norbert / Schellhorn, Mathias (2010): Kommentierung zu § 264 HGB, in: Beck'scher Bilanzkommentar, Handelsbilanz, Steuerbilanz, hrsg. von Ellrott, Helmut / Förtschle, Gerhart / Kozikowski, Michael / Winkeljohann, Norbert, 7. Auflage, München 2010

Wöhe, Günter / Kußmaul, Heinz (2012): Grundzüge der Buchführung und Bilanztechnik, 8. Auflage, München 2012

Wöhe, Günter / Döring, Ulrich (2010): Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 24. Auflage, München 2010

Wolf, Arthur Heinz (1929): Die Bilanzverschleierung, Köln 1929

Yin, Robert K. (2003): Applications of case study research, 2. Auflage, Thousand Oaks, Kalifornien 2003

Zimmermann, Ruth-Caroline (2008): Abschlussprüfer und Bilanzpolitik der Mandanten, Wiesbaden 2008

Zirpins, Walter (1937): Kriminalistische Buchprüfung, Die Erforschung kaufmännischer Delikte an Hand der Bücher und Belege, Berlin 1937

Zwischenberger, Hedwig (2011): Informationsdelikte in der Rechnungslegung und Unternehmensberichterstattung, eine rechts-ökonomische Analyse im Kontext von Unternehmens-, Gesellschafts-, Kapitalmarkt- und Strafrecht, Wien 2011

Gesetze und Materialien

Aktiengesetz (AktG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.08.2009 (BGBl. Nr. 98/1965, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2009)

Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.01.1812 (JGS Nr. 946/1811, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 50/2013)

Börsegesetz 1989 (BörseG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.12.1989 (BGBl. Nr. 555/1989, zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 119/2012)

ErlRV 641 BlgNR, XXI. GP, 99

Finanzmarktaufsichtsgesetz (FMAG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 09.08.2009 (BGBl. Nr. 97/2001)

Deutsches Handelsgesetzbuch (dHGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.01.1900 (RGBl. S. 219, zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2751/2012)

Deutsches Aktiengesetzbuch (dAktG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.01.1966 (BGBl. I S. 1089, zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2751, 2753/2012)

Genossenschaftsgesetz (GenG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.01.1991 (BGBl. Nr. 343/1989, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2008)

Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.01.1991 (BGBl. Nr. 10/1991, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2011)

Kapitalmarktgesetz (KMG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.01.1992 (BGBl. Nr. 625/1991, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 83/2012)

ORF-Gesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.08.2001 (BGBl. I Nr. 83/2001, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 15/2012)

Privatstiftungsgesetz (PSG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.09.1993 (BGBl. Nr. 304/1996, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010)

Spaltungsgesetz (SpaltG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.07.1996 (BGBl. Nr. 694/1993, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2011)

Statut der Europäischen Gesellschaft (SEG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2004 (BGBl. I Nr. 67/2004, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2011)

Strafgesetzbuch (StGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.01.1975 (BGBl. I Nr. 60/1974, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2013)

Strafprozessordnung 1975 (StPO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.07.2011 (BGBl. I Nr. 631/1975, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2013)

Strafprozessreformgesetz vom 23.04.2004 (BGBl. I Nr. 19/2004)

Unternehmensgesetzbuch (UGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.01.2007 (BGBl. I Nr. 120/2005, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 50/2013)

Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 04.09.1999 (BGBl. I Nr. 194/1999, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 12/2013)

Versicherungsvertragsgesetz (VersVG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.07.2012 (BGBl. I Nr. 34/2012, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 12/2013)

Judikate

OGH, RS0031257, GZ 2Ob601/94; 4Ob2024/96t; 6Ob175/98y; 6Ob73/99z, Entscheidungsdatum: 12.01.1995

OGH, RS0126622, GZ 14Os143/09z, Entscheidungsdatum: 23.12.2010

Internetquellen

ACFE (2012): 2012 Report to the Nations PowerPoint slides, <http://www.acfe.com/rtnn.aspx>, Abfrage: 04.01.2013

BDO (2012): Wirtschaftsprüfung im Spannungsfeld zwischen Erwartungshaltung der Öffentlichkeit und gesetzlichem Auftrag, <http://www.bdo.at/fachinfo/wirtschaftspruefung/pruef-methoden/?full=1233;%20www.iwp.or.a>, Abfrage: 04.11.2012

Duden (2012): <http://www.duden.de/rechtschreibung/Skandal>, Abfrage: 17.10.2012

Fercher, Harald (2012): Bilanzen: Schneller aber schlechter, in: <http://www.format.at/articles/1251/958/349194/bilanzen-schneller>, 21.12.2012. Abfrage: 02.01.2013

Höller, Christian (2012): Bilanzpolizei: „Österreich verstößt gegen EU-Vorgaben“, in: http://diepresse.com/home/wirtschaft/economist/1308268/Bilanzpolizei_Oesterreich-verstoest-gegen-EUVorgaben, 02.11.2012, Abfrage: 05.11.2012

IWP (2012): Die Tätigkeitsbereiche von Wirtschaftsprüfern, in: <http://www.iwp.or.at/informationen/Seiten/05.aspx>, Abfrage: 24.11.2012

IWP (2010): Richtlinie des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 201 Abs. 2 Z 1 UGB) und zur Berichterstattung bei der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 236 UGB), in: <http://www.iwp.or.at/Documents/GS-RL01.pdf>, Abfrage: 14.02.2013

KPMG / BDI (2009): Sichere Geschäfte? Wirtschaftskriminalität – Risiken für mittelständische Unternehmen, Berlin, http://www.kpmg.de/docs/20090224_Sichere_Geschaefte_KPMG_BDI_Mittelstand.pdf Abfrage: 09.11.2012

Kramer, Angelika / Koch, Miriam / Sankholkar, Ashwien (2012): Alpine Bau: Filetierung oder Komplettverkauf?, in: <http://www.format.at/articles/1243/930/344907/alpine-bau-filetierung-komplettverkauf>, 24.10.2012, Abruf: 01.12.2012

Pons Online-Wörterbuch (2013): <http://de.pons.eu/dict/search/results/?q=dolus&l=dela&in=&lf=de>, Abfrage: 20.12.2012

Pons Online-Wörterbuch (2013): <http://de.pons.eu/dict/search/results/?q=delictum&l=dela&in=&lf=de>, Abfrage: 13.01.2013

Statistik Austria (2008): ÖNACE 2008 Struktur, Klassifikationsdatenbank, http://www.statistik.at/KDBWeb/kdb_VersionAuswahl.do, Abfrage: 17.01.2013

Zahradnik, Andreas (2002): Die Reform der Finanzmarktaufsicht, in: <http://www.dbj.at/publications/die-reform-der-finanzmarktaufsicht>, Abfrage: 20.01.2013

Anhang

In den nachfolgenden Tabellen ist die Anzahl der Gesellschaften, in deren Abschlüssen Bilanzmanipulationen festgestellt wurden, dargestellt. Die Gesellschaften sind nach ihrem zugehörigen Wirtschaftszweig benannt und die aufgedeckte Bilanzmanipulation ist der jeweiligen Kategorie sowie dem manipulierten Abschlussposten zugeordnet.

| Manipulationskategorie: | (1) Positive Auswirkung auf das Jahresergebnis | | | | | | |
|--|--|---|------------------------------------|-----------------------------------|---|---|---|
| | Hauptkategorie: | (1a) Überbewertetes oder fiktives Vermögen | | | (1b) Unterbewertetes Fremdkapital | | (1c) Zu hohe oder fiktive Erträge und Umsatzerlöse |
| Unterkategorie: | Unterlassene Wertberichtigung | Unzulässige Aktivierung von Aufwendungen | Fiktive Vermögensgegenstände | Unterlassene Verbuchung | Unzulässige Auflösung | Unzulässige Zuordnung | Fiktive Erträge und Umsatzerlöse |
| Bilanz | | | | | | | |
| Immaterielle AV | | (1x) Information und Kommunikation | (1x) Information und Kommunikation | | | | |
| Finanzanlagen | (1x) Grundstücks- und Wohnungswesen | | | | | | |
| Vorratsvermögen | (8x) Grundstücks- und Wohnungswesen; (1x) Erbringung sonstiger Dienstleistungen | (1x) Erbringung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen | | | | | |
| Forderungen | (9x) Grundstücks- und Wohnungswesen | | | | | | |
| Wertpapiere | | (1x) Erbringung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen | | | | | |
| Verbindlichkeiten | | | | (2x) Beherbergung und Gastronomie | | | |
| Rückstellungen | | | | | (1x) Erbringung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen | | |
| GuV | | | | | | | |
| Umsatzerlöse | | | | | | (1x) Handel, Instandhaltung und Reparatur von Kraftfahrzeugen | (1x) Information und Kommunikation; (1x) Erbringung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen; (1x) Bau |
| Sonstige Erträge | | | | | | | (1x) Grundstücks- und Wohnungswesen |
| Gesellschaften 31 Σ | | 19 | 3 | 1 | 2 | 1 | 4 |

| Manipulationskategorie: | (2) Negative Auswirkung auf das Jahresergebnis | | | | |
|---|---|-------------------------------------|--|----------------------------|--|
| Hauptkategorie: | (2a) Überbewertetes Fremdkapital | | (2b) Zu hohe oder fiktive Aufwendungen | | (2c) Zu geringe Erträge und Umsatzerlöse |
| Unterkategorie: | Unzulässige Dotierung | Unzulässige Zuordnung | Unzulässige Zuordnung | Fiktive Aufwendungen | Unterlassene Verbuchung |
| Bilanz | | | | | |
| Verbindlichkeiten | | (1x) Grundstücks- und Wohnungswesen | | | |
| Rückstellungen | (1x) Grundstücks- und Wohnungswesen (1x) Bau | | | | |
| GuV | | | | | |
| Umsatzerlöse | | | | | (1x) Information und Kommunikation |
| Sonstige Erträge | | | | | (1x) Grundstücks- und Wohnungswesen |
| Materialaufwendungen | | | (1x) Grundstücks- und Wohnungswesen | | |
| Sonstige Aufwendungen | | | | (1x) Herstellung von Waren | |
| Gesellschaften 7 Σ | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 |

| Manipulationskategorie: | (3) Erfolgsneutrale Darstellungsbeeinflussung | | | |
|---|---|-----------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|
| Hauptkategorie: | (3a) Unzulässige Saldierungen | (3b) Falschbenennungen | (3c) Unzulässige Gruppenbildungen | (3d) Fiktives Vermögen |
| Bilanz | | | | |
| Vorratsvermögen | | | | (1x) Grundstücks- und Wohnungswesen |
| Forderungen | | (1x) Beherbergung und Gastronomie | (1x) Grundstücks- und Wohnungswesen | |
| Kassa | (1x) Grundstücks- und Wohnungswesen | | | |
| Gesellschaften 4 Σ | 1 | 1 | 1 | 1 |

Abstract

Im Rahmen dieser Arbeit wurden anhand einer Analyse von Buchsachverständigengutachten aus den Jahren 2002 bis 2012 verschiedene Erscheinungsformen von Bilanzmanipulationen in den Abschlüssen österreichischer Unternehmen aufgezeigt. Ziel der Datenanalyse war es, einen Beitrag zur aktuellen Situation von Bilanzmanipulationen zu liefern und festzustellen, welche Abschlussposten in der Bilanz- und GuV vordergründig von manipulativen Eingriffen betroffen waren. Im Mittelpunkt der Auswertung stand die praxisorientierte Kategorisierung der Begehungsarten, die in Anlehnung an häufig angewendete Kategorisierungsmodelle in der Literatur erfolgte. Vor der Auswertung des Datenmaterials wurde die Rolle des Sachverständigen bei der Aufdeckung der Bilanzmanipulationen erläutert sowie verschiedene Definitionsansätze und Systematisierungsarten miteinander verglichen. Im Rahmen der terminologischen Grundlagen wurde zudem auf die Abgrenzung von illegaler und legaler Bilanzpolitik eingegangen und Bilanzmanipulationen im strafrechtlichen Kontext anhand der Bestimmungen in den §§ 122 GmbHG und 255 AktG umrissen.

Die Gesamtstichprobe umfasste Gutachten über 63 Gesellschaften, wobei insgesamt 152 Jahresabschlüsse in Form von Einzelabschlüssen und zwölf Quartalsabschlüsse nach den Regeln des UGB zugrunde lagen. Im Zuge der Datenanalyse reduzierte sich die Untersuchungsstichprobe auf 26 Gesellschaften, in deren Abschlüssen in Summe 42 Bilanzmanipulationen festgestellt und anhand von 29 Fallstudien erläutert wurden. Es wurden nur Fälle beschrieben, die relevante Unterschiede in der Art der Bilanzmanipulationen aufzeigten und dadurch von anderen Fällen abgrenzbar waren. Da lediglich ein Teildatensatz analysiert wurde, sind vorliegende Ergebnisse nicht repräsentativ.

Die Erscheinungsformen wurden nach drei Manipulationskategorien unterschieden. 31 Bilanzmanipulationen wurden in Zusammenhang mit einer positiven Beeinflussung des Jahresergebnisses festgestellt, davon wurden insbesondere unterlassene Wertberichtigungen von Vorratsvermögen und Forderungen (in 19 Fällen) sowie fiktive Erträge und Umsatzerlöse (in vier Fällen) festgestellt. Manipulative Handlungen mit einer negativen Beeinflussung des Jahresergebnisses wurden im Rechnungswesen von sieben Gesellschaften aufgedeckt. Die geringste Anzahl von festgestellten Bilanzmanipulationen (insgesamt vier) wurde in der Manipulationskategorie der erfolgsneutralen Darstellungsbeeinflussung festgestellt. Abschließend lässt sich festhalten, dass Bilanzmanipu-

lationen überwiegend i.Z.m. Deckungshandlungen für zeitliche vor- oder nachgelagerte Delikte zu bringen waren (Sekundärdelikte), jedoch auch mit dem Ziel ausgeübt wurden, die Abbildungsebene des Unternehmens direkt zu beeinflussen (Primärdelikte). Da bei den festgestellten Bilanzmanipulationen ähnliche Behebungsmuster in Zusammenhang mit bestimmten Abschlussposten erkennbar waren, dienen Kategorisierungsmodelle in erster Linie dazu, Bilanzmanipulationen besser zu verstehen und letztendlich auch aufzudecken bzw. zu verhindern.

Tabellarischer Lebenslauf

Persönliche Daten

Name: Sarina Hoch
Geburtsdatum/-ort: 08.11.1985 in Offenburg
Staatsangehörigkeit: deutsch
Familienstand: ledig

Schulische Ausbildung

09/1996 07/2005 Robert-Gerwig Gymnasium Hausach
Abschluss: Abitur (Note: 2,2)

Studium

10/2005 09/2008 Studium an der dualen Hochschule (DH) Baden-
Württemberg,
Villingen-Schwenningen
Studienrichtung: Wirtschaft / Industrie
Vertiefungsrichtung: Finanz-und Rechnungswesen, Mar-
keting
Ausbildungsbetrieb: DURAVIT AG, Hornberg

09/2008 Abschluss zur Diplom-Betriebswirtin (BA) und
Bachelor of Arts (BA) (Note: 1,8)

10/2010 05/2013 Studium an der Universität Wien
Studienrichtung: Betriebswirtschaftslehre
Vertiefungsrichtung: Externe Unternehmensrechnung,
Controlling

Studienbegleitende Tätigkeit / Berufserfahrung

10/2005 12/2007 Hilfskraft in der Finanzbuchhaltung der
Hoch Baumaschinen GmbH, Steinach

01/2008 09/2008 Hilfskraft in der Finanzbuchhaltung der

| | |
|---------------------|--|
| | Hoch Hydraulik GmbH, Zell a.H. |
| 03/2010 09/2010 | Assistenz der Geschäftsführung der Hoch Baumaschinen GmbH, Steinach |
| 10/2010 12/2010 | Mitarbeit in einer Projektgruppe von Dibelka & Partner Unternehmensberatung beim Projekt: Bilanzanalyse „Branchenbild Tischler 2010“ |
| Seit 10/2010 | Hilfskraft eines Buchsachverständigen, Wien |
| 12/2011 | Mitarbeit in einer Projektgruppe von Dibelka & Partner Unternehmensberatung beim Projekt: Bilanzanalyse „Branchenbild Tischler 2011“ |

Wissenschaftliche Arbeit

Duale Hochschule Baden-Württemberg

| | |
|-----------------------|---|
| SS 2008 Diplomarbeit: | Bedeutung einer Liquiditätsanalyse und -planung für eine langfristige Unternehmenssicherung am Beispiel der Duravit AG (Lehrstuhl für Externes Rechnungswesen, Prof. Dr. Renz) |
|-----------------------|---|

Veröffentlichungen in Zeitschriften

Managementinfo, Herausgeber: Klier, Krenn & Partner KG

| | |
|-------------------------|--|
| 05/2012, Nr. 33: | Bewertung und Bilanzierung von Aktienoptionen im internationalen Vergleich |
| 08/2012, Nr. 34: | Begriffsabgrenzung: Zahlungsunfähigkeit und Zahlungsstockung |
| 11/2012, Nr. 35: | Business Intelligence: Begriffsverständnis und historischer Abriss |
| 12/2012, Nr. 36: | Korruption: Auswirkung und Konsequenzen |