

KRISE DES MANDANTEN – PFLICHTEN UND HAFTUNG DES GMBH- GESCHÄFTSFÜHRERS UND DES STEUERBERATERS – DARGESTELLT AM BEISPIEL DER GMBH

Die strafrechtlichen Konsequenzen

A. Geschäftsführer

I. Insolvenzverschleppung § 84 I Nr. 2, 64 I GmbHG

§ 84 I Nr. 2 GmbHG knüpft an die in § 64 GmbHG normierte gesellschaftsrechtliche Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrages an. Danach sind die Geschäftsführer verpflichtet, unverzüglich, spätestens aber drei Wochen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit, Satz 1, bzw. der Überschuldung, Satz 2, bei dem zuständigen Amtsgericht einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu stellen. Nach Beginn der Liquidation trifft diese Pflicht die Liquidatoren, § 71 IV GmbHG.

1. Tauglicher Täter

a) Besteller Geschäftsführer

Insolvenzverschleppung ist ein so genanntes echtes Sonderdelikt. Dies bedeutet, dass nicht jeder ein tauglicher Täter einer Insolvenzverschleppung sein kann. Täter können nur die Geschäftsführer und die Liquidatoren sein. Bei mehreren Geschäftsführern trifft alle Geschäftsführer die volle Verantwortlichkeit, Grundsatz der Allzuständigkeit.

aa) Vorgesellschaft

Eine Insolvenzverschleppung setzt eine existierende GmbH voraus. Die Geschäftsführer einer Vor-GmbH können sich daher nicht einer Insolvenzverschleppung strafbar machen. Eine analoge Anwendung der Regelungen für die Insolvenzverschleppung auch auf eine Vorgesellschaft scheitert an dem strafrechtlichen Analogieverbot gemäß Art. 103 II GG.

bb) Bestellsakt

Aufgrund des Grundsatzes der Allzuständigkeit trifft jeden Geschäftsführer die volle Verantwortlichkeit. Dies bedeutet allerdings auch, dass die Antragstellung eines Geschäftsführers auch zugunsten aller weiteren Geschäftsführer wirkt.

cc) Der ausgeschiedene Geschäftsführer

Sinn und Zweck der §§ 64 I und 84 GmbHG ist es, die verantwortlichen Personen dazu anzuhalten, ihren Pflichten zu entsprechen und auch zum Schutze der Gläubiger bei Vorliegen der Voraussetzungen einen Insolvenzantrag zu stellen. Es muss daher auch verhindert werden,

dass der Geschäftsführer sich der Antragspflicht durch Amtsniederlegung entzieht.

Daher gilt auch, dass eine Amtsniederlegung zur Unzeit rechtsmissbräuchlich und deshalb unwirksam sein kann.

Bevor also überprüft wird, ob sich auch der ausgeschiedene Geschäftsführer einer Insolvenzverschleppung strafbar machen kann, ist zu fragen, ob die Amtsniederlegung überhaupt wirksam erfolgt ist. Grundsätzlich gilt beispielsweise die Amtsniederlegung durch einen Alleingeschäftsführer in einer Ein-Mann-GmbH ohne Bestellung eines neuen Geschäftsführers als rechtsmissbräuchlich und damit unwirksam, wenn kein wichtiger Grund für das Ausscheiden vorhanden ist. Eine schlechte wirtschaftliche Lage ist kein wichtiger Grund.

Die strafrechtliche Haftung des ausgeschiedenen Geschäftsführers richtet sich danach, ob er vor oder nach Eintritt der Insolvenzreife ausgeschieden ist. Grundsätzlich unbeachtlich ist, ob er durch die Gesellschaft abberufen wurde.

aaa) Amtsniederlegung vor Insolvenzreife

Legt ein Geschäftsführer vor Beginn der Insolvenzreife sein Amt nieder, so macht er sich nicht strafbar. Dies ist die herrschende Ansicht. Eine gegenteilige Annahme würde zu einer erheblichen Ausweitung des Haftungstatbestandes führen. Eine Strafbarkeit würde hier aber auch an rein praktischen Erwägungen scheitern. Wie wir später sehen werden, ist Voraussetzung einer Strafbarkeit, dass der Täter vorsätzlich oder fahrlässig handelt. Ein derartiger Nachweis bei Amtsniederlegung vor Insolvenzreife dürfte in der Praxis sehr schwer fallen.

bbb) Amtsniederlegung nach Insolvenzreife

Die Amtsniederlegung nach Insolvenzreife enthebt den Geschäftsführer nicht seiner Antragspflicht.

Nach § 64 GmbHG hat der Geschäftsführer den Insolvenzantrag ohne schuldhaftes Zögern, spätestens aber drei Wochen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit und/oder Überschuldung zu beantragen. Dies bedeutet, dass nach Ablauf der Dreiwochenfrist eine Amtsniederlegung definitiv nicht ausreichend ist.

Die Insolvenzantragspflicht entsteht mit dem Vorliegen eines Insolvenzgrundes. Es wird nur die Erfüllung dieser Pflicht um höchstens drei Wochen hinausgeschoben, damit der Geschäftsführer sich ernsthaft um eine außergerichtliche Sanierung bemühen kann.

Hieraus folgt, dass eine Amtsniederlegung nach Beginn, aber vor Ablauf der Dreiwochenfrist dann zu einer Straflosigkeit führt, wenn

der Geschäftsführer den Antrag nicht schuldhaft verzögert hat. Bemüht er sich beispielsweise in dieser Zeit um eine außergerichtliche Sanierung, so liegt eine Insolvenzverschleppung gerade nicht vor. Hat er allerdings innerhalb der Dreiwochenfrist sein Amt ohne vorzeitige Sanierungsbemühungen niedergelegt, so ist eine Insolvenzverschleppung schon vor Fristablauf vollendet.

ccc) Ausscheiden aus dem Geschäftsführeramte durch Abberufung durch die Gesellschaft

Nach § 38 I GmbHG ist die Bestellung der Geschäftsführer zu jeder Zeit widerruflich, und zwar unbeschadet der Entschädigungsansprüche aus bestehenden Verträgen. Entsprechend § 38 II GmbHG kann im Gesellschaftsvertrag die Zulässigkeit des Widerrufs auf den Fall beschränkt werden, dass wichtige Gründe denselben notwendig machen.

Es ist hier einerseits danach zu unterscheiden, ob bereits vor einer Abberufung die Insolvenzureife vorgelegen hat und andererseits die Abberufung wirksam gewesen ist.

Lagen die Insolvenzgründe bereits vor der Abberufung vor, so hatte der Geschäftsführer bereits vor Abberufung die Pflicht zur Insolvenzantragstellung. Wenn er dieser Pflicht nicht nachgekommen ist, so kann die Abberufung nur dann zu einer Straflosigkeit führen, wenn der Geschäftsführer nicht schuldhaft untätig gewesen ist. Es gelten hier die gleichen Erwägungen wie auch in dem Fall, dass der Geschäftsführer sein Amt nach Beginn aber vor Ablauf der Dreiwochenfrist niederlegt.

Eine Straflosigkeit für den Geschäftsführer kann aber immer nur dann eintreten, wenn auch die Abberufung wirksam gewesen ist. Zu bedenken ist, dass die Insolvenzantragspflicht dem Schutz der Gläubigerinteressen dient und also nicht in das Belieben der Gesellschafter gestellt werden kann. Wenn der Geschäftsführer abberufen wird, um eine Antragstellung zu vereiteln, ist die Abberufung unwirksam. Der Geschäftsführer ist also weiterhin verpflichtet, den Insolvenzantrag zu stellen.

Der Geschäftsführer hat eigenverantwortlich zu überprüfen, ob ein Insolvenzantrag zu stellen ist. Wenn die Voraussetzungen der Insolvenzantragspflicht vorliegen, so hat er den Insolvenzantrag zu stellen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen die Gesellschafter den Geschäftsführer angewiesen haben, keinen Insolvenzantrag zu stellen. Eine derartige Weisungsmöglichkeit ergibt sich für die Gesellschafter aus § 37 I GmbHG.

Ein solcher Beschluss ist rechtswidrig und damit unwirksam. Der Geschäftsführer ist durch einen derartigen Beschluss nicht gebunden. Er muss den Insolvenzantrag stellen. Stellt er den Antrag nicht, so macht er sich strafbar.

ddd) Geschäftsführerwechsel während der Krise

In der Praxis kann man häufig beobachten, dass bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung während der Dauer der Krise die Geschäftsführer in immer kürzeren Abständen ausgetauscht werden. Es handelt sich oftmals um einen Versuch der Insolvenzverschleppung durch die Gesellschafter.

Im Rahmen eines anschließenden Ermittlungsverfahrens tragen die jeweiligen Geschäftsführer regelmäßig vor, dass sie zu kurz im Amt gewesen seien, um einen ausreichenden Überblick über die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft zu erhalten. Man habe die Bücher sichten müssen und mit einem Steuerberater, wenn denn einer da war, Rücksprache halten müssen. Dies habe eine erhebliche Zeit in Anspruch genommen.

Hier ist folgendes zu bedenken:

Ein seriöser Geschäftsführer übernimmt sein Amt erst dann, wenn er die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft überprüft hat. Ein seriöser Geschäftsführer wird die Bücher nicht erst nach Antritt der Geschäftsführung einsehen, sondern hat sie bereits vorher eingesehen. Wenn er die Bücher noch nicht eingesehen hat, so trifft ihn ein Übernahmeverschulden.

Der Geschäftsführer kann sich also nicht ohne Weiteres darauf berufen, dass er keine Zeit gehabt habe, die Bücher zu sichten und die wirtschaftliche Lage zu erforschen. Er hätte dies bereits vor Geschäftsführerantritt erledigen müssen. Hat er dies nicht, so haftet er aus den Gesichtspunkten des Übernahmeverschuldens auch für die verspätete Insolvenzantragstellung.

Auf ein Übernahmeverschulden kommt es schon nicht an, wenn der Geschäftsführer aus dem Unternehmen selbst stammt. Ein Geschäftsführer, der vor Bestellung Mitarbeiter der Gesellschaft war, wird sich grundsätzlich schwer tun, glaubhaft darzulegen, dass er von der tatsächlichen wirtschaftlichen Situation des Unternehmens nichts gewusst habe.

b) der „faktische Geschäftsführer“

Zur Insolvenzantragstellung ist verpflichtet, wer Geschäftsführer ist. Geschäftsführer ist nicht nur, wer als solcher eingetragen ist, sondern auch, wer eine überragende Stellung in der Geschäftsführung innehat. Der so genannte „faktische“ Geschäftsführer hat die gleichen Pflichten, die auch der eingetragene Geschäftsführer hat. Eine völlige Verdrängung des gesetzlichen Geschäftsführers ist hierbei nicht erforderlich. Der faktische Geschäftsführer hat dann nicht die Pflichten des Geschäftsführers anstelle des eingetragenen Geschäftsführers, sondern neben dem eingetragenen Geschäftsführer.

Die Frage nach der faktischen Geschäftsführung ist in der überwiegenden Anzahl der Fälle relativ eindeutig zu beantworten, wenn „Stroh Männer“ und öfter noch „Stroh Frauen“ aus vormals abhängiger Stellung in die Geschäftsführerstellung gelobt werden, weil der faktische Geschäftsführer entweder nicht als solcher auftreten darf oder will.

Maßgeblich ist, dass der faktische Geschäftsführer in qualifizierter Intensität mit Zustimmung der zuständigen Organe Geschäftsführungsaufgaben wahrgenommen hat. Dabei muss, ausgehend von der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes, gefordert werden, dass

- der faktische Geschäftsführer bei Wahrnehmung seiner Aufgaben in seiner Funktion als „Geschäftsführer“ nach außen aufgetreten ist und
- seine geschäftsführende Tätigkeit von gewisser Dauer war und
- er in qualifizierter Intensität Geschäftsführungsaufgaben wahrgenommen hat, was der Fall ist, wenn er in dem Unternehmen eine „überragende Stellung“ innehatte.

Nach Ansicht des Bundesgerichtshofs ist die Stellung des faktischen Geschäftsführers dann überragend, wenn er von den acht klassischen Merkmalen eines Geschäftsführers mindestens sechs erfüllt.

Dies sind:

- Bestimmung der Unternehmenspolitik
- Unternehmensorganisation
- Einstellung von Mitarbeitern
- Gestaltung der Geschäftsbeziehungen zu Vertragspartnern
- Verhandlung mit Kreditgebern
- Bestimmung der Gehaltshöhe
- Entscheidung der Steuerangelegenheiten
- Steuerung der Buchhaltung

Voraussetzung ist allerdings auch, dass der faktische Geschäftsführer die tatsächliche Geschäftsführerstellung im Einverständnis mit den Gesellschaftern angenommen hat.

2. Antragspflicht

Der Geschäftsführer hat bei Eintritt der Insolvenzreife den Insolvenzantrag ohne schuldhaftes Zögern, spätestens aber drei Wochen nach Eintritt der Insolvenzreife zu beantragen.

Die Frist beginnt objektiv mit Eintritt der Insolvenzreife. Der Geschäftsführer muss hiervon allerdings Kenntnis gehabt haben.

Es stellt sich dann die Frage, wann die Frist zu laufen beginnt, wenn der Geschäftsführer erst verspätet von der Insolvenzreife Kenntnis erhält. Nach Ansicht der Rechtsprechung und auch nach der herrschenden Ansicht der juristischen Literatur darf

der Geschäftsführer die Dreiwochenfrist nutzen, allerdings mit der Einschränkung, dass er die Insolvenzreife nicht etwa mutwillig übersehen hat.

Diese Einschränkung ist wesentlich. Der Geschäftsführer hat bereits bei den ersten Krisenanzeichen die Pflicht, die wirtschaftliche Entwicklung aufs Strengste zu beobachten. Bei einer ordnungsgemäßen Erfüllung der Geschäftsführerplichten muss der Geschäftsführer daher von der Insolvenzreife ab Eintritt Kenntnis besitzen. Da der Geschäftsführer grundsätzlich von der Insolvenzreife Kenntnis erhalten muss bei ordnungsgemäßer Ausübung seiner Tätigkeit, ist in der Praxis regelmäßig der objektive Zeitpunkt der Insolvenzreife maßgeblich und nicht etwa derjenige einer verspäteten Kenntnisnahme. Eine verspätete Kenntnisnahme ist in der weit überwiegenden Anzahl der Fälle darauf zurückzuführen, dass der Geschäftsführer seinen Pflichten nicht entsprochen hat. Wenn der Geschäftsführer allerdings seinen Pflichten nicht entsprochen hat, so ist auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Insolvenzreife abzustellen.

a) Unverzügliche Antragspflicht/dreiwöchige Antragspflicht

Der Geschäftsführer hat bei Eintritt der Insolvenzreife unverzüglich den Insolvenzantrag zu stellen. Er hat allerdings drei Wochen Zeit, um Sanierungsmaßnahmen durchzuführen. Dies bedeutet, dass 1. Sanierungsmaßnahmen überhaupt möglich sind und 2. eine Sanierung innerhalb von drei Wochen überhaupt gelingen kann.

Muss der Geschäftsführer bei einer ernsthaften Prüfung erkennen, dass eine Sanierung innerhalb von drei Wochen nicht möglich ist, so hat er Insolvenzantrag zu stellen.

Das bloße Vertrauen auf eine Rettung, die noch keine konkreten Züge trägt, rechtfertigt ein Abwarten nicht.

b) Antragspflicht bei Antragstellung durch Gläubiger

Der Geschäftsführer hat die Pflicht zur Stellung des Insolvenzantrages auch, wenn bereits ein Gläubiger der GmbH einen solchen Antrag gestellt hat. Die Antragspflicht entfällt lediglich dann, wenn auf Antrag des Gläubigers das Insolvenzverfahren innerhalb der Dreiwochenfrist eröffnet wird.

c) Ende der Antragspflicht

Die Antragspflicht endet nicht mit der Dreiwochenfrist, sondern grundsätzlich erst bei Insolvenzeröffnung auf Antrag eines Dritten, mit dem Wegfall der Krise oder mit der Löschung der Gesellschaft im Handelsregister wegen Vermögenslosigkeit.

aa) Rücknahme eines gestellten Insolvenzantrages

Die Rücknahme eines gestellten Insolvenzantrages lässt die Dreiwochenfrist nicht von Neuem beginnen. Der Geschäftsführer kann daher nicht durch Stellung und Rücknahme eines Insolvenzantrages die Insolvenzantragspflicht beliebig verlängern.

bb) Ablehnung mangels Masse

Ist ein Gläubigerantrag auf Insolvenzeröffnung mangels Masse abgelehnt worden, so kann der Liquidator sich einer Insolvenzverschleppung trotzdem noch strafbar machen. Voraussetzung ist dann, dass die Insolvenzreife weiterhin besteht und ein zumindest die Verfahrenskosten deckendes Vermögen vorhanden ist oder wiedererlangt wird und der Liquidator dies weiß oder fahrlässig verkennt. Voraussetzung ist hier also, dass das Insolvenzgericht verkannt hat, dass noch Verfahrenskosten deckendes Vermögen vorhanden war.

3. Subjektive Voraussetzungen

Die Insolvenzverschleppung ist nur vorsätzlich und fahrlässig begehrbar. Dies bedeutet allerdings nicht, dass für den Fall, dass dem Täter vorsätzliches Handeln nicht nachzuweisen ist, er automatisch wegen einer Fahrlässigkeitstat bestraft werden darf. Vielmehr sind die Voraussetzungen selbstständig auf ihr Vorliegen zu überprüfen.

a) Vorsatz

Vorsatz wird im Allgemeinen definiert als der Wille zur Tatbestandsverwirklichung in Kenntnis aller objektiver Tatbestandsmerkmale.

Dies würde grundsätzlich voraussetzen, dass der Geschäftsführer wissen muss, dass die Insolvenzreife eingetreten ist, dass also die Gesellschaft zahlungsunfähig und/oder überschuldet ist. Dies ist allerdings nicht der Fall. Es ist ein Vorsatz bereits dann anzunehmen, wenn der Geschäftsführer die maßgeblichen Tatsachen gekannt hat, aus denen sich die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung ergibt.

Glaubt der Geschäftsführer trotz Kenntnis aller Tatsachen, dass er nicht dazu verpflichtet ist, einen Insolvenzantrag zu stellen, weil beispielsweise ein Gläubiger bereits einen solchen gestellt hat, so handelt er nicht vorsatzlos. Ein derartiger Irrtum ist als ein vermeidbarer Irrtum zu behandeln, der keinerlei Auswirkungen auf die Strafbarkeit hat.

b) Fahrlässigkeit

Für die Fahrlässigkeitstat kennzeichnend ist die ungewollte Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestands durch eine pflichtwidrige Vernachlässigung der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt.

Wie bereits gesagt, ist es aufgrund der mit der Übernahme der Geschäftsführung verbundenen Geschäftsführerplichten fast unmöglich, ohne eine vermeidbare Pflichtverletzung die Insolvenzreife zu verkennen. Ab dem ersten Auftreten der Krisenanzeichen hat der Geschäftsführer aufs Strengste die wirtschaftliche Entwicklung zu beobachten. In der Praxis wird man daher regelmäßig, wenn ein Vorsatz nicht zu bejahen ist, zu einer Fahrlässigkeitstat gelangen.

II. Bankrottstraftaten

Unter Bankrottstraftaten verstehen wir die Bankrottdelikte nach § 283 und die weiteren Insolvenzstraftaten der Gläubigerbegünstigung und Schuldnerbegünstigung nach § 283 c und d StGB.

Die Bankrottdelikte nach § 283 StGB stellen das Kernstück und die „Grundtatbestände“ des Insolvenzstrafrechts dar. Hier wollen wir uns auf die in der Praxis relevantesten Fälle des Beiseiteschaffens und Verheimlichens und der Buchführungs- und Bilanzdelikte beschränken.

1. Tauglicher Täterkreis

Bei den Bankrottstraftaten können nur Schuldner zu Tätern werden, Schuldner kann jede natürliche und juristische Person sein. Als natürliche Person kommen auch Verbraucher im Sinne der Sondervorschriften über die Verbraucherinsolvenz in Betracht.

Für die juristischen Personen richtet sich die Abgrenzung rechtlich möglicher Täterschaft nach § 14 StGB.

Die Schuldneigenschaft, die Voraussetzung einer tauglichen Täterschaft nach den §§ 283 ff. StGB ist, ist ein so genanntes persönliches strafbegründendes Merkmal.

Eine Bankrottstraftat kann sich daher nur derjenige schuldig machen, der die Schuldneigenschaft aufweist. Dies würde dann bei einer GmbH dazu führen, dass der Geschäftsführer beispielsweise sich keiner Bankrottstraftat schuldig machen kann, weil er nicht die Schuldneigenschaft aufweist.

Nach § 14 StGB ist ein Gesetz, das persönlich strafbegründende Merkmale voraussetzt, auch bei dem Vertreter anzuwenden, wenn er ein vertretungsberechtigtes Organ einer juristischen Person ist und das persönlich strafbegründende Merkmal bei dem Vertretenen vorliegt. Hiernach kann sich also auch ein Geschäftsführer der GmbH einer Bankrottstraftat strafbar machen.

Nach § 14 II StGB gilt dies auch für Personen, die von dem Inhaber eines Betriebes oder einem sonst dazu Befugten

1. beauftragt sind, den Betrieb ganz oder zum Teil zu leiten, oder
2. ausdrücklich beauftragt sind, in eigener Verantwortung Aufgaben wahrzunehmen, die dem Inhaber des Betriebes obliegen.

Im Falle des § 14 II StGB kann es sich um Angehörige des Unternehmens, wie beispielsweise dem Buchhalter oder aber auch um Externe handeln, wie beispielsweise Steuerberater.

Der Geschäftsführer kann sich allerdings einer Bankrottstraftat nur dann strafbar machen, wenn er auch „als“ Organ oder Vertreter gehandelt hat. Wenn er nicht „als“ Organ oder Vertreter handelt, kann er sich einer Untreue strafbar machen, nicht jedoch eines Bankrottdeliktens. Ob er als Organ gehandelt hat, richtet sich nach Ansicht des

Bundesgerichtshofes danach, ob er im Interesse auch der Gesellschaft gehandelt hat.

2. Objektive Strafbarkeitsbedingung

Bedingung einer Strafbarkeit aus den Insolvenzstraftaten ist jeweils das Vorliegen einer Unternehmenskrise. In § 283 VI StGB wird bestimmt, dass die einzelnen Taten nur dann strafbar sind, wenn der Täter seine Zahlungen eingestellt hat oder über sein Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet oder der Eröffnungsantrag mangels Masse abgewiesen worden ist. Diese objektiven Strafbarkeitsbedingungen müssen notwendigerweise vorliegen, da ansonsten eine Strafbarkeit nach den §§ 283 ff. StGB ausscheidet.

3. § 283 I Nr. 1 StGB (Beiseiteschaffen, Verheimlichen)

Eines Bankrottdeliktet macht sich strafbar, wer Bestandteile seines Vermögens, die im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Insolvenzmasse gehören, beiseite schafft oder verheimlicht oder in einer den Anforderungen einer ordnungsgemäßen Wirtschaft widersprechenden Weise zerstört, beschädigt oder unbrauchbar macht.

Das Beiseiteschaffen und Verheimlichen sind Handlungsformen der Vermögensverschiebung. Eine Vermögensverschiebung liegt vor, wenn der Unternehmer Teile seines Vermögens dem Zugriff der Gläubiger entzieht. Vermögensverschiebungen müssen nicht eigennützig sein. Dies zeigt sich schon daraus, dass auch die Handlungsformen des Zerstörens, Beschädigens oder Unbrauchbarmachens strafbewährt sind.

Zum Vermögen gehört das gesamte der Zwangsvollstreckung unterliegende Vermögen, also alle beweglichen und unbeweglichen Sachen, Anwartschaften, Rechte und Forderung soweit sie nicht unpfändbar sind. Zu Sicherung übereignete Sachen, selbst wenn ihr Wert unter dem der gesicherten Forderung bleibt, stellen Bestandteile des Vermögens dar, da dem Gläubiger hier nur ein Absonderungsrecht zusteht. Allerdings scheiden unter Eigentumsvorbehalt des Verkäufers stehende aussonderungsfähige Sachen aus.

a) Beiseiteschaffen/Verheimlichen

Ein Beiseiteschaffen ist anzunehmen, wenn der Täter den Vermögenswert dem baldigen Gläubigerzugriff entzieht oder diesen erschwert. Das Verheimlichen ist ein Verhalten, das darauf abzielt, das Vorhandensein des Vermögensbestandteiles der Kenntnis der Gläubiger oder des Insolvenzverwalters zu entziehen. Das Ableugnen von Vermögensstücken genügt, ebenso wie das Vorschützen eines den Gläubigerzugriff hindernden Rechtsverhältnisses.

b) Anforderungen einer ordnungsgemäßen Wirtschaft

Die Tathandlung muss den Anforderungen einer ordnungsgemäßen Wirtschaft widersprechen. Im Falle eines Beiseiteschaffens oder Verheimlichens ist dies grundsätzlich der Fall. In diesen Fällen wird daher vertreten, dass durch das Beiseiteschaffen und Verheimlichen bereits indiziert wird, dass gegen die

Grundsätze ordnungsgemäßen Wirtschaften verstoßen wird. Zweifel gehen dann zu Lasten des Täters. Eine Bestrafung scheidet nur dann aus, wenn feststeht, dass der Täter wirtschaftsgemäß gehandelt hat.

4. § 283 I Nr. 5 – 7 StGB, Buchführungs- und Bilanzdelikte

Buchführungs- und Bilanzdelikte sind von erheblicher praktischer Bedeutung, da regelmäßig eine Insolvenz einhergeht mit mangelhafter Buchhaltung.

Bestraft wird die Verletzung der Buchführungspflicht, der Aufbewahrungspflichten und der Bilanzführungspflichten. Die Tathandlungen bestehen darin, dass der Täter Handelsbücher unordentlich führt oder zu führen unterlässt, sie und die dazugehörigen Unterlagen beiseite schafft, verheimlicht, zerstört oder beschädigt, nicht rechtzeitig Bilanzen aufstellt oder zwar rechtzeitig, aber fehlerhaft bilanziert.

Im Allgemeinen ist natürlich niemand verpflichtet, seine Buchführung selbst zu erstellen. Betraut er einen anderen damit, so befreit ihn dies aber nicht von der Haftung, soweit er die nötige Sorgfalt bei der Auswahl der Überwachung verabsäumt.

Die eigene Unfähigkeit entbindet ebenso wenig wie Krankheit von der Buchführungspflicht. Die Verpflichtung zur Buchführung besteht bis zur endgültigen Zahlungseinstellung. Solange noch Vermögen vorhanden ist, ist dieses auch zu verwenden, um die Buchführung aufrechtzuerhalten.

Oftmals verteidigen sich Beschuldigte damit, dass sie selbst nicht über die erforderlichen Fachkenntnisse verfügen, auf Hilfe angewiesen sind und aufgrund ihrer wirtschaftlichen Situation nicht mehr in der Lage waren, einen Externen zu beauftragen.

Auch hier gilt: Solange Geldmittel vorhanden sind, sind diese für die Buchführung aufzuwenden.

5. § 283 c StGB, Gläubigerbegünstigung

Als Gläubigerbegünstigung ist es dem Schuldner verboten, einem Gläubiger Sicherheiten oder Befriedigung zu gewähren zu einem Zeitpunkt, zu dem der Gläubiger die Leistung nicht oder nicht in der erbrachten Form beanspruchen darf.

Strafbar ist also nur die Gewährung eines Vorteils, der so nicht geschuldet war.

Straflos handelt daher regelmäßig derjenige, der nur das konkret geschuldete erfüllt.

6. § 283 d StGB, Schuldnerbegünstigung

Schuldnerbegünstigung ist eine Vermögensverschiebung durch Außenstehende mit Einwilligung oder zugunsten des Schuldners.

7. § 263 StGB, Betrug

Der weitaus größte Anteil aller Wirtschafts- und Insolvenzstraftaten entfällt auf den Betrugstatbestand. Etwa 65 % aller Fälle der Wirtschaftskriminalität entfallen ausweislich der polizeilichen Kriminalstatistik auf den Tatbestand des Betruges.

Betrügerisch handelt, wer einen anderen täuscht und aufgrund eines hierdurch hervorgerufenen Irrtums zu einer vermögensschädigenden Verfügung veranlasst. Der Betrüger muss hierbei die Absicht gehabt haben, sich oder einen Dritten zu bereichern.

Im Falle der Insolvenz ist zu beobachten, dass verstärkt Betrugsanzeigen der Gläubiger gegen die Schuldner erstattet werden. Der häufigste Fall hier sind Fälle des so genannten Warenkreditbetruges oder auch Lieferantenbetruges.

Beim Lieferantenbetrug bestellt ein Kunde Waren, obwohl er es zumindest für möglich hält, dass er die Waren aufgrund seiner wirtschaftlichen Situation nicht mehr wird bezahlen können.

Es lässt sich sagen, dass die Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes in der Krise, das Risiko von Betrugsanzeigen in sich trägt.

Maßgeblich ist hier, ob der Schuldner zum Zeitpunkt der Bestellung zahlungsfähig war. War er zahlungsfähig, so kann ein Betrug nur noch dann angenommen werden, wenn der Schuldner davon ausgehen musste, dass er zu dem Leistungszeitpunkt nicht mehr leistungsfähig sein wird. Dies lässt sich nur aufgrund der vorliegenden Indizien untersuchen, also bestehende Mahnverfahren, Mahnbescheide, Wechselproteste, Vollstreckungsbescheide, Pfändungen etc.

Muss man aufgrund der vorliegenden Indizien davon ausgehen, dass der Schuldner bereits zum Zeitpunkt der Bestellung oder des Vertragsabschlusses davon ausgehen konnte und es für möglich hielt, dass er seinen Pflichten nicht würde entsprechen können, so hat er sich eines Betruges strafbar gemacht.

8. § 266 a StGB, Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt

Wer als Arbeitgeber Sozialversicherungsbeiträge nicht abführt, und zwar unabhängig davon, ob er Arbeitsentgelt zahlt, macht sich eines Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt gemäß § 266 a I StGB strafbar. In der Praxis ist regelmäßig festzustellen, dass im Zusammenhang mit einer Insolvenzverschleppung Sozialversicherungsbeiträge nicht gezahlt worden sind. Wesentlich ist hier, dass sich innerhalb kürzester Zeit erhebliche Schadenssummen addieren können.

Ausweislich des jetzigen Gesetzeswortlautes ist die Nichtabführung von Sozialversicherungsbeiträgen davon unabhängig, ob Lohn gezahlt worden ist oder aber ob nicht.

Strafbar macht sich allerdings nur, wer eine fällige Schuld nicht ausgleicht. Sofern vor Fälligkeit und also dem 15. des Folgemonats eine Stundung zwischen Schuldner und Sozialversicherungsträger vereinbart wurde, führt dies zur Straflosigkeit. Wurde die Stundungsvereinbarung erst nach Fälligkeit der Beiträge geschlossen, führt dies regelmäßig nicht zu einer Straflosigkeit. Die Stundungsvereinbarung ist dann allerdings im Rahmen der Schuldzumessung zu berücksichtigen.

III. Folgen einer Verurteilung

Die Folgen einer Verurteilung sind ein Eintrag in das Bundeszentralregister und bei einer Verurteilung oberhalb von 90 Tagessätzen eine Eintragung in das polizeiliche Führungszeugnis.

Im Zusammenhang mit Wirtschaftsstrafverfahren ist allerdings von wesentlicher Bedeutung, inwieweit ein Berufsverbot auferlegt werden kann.

Ein Berufsverbot gemäß § 70 StGB darf von einem Gericht nur verhängt werden, wenn die Gefahr besteht, dass der Täter auch in Zukunft den Beruf, dessen Ausübung ihm verboten werden soll, zur Verübung erheblicher Straftaten missbrauchen wird. Voraussetzung ist, dass eine Gesamtwürdigung des Täters und seiner Taten, wobei auf den Zeitpunkt der Urteilsverkündung abzustellen ist, das Gericht zu der Überzeugung kommen lässt, dass die Gefahr, d. h. die Wahrscheinlichkeit, künftiger ähnlicher erheblicher Rechtsverletzungen durch den Täter besteht. Nach § 6 II 3 GmbHG kann der nach den §§ 283 bis 283 d Verurteilte auf die Dauer von 5 Jahren seit Rechtskraft nicht Geschäftsführer einer GmbH bzw. Mitglied werden. Der Verstoß gegen das Verbot ist strafbar nach § 145 c StGB (Verstoß gegen das Berufsverbot) und wird mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder mit Geldstrafe bestraft.

Gemäß § 32 IV Bundeszentralregistergesetz (BZRG) sind in ein Führungszeugnis für Behörden Straftaten aufzunehmen, die bei oder im Zusammenhang mit der Ausübung eines Gewerbes oder dem Betrieb einer sonstigen wirtschaftlichen Unternehmung begangen worden sind. Die Eintragung ist Grundlage der Entscheidung für die Eintragung in das Gewerbezentralregister nach § 149 II 1 Gewerbeordnung.

B. Gesellschafter

I. Insolvenzverschleppung

§ 84 GmbHG nennt nur den Geschäftsführer und den Liquidator als möglichen Täter. Im Strafrecht gilt das Analogieverbot und der Bestimmtheitsgrundsatz des Art. 103 II GG.

Gesellschafter können sich daher durch bloßes Geschehenlassen der Insolvenzverschleppung nicht strafbar machen. Anders ist es jedoch bei Vorliegen der Insolvenzgründe wenn die Gesellschaft keinen Geschäftsführer hat.

1. Antragspflichten der Gesellschafter bei überschuldeter oder zahlungsunfähiger GmbH, die keinen Geschäftsführer hat

Die unterlassene Bestellung eines Geschäftsführers für eine Gesellschaft in der Krise kann auch für die Gesellschafter als täterschaftliche Insolvenzverschleppung strafbar sein. Dies ist der Fall, wenn die Gesellschafter oder aber einzelne Gesellschafter faktisch die Geschäfte der insolvenzreifen Gesellschaft fortführen oder Liquidationshandlungen vornehmen. Hier sind die Gesellschafter „faktische“ Geschäftsführer bzw. Liquidatoren und also antragspflichtig.

Sobald also die Gesellschaft keinen Geschäftsführer mehr hat, die Geschäfte aber fortgeführt werden, besteht für die Gesellschafter die Gefahr, sich als faktische Geschäftsführer strafbar zu machen.

2. Vorgesellschaft

Die Insolvenzverschleppung setzt eine existente GmbH voraus. Der Geschäftsführer einer Vorgesellschaft kann sich keiner Insolvenzverschleppung strafbar machen. Dies gilt dann auch für Gesellschafter, selbst wenn sie de facto in der Gründungs-GmbH faktische Geschäftsführer sein sollten.

II. Bankrottdelikte

Wie wir ausgeführt hatten, kann tauglicher Täter einer Bankrottstraftat lediglich der Schuldner sein oder aber, ist der Schuldner eine juristische Person, die vertretungsberechtigten Organe oder besonders Beauftragte gemäß § 14 I und II StGB. Die Gesellschafter sind nicht vertretungsberechtigte Organe der GmbH. Dies gilt auch für den Einmann-Gesellschafter oder dessen Generalbevollmächtigten.

Allerdings gelten auch hier die Grundsätze der „faktischen“ Geschäftsführung.

C. Steuerberater

I. Allgemeines

Erster Ansprechpartner eines Unternehmers in einer Krisensituation ist regelmäßig der Steuerberater – mit dem der Unternehmer sehr oft über Jahre in geschäftlichem Kontakt steht. Der Steuerberater wird seinem langjährigen Mandanten wohl kaum Hilfe verwehren und im Gegenteil versuchen, ihm soweit zu helfen, wie ihm dies nur möglich ist. Sehr oft übersieht der Steuerberater, dass die in den Augen des Mandanten effektivste Hilfe die Gefahr in sich trägt, die Grenze zu strafbaren Handlung zu überschreiten. Der Steuerberater muss hier sehr genau wissen, wo die Grenzen verlaufen, um in der Beratung seines Mandanten sich nicht selbst der Gefahr einer strafrechtlichen Verfolgung auszusetzen.

Die erste Gefahr für den Steuerberater liegt darin, im Rahmen seines Beratungsauftrages die Grenze zur Teilnahme zu überschreiten. Wesentlich ist daher für den Steuerberater zuerst die Frage, wann er zum Teilnehmer eines Insolvenzdeliktes werden kann. Danach wollen wir uns mit den Fällen beschäftigen, in denen der Steuerberater nicht nur Teilnehmer, sondern selbst Täter von Insolvenzdelikten ist.

II. Der Steuerberater als Teilnehmer

Eine strafbare Teilnahme kann in der Form der Anstiftung oder aber in der Form der Beihilfe vorliegen.

Anstifter ist, wer einen anderen vorsätzlich zu dessen vorsätzlich begangener Tat bestimmt, § 26 StGB. Dies bedeutet, dass der Anstifter bei dem Täter den Entschluss zur Tat hervorgerufen haben muss.

Beihilfe begeht, wer einem anderen vorsätzlich zu dessen vorsätzlich begangener Straftat Hilfe leistet, § 27 StGB. Hierbei genügt irgendeine Unterstützungshandlung.

1. Abgrenzung neutrale Beratung/strafbare Teilnahme

Es muss einem Steuerberater möglich sein, eine Gesellschaft in der Krise zu beraten. Es muss ihm möglich sein, Handlungsalternativen aufzuzeigen. Es ist die originäre Pflicht von Angehörigen beratender Berufe, die Interessen ihrer Mandanten zu vertreten und im Dienste ihrer Mandanten diesen die bestmöglichen Handlungsalternativen aufzuzeigen. Soweit der Steuerberater objektiv berät, kann er sich nicht strafbar machen.

Eine notwendige Abgrenzung zwischen Beratung und strafbarer Teilnahme ist über das Institut der so genannten professionellen Adäquanz entwickelt worden, wonach im Einzelfall geprüft werden muss, ob das im deliktischen Zusammenhang stehende Verhalten des Beraters tatsächlich strafrechtlich relevant ist. Der BGH hat hier zur Abgrenzung wie folgt ausgeführt:

„Für den Beihilfevorsatz eines herangezogenen firmenexternen Beraters wie des Angeklagten sind grundsätzlich folgende – allgemein für berufstypische „neutrale“ Handlungen geltende – Grundsätze zu beachten: Zielt das Handeln des Haupttäters ausschließlich darauf ab, eine strafbare Handlung zu begehen, und weiß dies der Hilfeleistende, so ist sein Tatbeitrag als Beihilfehandlung zu werten. In diesem Fall verliert sein Tun stets den „Alltagscharakter“. Es ist als „Solidarisierung“ mit dem Täter zu deuten ... und dann auch nicht mehr als „sozial adäquat“ anzusehen. ... Weiß der Hilfeleistende dagegen nicht, wie der von ihm geleistete Beitrag vom Haupttäter verwendet wird, hält er es lediglich für möglich, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt wird, so ist sein Handeln regelmäßig noch nicht als strafbare Beihilfehandlung zu beurteilen, es sei denn, das von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des von ihm Unterstützten war derart hoch, dass er sich mit seiner Hilfeleistung „die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein“ ließ...“

Der BGH hat seinen Ausführungen folgende Überlegung zugrunde gelegt: Grundsätzlich ist es möglich, eine neutrale Beratung zur Begehung strafbaren Handelns auszunutzen. Wer beispielsweise als Berater neutral danach fragt, ob Waren sicherungsübereignet sind und dann auf Nachfrage die Folgen und Wirkungen rückdatierter Sicherungsübereignungen darlegt, kann sich einer Anstiftung strafbar machen, und zwar dann, wenn er definitiv weiß, dass sein Rat die Tat seines Mandanten fördern wird.

Prinzipiell ist davon auszugehen, dass der Berater neutral berät. Für eine strafbare Teilnahme kann allerdings ausreichen, dass die Möglichkeit der deliktischen Umsetzung eines Ratschlags besteht und dies für den Steuerberater erkennbar war.

2. Insolvenzverschleppung

Steuerberater bemerken in der Regel die Insolvenzreife ihrer Mandanten bereits relativ frühzeitig. Sie sind aufgrund der vertraglichen Nebenpflichten aus dem Beratungsverhältnis verpflichtet, ihren Mandanten anzuhalten, Insolvenzantrag zu stellen.

Wenn sie ihren Mandanten hierüber nicht beraten und hierzu nicht anhalten, so machen sie sich allerdings keiner Insolvenzverschleppung durch Unterlassen strafbar. Sie machen sich auch keiner Beihilfe zur Insolvenzverschleppung durch Unterlassen strafbar. Eine Beihilfe zu Insolvenzverschleppung kann von dem Steuerberater nur durch aktives Handeln begangen werden.

Eine Beihilfe zur Insolvenzverschleppung könnte im Einzelfall auch darin gesehen werden, dass gegenüber dem Finanzamt Stundungsanträge gestellt werden, Vollstreckungsaufschub begehrt wird oder aber ein Erlass von Steuern des Mandanten unterstützt wird. Es kommt auf den jeweiligen Einzelfall und auf die jeweilige Kenntnis des Steuerberaters an. Aufgrund seiner umfassenden Kenntnis der wirtschaftlichen Situation des Steuerberaters wird er sich regelmäßig nicht darauf berufen können, um die Insolvenzreife nicht gewusst zu haben.

Als Beihilfe zur Insolvenzverschleppung ist es auch anzusehen, wenn der Steuerberater falsche Angaben im Prüfbericht anführt.

3. Bankrottdelikte

Anstiftung und Beihilfe sind zu allen Bankrottdelikten denkbar. Von besonderer praktischer Bedeutung sind hier die Teilnahmeformen an einer Gläubigerbegünstigung.

Wenn der Steuerberater seinen vor der Insolvenz stehenden Mandanten dazu veranlasst, zu Sicherung rückständiger Honorare Forderungen abzutreten oder Übereignungen vorzunehmen, so kann er sich der Anstiftung zur Gläubigerbegünstigung strafbar machen. Die bloße Entgegennahme von Sicherheiten oder Leistungen zu Unzeit ist dagegen keine Beihilfe zur Gläubigerbegünstigung, da die Annahme des Vorteils eine so genannte notwendige Teilnahme ist, die regelmäßig straflos bleibt.

In der dargelegten Konstellation ist also nur strafbar, wer seine Mandanten auf die Idee bringt und hierzu veranlasst. Kommt der Mandant von selbst auf die Idee, so macht sich der Steuerberater durch die Annahme des Geleisteten nicht strafbar.

Von besonderer Bedeutung ist hier, dass die Anforderung eines Vorschusses für beabsichtigte neue Beratungsleistungen keine Teilnahme an einer Gläubigerbegünstigung darstellen kann, weil ein Berater regelmäßig nur aufgrund von Vorschusszahlungen tätig wird.

Ein besonderes Risiko gehen Steuerberater dann ein, wenn sie ihren Mandanten bei Sanierungsbemühungen beraten. Wenn hier mit dem Mandanten gemeinsam einzelnen Gläubigern Leistungen oder aber Sicherheiten in nicht geschuldetem Umfang gewährt werden, um sie von Vollstreckungsmaßnahmen abzuhalten, macht sich der Steuerberater der Teilnahme an einer Gläubigerbegünstigung strafbar.

III. Der Steuerberater als Täter

Der Steuerberater kann nur nach den allgemeinen und dargelegten Regeln Täter eines Sonderdeliktes sein. Er kann daher nur Täter sein, wenn er entweder als „faktischer“ Geschäftsführer handelt oder aber als juristisches Organ oder aber als besonders Beauftragter nach § 14 StGB.

1. Der Steuerberater als faktischer Geschäftsführer

Als faktischer Geschäftsführer ist ein Steuerberater dann anzusehen, wenn er eine überragende Stellung einnimmt und die von der Rechtsprechung erarbeiteten Voraussetzungen in seiner Person vorliegen. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn der Steuerberater im Rahmen einer angestrebten Sanierung des Unternehmens tätig ist.

Es kommt vor, dass eine darlehensgewährende Bank dem in der Krise befindlichen Unternehmen ein Darlehen nur unter der Voraussetzung zuspricht, dass der Steuerberater an den Verhandlungen teilnimmt und die Sanierung begleitet. Der Steuerberater erhält dann regelmäßig eine Generalvollmacht der Gesellschaft und begleitet die Sanierung des Unternehmens. In einer derartigen Situation kann der Steuerberater zum faktischen Geschäftsführer werden. Dies hat für ihn die Folge, dass er alle Pflichten eines Geschäftsführers zu erfüllen hat. Er kann sich dann selbstverständlich auch der Sonderdelikte-Insolvenzverschleppung und Bankrottdelikte-Insolvenzverschleppung strafbar machen.

2. Buchführungs- und Bilanzdelikte

Ist der Steuerberater im Sinne von § 14 II 2 StGB ausdrücklich mit der eigenverantwortlichen Buchführung und/oder Bilanzerstellung beauftragt worden, so kann er Täter der Buchführungs- und Bilanzierungsdelikte nach § 283 I Nr. 5 bis 7 StGB sein.

Eine derartige Delegation wird von beschuldigten Unternehmensverantwortlichen regelmäßig zur eigenen Entlastung behauptet. Die Beauftragung nach § 14 II StGB setzt keine besondere Form voraus, sie kann also auch mündlich erfolgen. Wenn der Unternehmer nunmehr auch Zeugen benennt, die anwesend gewesen sein wollen, als dem Steuerberater die Aufgaben delegiert wurden, befindet sich der Steuerberater im Zentrum strafrechtlicher Ermittlungen. Er tut daher gut daran, seine Aufgaben so gründlich als nur möglich zu dokumentieren. Wenn der Mandant ohne Sorgfaltsverstoß annehmen konnte, durch den erteilten Auftrag alles Erforderliche veranlasst zu haben, um seinen handelsrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen, so richtet sich der Verdacht des Verstoßes gegen ein Buchführungs- und Bilanzierungsdelikt, nur noch gegen den Steuerberater, so der Bundesgerichtshof.

a) Der Steuerberater als Delegationsempfänger

Bei kleineren Unternehmen kann grundsätzlich nicht davon ausgegangen werden, dass der Geschäftsführer oder andere Verantwortliche die Bilanzierungsarbeiten überprüfen. Es ist daher bei kleineren Unternehmen grundsätzlich davon auszugehen, dass die Erstellung von Bilanzen dem Steuerberater zur eigenverantwortlichen Erledigung gemäß § 14 II StGB übertragen worden ist.

Der Steuerberater schuldet die fristgerechte Erstellung der Bilanzen. Er kann sich grundsätzlich nicht darauf berufen, dass sein Mandant mangelhaft mitgewirkt hat. Er kann strafrechtliche Konsequenzen dadurch vermeiden, dass er den Auftrag vor Ablauf der Bilanzierungsfrist kündigt. Er hat darauf hinzu-

wirken, dass die Bilanzen der Mandanten, die sich in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befinden, vorrangig erstellt werden.

- b) Strafbares Handeln durch die Geltendmachung von Zurückbehaltungsrechten an Buchhaltungsunterlagen

In der Praxis häufig anzutreffen ist, dass Steuerberater aufgrund ausstehender Honorarforderungen an ihnen überlassenen Unterlagen ein Zurückbehaltungsrecht im Sinne von § 273 BGB geltend machen.

Dieses Zurückbehaltungsrecht besteht bei einem Unternehmen in der Insolvenzkrise nicht. Der Steuerberater übernimmt mit Auftragsannahme gemäß § 14 II 2 StGB eine so genannte Garantenpflicht zur Erfüllung der handelsrechtlichen Pflichten auf dem Gebiet der Buchführung bzw. Bilanzierung. Aus dieser Garantenpflicht resultiert eine Garantenstellung des Steuerberaters. Diese Garantenstellung hat für den Steuerberater zur Folge, dass er verpflichtet ist, den Auftrag zu erfüllen. Wenn er hier das Notwenige unterlässt, macht er sich durch Unterlassen strafbar.

Für den Steuerberater bedeutet dies in der Praxis, dass er sich seine Honorarforderungen nur regelmäßig dadurch sichern kann, dass er sich Vorschüsse zahlen lässt. Er muss die ihm vorgelegten Unterlagen auf jeden Fall herausgeben, um zumindest dem Schuldner die Erfüllung seiner Handels- und steuerlichen Pflichten zu ermöglichen.

3. Strafvereitelung/Begünstigung

Begünstigung im Sinne des § 257 StGB begeht, wer einem anderen in der Absicht Hilfe leistet, ihm die aus einer bereits zuvor begangenen rechtswidrigen Tat erwachsenen Vorteile zu sichern. Strafvereitelung begeht, wer absichtlich oder wissentlich ganz oder zum Teil vereitelt, dass ein anderer dem Strafgesetz gemäß wegen einer rechtswidrigen Tat betrafft wird.

Für den Steuerberater ist hier von Interesse, dass eine Beratung auch dann das Risiko strafrechtlich relevanten Handelns in sich trägt, wenn eine Straftat schon begangen worden ist. Der Steuerberater begibt sich also nicht nur dann in strafrechtlich relevante Gefilde, wenn er seinen Mandanten zu einem Zeitpunkt berät, zu dem noch nichts strafrechtlich relevantes sich ereignet hat, sondern auch dann, wenn es bereits zu einer Straftat gekommen ist.

Im eigenen Interesse sollte ein Steuerberater, wenn er Kenntnis von strafrechtlich relevantem Handeln erhält, jedenfalls nicht mehr über Fragen beraten, die im Zusammenhang mit der Straftat stehen.

Der Steuerberater sollte dann jedenfalls darüber nachdenken, entweder das Mandant zu beenden oder aber weitere Personen hinzuzuziehen.

4. § 283 c StGB, Gläubigerbegünstigung/§ 283 d StGB, Schuldnerbegünstigung

Es wurde darauf hingewiesen, dass die Annahme von Leistungen zum Zeitpunkt der Unternehmenskrise kein strafwürdiges Verhalten ist, dass allerdings die Aufforderung zur Zahlung Anstiftung einer Gläubigerbegünstigung sein kann.

Regelmäßig kommt es allerdings auch vor, dass der Steuerberater von seinem Mandanten gebeten wird, Zahlungen Dritter anzunehmen und diese dann an den Mandanten weiterzureichen.

a) Die Annahme von Zahlungen Dritter für den Schuldner

Bereits die Annahme des Geldes kann eine Schuldnerbegünstigung gemäß § 283 d StGB darstellen.

Eine Schuldnerbegünstigung ist tatbestandlich dann gegeben, wenn der Täter im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Insolvenzmasse gehörende Vermögensbestandteile mit Einwilligung des Schuldners oder zu dessen Gunsten beiseite schafft oder verheimlicht. Ein Beiseiteschaffen von Vermögensbestandteilen ist das Vereiteln oder wesentliche Erschweren des alsbaldigen Gläubigerzugriffs durch rechtliche oder tatsächliche Verfügungen. Ein Verheimlichen ist ein Verhalten, dass das Vorhandensein eines Vermögensbestandteiles der Kenntnis des Gläubigers bzw. Insolvenzverwalters entzieht.

Wenn zwischen dem Mandanten und dem Drittschuldner vereinbart ist, dass durch Zahlung des Geldes auf das Konto des Steuerberaters Erfüllung eintreten soll, geht durch die Zahlung die Forderung unter und wird also insoweit beiseite geschafft.

Gleichzeitig kann sich der Steuerberater einer Beihilfe zu einem Bankrottdelikt nach § 283 I 1 StGB in der Form des Beiseiteschaffens strafbar machen.

b) Die Annahme von Zahlungen Dritter für den Schuldner zum Ausgleich bestehender Forderungen des Steuerberaters gegen den Schuldner

Der Steuerberater kann sich darüber hinaus einer Gläubigerbegünstigung strafbar machen.

Einer Gläubigerbegünstigung kann man sich nur dann strafbar machen, wenn auch ein Gläubiger begünstigt werden soll. Durch das Überweisen des Geldes auf ein Konto des Steuerberaters kann nur ein Gläubiger begünstigt werden und das ist der Steuerberater selber. Wenn der Steuerberater selber noch Forderungen gegen seinen Mandanten besitzt, ist er Gläubiger seines Mandanten. Durch die Annahme des Geldes kann er sich allerdings keiner Gläubigerbegünstigung strafbar, da er insoweit notwendiger Teilnehmer ist. Der Steuerberater kann sich aber immer noch einer Teilnahme an einer Gläubigerbegünstigung strafbar machen. Die Annahme des Geldes als solches kann keine Beihilfe sein, da die Annahme die Tathandlung ist und als notwendige Teilnahme gerade nicht straflos sein soll. Eine Anstiftung ist aber

möglich, wenn der Steuerberater seinen Mandanten auf die Idee gebracht hat oder aber sogar aufgefordert hat.

- c) Die Weiterleitung angenommener Gelder durch den Steuerberater an Gläubiger

Die Weiterleitung eingezogener Gelder durch den Steuerberater kann eine Gläubigerbegünstigung darstellen, wenn den Gläubigern etwas gewährt wird, was ihnen in dieser Form nicht zusteht.

IV. Betrug

Wer seinem Mandanten geschönte Abschlüsse vorlegt oder aber unrichtige Testate in Kenntnis, dass diese bei Kreditbeantragung dem Kreditinstitut vorgelegt werden, macht sich der Beihilfe zum Betrug bzw. Kreditbetruges strafbar. Es wird davon ausgegangen, dass bei dem Steuerberater bedingter Vorsatz vorgelegen hat, wenn er seinem Mandanten eine manipulierte Bilanz überlässt.

Autoren:

Rechtsanwalt Heinrich C. Friedhoff,
Fachanwalt für Insolvenzrecht, Fachanwalt für Arbeitsrecht
Rechtsanwalt Alexandros Tiriakidis,
Fachanwalt für Strafrecht