

schließlich solcher Umstände, die die Beziehung des Verbandes zu mit ihm verbundenen Unternehmen betreffen, in unvertretbarer Weise falsch oder unvollständig darstellt, ist, wenn dies geeignet ist, einen erheblichen Schaden für den Verband, dessen Gesellschafter, Mitglieder oder Gläubiger oder für Anleger herbeizuführen, mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu bestrafen.

Nach § 163a Abs 2 StGB ist ebenso zu bestrafen, wer als Entscheidungsträger einen Sonderbericht nicht erstattet, der angesichts der drohenden Gefährdung der Liquidität des Verbandes gesetzlich geboten ist.

Nach § 163a Abs 3 StGB ist mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren zu bestrafen, wer die Tat nach Abs. 1 oder 2 in Bezug auf einen Verband begeht, dessen übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum im Sinn des Art. 4 Abs. 1 Nr. 21 der Richtlinie 2014/65/EU über Märkte für Finanzinstrumente sowie zur Änderung der Richtlinien 2002/92/EG und 2011/61/EU, ABl. Nr. L 173 vom 12.6.2014 S. 349, zugelassen sind.

Nach § 163a Abs 4 StGB ist wegen Beteiligung (§§ 12, 14) nicht zu bestrafen, wer schon nach § 163b StGB mit Strafe bedroht ist.

2.3. Auswirkungen auf verdeckte Ausschüttungen – Überblick

Die unvertretbare Darstellung wesentlicher Informationen über bestimmter Verbände gemäß § 163a Abs 1 StGB – im Zusammenhang mit verdeckten Ausschüttungen – kann allerdings nur verwirklicht werden, wenn **Rückforderungsansprüche** und **Rückstellungen aufgrund von Abgabenverpflichtungen** zwingend zu bilanzieren wären und nicht bilanziert werden. Fraglich ist weiters, inwieweit (zwingend) Angaben im **Anhang** oder (im Hinblick auf die Beurteilung der zukünftigen Entwicklung der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage) Angaben im **Lagebericht** (§ 243 UGB) im Zusammenhang mit verdeckten Ausschüttungen erfolgen müssen.

Weiters ist die Möglichkeit der „**Tätigen Reue**“ (§ 163d StGB) im Hinblick auf die Verwirklichung der Tatbestände des § 163a StGB aufgrund verdeckter Ausschüttungen zu untersuchen.

2.4. Einheitlicher Tatbestand und Täterkreis, Beauftragter

Die bisher geltenden Tatbestände waren Sonderdelikte, wobei die Begriffe der Personenkreise auf die jeweilige Rechtsform zugeschnitten waren. Die Schaffung eines **einheitlichen Tatbestandes** erfordert, nunmehr einen allgemeinen Begriff, nämlich den Begriff des **Entscheidungsträgers nach § 2 Abs 1 des VbVG** zu verwenden.⁶⁴ Damit werden die bisherigen Einzelbestimmungen durch den Tatbestand des § 163a StGB ersetzt.⁶⁵

⁶⁴ Vgl EB Ministerialentwurf 98/ME 25. GP 21; ErlRV 689 der Beilagen 25. GP 27.

⁶⁵ Ersetzt werden § 255 AktG, § 122 GmbHG, § 64 SEG, § 89 GenG, § 43 ORF-Gesetz, § 41 PSG, § 323 VAG 2016 und § 18 SpaltG; vgl ErlRV 689 der Beilagen 25. GP 26.

Der **unmittelbare Täterbegriff** ergibt sich daher aus dem Begriff des **Entscheidungs-trägers gemäß § 2 Abs 1 VbVG**. Dabei handelt es sich um Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder oder Prokuristen oder aufgrund organschaftlicher oder rechtsgeschäftlicher Vertretungsmacht in vergleichbarer Weise dazu Befugte, den Verband nach außen zu vertreten. Weiters ist umfasst, wer Mitglied des Aufsichtsrates oder des Verwaltungsrates ist oder sonst Kontrollbefugnisse in leitender Stellung ausübt, oder sonst maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung des Verbandes ausübt.⁶⁶ Mitarbeiter gemäß § 2 Abs 2 VbVG sind damit nicht umfasst.⁶⁷

Der **unmittelbare Täterbegriff** des § 163a StGB iV § 2 Abs 1 VbVG ist daher bei verdeckten Ausschüttungen (auch) aufgrund der Rechtslage nach den StRÄG 2015 erfüllt, da typischerweise auch bei verdeckten Ausschüttungen Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder (oder Liquidatoren) als unmittelbare Täter in Betracht kommen.

Als **Bestimmungs- oder Beitragstäter** kommen bei verdeckten Ausschüttungen begünstigte Gesellschafter (oder andere begünstigte Personen), als **Beitragstäter** weiter die den Jahresabschluss erstellenden oder daran mitwirkenden Personen in Betracht. Nach **§ 163a Abs 4 StGB** ist wegen Beteiligung (§§ 12, 14 StGB) (aber) nicht zu bestrafen, wer schon nach § 163b StGB mit Strafe bedroht ist.⁶⁸

2.5. Betroffene Verbände

Gemäß § 163c StGB sind die §§ 163a und 163b StGB auf folgende Verbände anzuwenden:

1. Gesellschaften mit beschränkter Haftung
2. Aktiengesellschaften
3. Europäische Gesellschaften (SE)
4. Genossenschaften
5. Europäische Genossenschaften (SCE)
6. Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit
7. große Vereine iSd § 22 Abs. 2 des Vereinsgesetzes 2002, BGBl I 2002/66
8. offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften iSd § 189 Abs. 1 Z 2 lit a UGB
9. Sparkassen
10. Privatstiftungen
11. die Stiftung nach dem ORF-Gesetz
12. den in Z 1 bis 11 genannten Verbänden vergleichbare ausländische Verbände, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt im Inland zugelassen sind oder die im Hinblick auf eine Zweigniederlassung im Inland im Firmenbuch eingetragen sind (§ 12 UGB)

66 Nach ErlRV 689 der Beilagen 25. GP 27 sind „Abwickler“ und „Liquidatoren“ – unabhängig von der Art der Bestellung – als Entscheidungsträger anzusehen.

67 Zum Täterbegriff vgl auch *Wess/Machan in Kert/Kodek*, HB Wirtschaftsstrafrecht (2016) Rz 8.11 f; *Leukauf/Steininger/Flora*, StGB⁴ (2017) § 163a Rz 1 f.

68 Vgl ErlRV 689 BlgNR 25. GP 29 (Subsidiaritätsklausel); vgl zB auch *Wess/Machan in Kert/Kodek*, HB Wirtschaftsstrafrecht (2016) Rz 8.30.; *Fabrizy*, StGB¹² (2016) § 163a Rz 13; *Leukauf/Steininger/Flora*, StGB⁴ (2017) § 163a Rz 21.

Damit hat der Gesetzgeber die betroffenen Verbände (bzw Körperschaften) in § 163c StGB ausdrücklich angeführt.⁶⁹ Nach hA können bei diesen Körperschaften oder Gesellschaften jedenfalls **verdeckte Ausschüttungen** erfolgen,⁷⁰ womit auch der Verbandsbegriff gemäß § 163c StGB bei verdeckt ausschüttenden Gesellschaften oder Körperschaften im Hinblick auf Bilanzdelikte gemäß § 163a StGB erfüllt ist.

2.6. Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage; künftige Entwicklung

In der Endfassung des StRÄG 2015 stellt der Gesetzgeber – im Gegensatz zu den bisher verwendeten Begriffen „Verhältnisse der Gesellschaft“ und „erhebliche Umstände“ – nunmehr ausdrücklich auf die im Unternehmensgesetzbuch (UGB) vertraute Wendung **Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** und **wesentliche Informationen** und **falsche und unvollständige Darstellung in unvertretbarer Weise** und überdies auf die **Eignung eines erheblichen Schadens** ab.⁷¹

2.7. Wesentliche Informationen

Während im **Ministerialentwurf** die bisher verwendete Begriffe „Verhältnisse der Gesellschaft“ und „erhebliche Umstände“ durch die dem UGB-Unterworfenen vertraute Wendung „**Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage**“ ersetzt wurden (da davon ausgegangen wurde, dass deren Inhalt immer als wesentlich anzusehen ist und Unrichtigkeiten gegen die verbandsrechtlich geforderte Informationsfunktion verstoßen und damit die Entscheidungshilfe für Darstellungsempfänger gefährden können⁷²), wurde in der **Regierungsvorlage** und in der **endgültigen Gesetzesfassung** eine Beschränkung auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage durch den Gesetzgeber als zu eng angesehen und werden auch **Lageberichte** (Z 1) oder **mündliche Ausführungen in Versammlungen** (Z 3) oder **Prüfer zu gebenden Auskünfte** (Z 4) umfasst. In Anlehnung an die Inhaltsbeschreibung des Lageberichts gemäß § 243 UGB sollen auch für die Beurteilung der **zukünftigen Entwicklung der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage** bedeutsame Informationen in den Schutzbereich einbezogen werden.⁷³

Bezüglich der **bedeutsamen wesentlichen Informationen** wird nunmehr ausdrücklich auf den Begriff der **Wesentlichkeit** gemäß **§ 189a Z 10 UGB** (idF RÄG 2014⁷⁴) zurückgegriffen, womit der im Ministerialentwurf vorgesehene Begriff der Erheblichkeit als unbestimmter Rechtsbegriff entfällt.⁷⁵ Danach ist wesentlich der Status von Informationen, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte

69 Neben den bisherigen Verbänden sind damit auch große Vereine iSd § 22 Abs 2 VerG, die offenen Gesellschaften und Kommanditgesellschaften iSd § 189 Abs 1 Z 2 lit a UGB idF RÄG 2014; („kapitalistische Personengesellschaften“) und Sparkassen erfasst (vgl ErlRV 689 BlgNR 25. GP 31). Zu den Verbänden vgl auch *Leukauf/Steininger/Flora*, StGB⁴ (2017) § 163c Rz 1 ff.

70 Zum Kreis der von verdeckten Ausschüttungen betroffenen Körperschaften vgl *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KStG (Jubiläumsausgabe 2014) § 8 Tz 126 ff.

71 Vgl zum Folgenden auch *Leukauf/Steininger/Flora*, StGB⁴ (2017) § 163a Rz 3 ff mwN.

72 Vgl EB Ministerialentwurf 98/ME 25. GP 21; vgl ErlRV 689 BlgNR 25. GP 27.

73 Vgl ErlRV 689 BlgNR 25. GP 27.

74 BGBl I 2015/22, seit 20.7.2015.

75 Vgl EB Ministerialentwurf 98/ME 25. GP 21.

Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf der Grundlage des Jahres- oder Konzernabschlusses treffen. Die Wesentlichkeit ist von der Größe oder der spezifischen Eigenschaft des Postens oder der Fehlerhaftigkeit der Angabe abhängig. Selbst wenn ein einzelner Posten für sich genommen als unwesentlich angesehen werden kann, können mehrere unwesentliche gleichartige Posten zusammen als wesentlich gelten.

Damit ist der Begriff der Wesentlichkeit in § 163a Abs 1 StGB aufgrund der Rechtslage nach StRÄG 2015 ausdrücklich im Sinne der Rechtsprechung und des Schrifttums zu § 189a Z 10 UGB zu interpretieren.⁷⁶

Nach den ErlRV ergibt sich die **Wesentlichkeit** aus zwei Komponenten: nämlich aus der Größe oder spezifischen Eigenart des (Bilanz-)Postens oder aus der Größe oder spezifischen Eigenheit der Fehlerhaftigkeit. Wesentliche Informationen können auch die Beziehungen zu verbundenen Verbänden (Tochtergesellschaften) betreffen.⁷⁷

Bezüglich der Einhaltung gesetzlicher Vorschriften oder anerkannter Standards geht der Gesetzgeber nun davon aus, dass es ohnehin **keine absolute Wahrheit in Bilanzfragen** geben kann und zulässige **Bewertungs- oder andere Ermessensspielräume** genutzt werden dürfen. Nicht ein einziges Ergebnis kann daher richtig sein; falsch und **strafbar** kann somit nur sein, was **außerhalb zulässiger Bewertungsspielräume** liegt, und damit nur die **unvertretbare Bilanz**. Der Rahmen des Vertretbaren wird dabei durch die einschlägigen Vorschriften (etwa im UGB) oder durch anerkannte Standards (etwa IFRS) abgesteckt.⁷⁸

Der Begriff der „**Unrichtigen Darstellung**“ ersetzt nunmehr bisherige Begriffe wie „unrichtig wiedergeben“ und „verschweigen“ und sonstige dementsprechende bisherige Begriffe.⁷⁹

2.8. Unvertretbare Darstellung

Eine Begrenzung der Strafbarkeit soll im Hinblick darauf, dass es in Bilanzfragen ohnehin keine absolute Wahrheit geben kann, durch die Tatbestandselemente der **Unvertretbarkeit der Informationsdarstellung** und der Geeignetheit der **falschen oder unvollständigen Darstellung**, einen erheblichen Schaden herbeizuführen, definiert werden. Das Kriterium der Vertretbarkeit bezieht sich sowohl auf die inhaltlich oder formell falsche als auch auf die unvollständige Information.⁸⁰

Eine unvertretbare Darstellung wesentlicher Informationen läge bei verdeckten Ausschüttungen dann vor, wenn zwingend Rückforderungsansprüche gegenüber den Begünstigten und Abgabenrückstände beim Verband zu bilden wären, wobei das Kriterium der Wesentlichkeit erfüllt sein muss. Falls dies nicht der Fall sein sollte, kommt es zu keiner Verwirklichung des Tatbestands gemäß § 163a StGB.

76 Zur „Wesentlichkeit“ vgl auch *Reiter*, Das neue Bilanzstrafrecht aus der Sicht des Prüfers RWZ 2016, 54 ff.

77 Vgl ErlRV 689 BlgNR 25. GP 27 f; vgl auch *Fabrizy*, StGB¹² (2016) § 163a Rz 4; vgl zu all dem auch *Wess/Machan* in *Kert/Kodek*, HB Wirtschaftsstrafrecht (2016) Rz 8.14 ff.

78 Vgl EB Ministerialentwurf 98/ME 25. GP 21; ErlRV 689 BlgNR 25. GP, 28.

79 Vgl EB Ministerialentwurf 98/ME 25. GP 21.

80 Vgl ErlRV 689 BlgNR 25. GP. 28; vgl auch *Fabrizy*, StGB¹² (2016) § 163a Rz 5; *Wess/Machan* in *Kert/Kodek*, HB Wirtschaftsstrafrecht (2016) Rz 8.17.; *Leukauf/Steininger/Flora*, StGB⁴ (2017) § 163a Rz 11 f.

2.9. Schadenseignung

Gemäß § 163a Abs 1 StGB setzt die Strafbarkeit – neben der **unvertretbaren Darstellung** (einer falschen oder unvollständigen Darstellung) – die **Eignung eines erheblichen Schadens** für den Verband, dessen Gesellschafter, Mitglieder oder für Gläubiger oder für Anleger voraus.⁸¹

Der Wortlaut der Bestimmung setzt daher eine **bloße (potenzielle) Schadenseignung** und nicht die konkrete Verwirklichung eines Schadens voraus. Einschränkend wird aber festgelegt, dass es sich um einen schwerwiegenden Schaden handeln muss. Durch dieses – durch das Begutachtungsverfahren eingeführte – weitere Kriterium soll die Strafbarkeit des abstrakten Gefährdungsdeliktes auf besonders straffällige Fälle eingeschränkt werden.⁸²

Eine Schadenseignung wird bei verdeckten Ausschüttungen jedenfalls bejaht werden müssen, da sie sowohl beim **Verband** (Vermögensminderung bzw verhinderten Vermögensvermehrung) als auch bei **Gläubigern des Verbandes** (verminderte Vermögensmasse) eintritt. Aufgrund der Bevorteilung von Gesellschaftern kommt es überdies zu Benachteiligungen etwaiger anderer **Gesellschafter**. Auch hier ist aber einschränkend zu beachten, dass die Eignung bezüglich eines erheblichen Schadens bestehen muss.

2.10. Subjektiver Tatbestand

Bezüglich des subjektiven **Tatbestandes** genügt weiterhin einfacher Eventualvorsatz (§ 5 Abs 1 StGB). Es reicht daher, wenn es der Täter ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet, dass mit seiner Handlung der Tatbestand des § 163a Abs 1 StGB verwirklicht wird. Das Tatbestandselement der **unvertretbaren Weise** soll jedoch eine der **Wissentlichkeit** nahekommende Vorsatzkomponente mit sich bringen.⁸³

3. Darstellungsmedien

§ 163a Z 1 bis Z 5 StGB⁸⁴ fordert zudem noch **Medien**, durch die die unvertretbare Darstellung wesentlicher Informationen über bestimmter Verbände verwirklicht werden muss. Solche unvertretbaren Darstellungen können auch aufgrund verdeckter Ausschüttungen verwirklicht werden.

3.1. § 163a Abs 1 Z 1 StGB

Gemäß § 163a Abs 1 Z 1 StGB könnte es am häufigsten zu unvertretbaren Darstellungen kommen, wenn in Jahresabschlüssen (Konzernabschlüssen) aufgrund verdeckter Ausschüttungen entsprechende unternehmensrechtliche Rückforderungsansprüche oder

81 Vgl auch *Fabrizy*, StGB¹² (2016) § 163a Rz 7.

82 Vgl ErlRV 689 BlgNR 25. GP 28; vgl auch *Wess/Machan* in *Kert/Kodek*, HB Wirtschaftsstrafrecht (2016) Rz 8.18.; *Leukauf/Steininger/Flora*, StGB⁴ (2017) § 163a Rz 13.

83 Vgl ErlRV 689 BlgNR 25. GP 28. vgl dazu *Wess/Machan* in *Kert/Kodek*, HB Wirtschaftsstrafrecht (2016) Rz 8.25.; *Leukauf/Steininger/Flora*, StGB⁴ (2017) § 163a Rz 19 f.

84 Vgl dazu ErlRV 689 BlgNR 25. GP 29; vgl auch *Fabrizy*, StGB¹² (2016) § 163a Rz 9.

bilanzielle Vorsorgen wegen Abgabenschuldigkeiten (Abgabenrückstellungen) nicht offengelegt werden.

Fraglich ist also, inwieweit es aufgrund verdeckter Ausschüttungen zu (zwingenden) bilanziellen Folgen, insbesondere im Hinblick auf die **Bilanzierung von Rückforderungsansprüchen** und die **Bilanzierung steuerlichen Auswirkungen** (Abgabenrückstellungen), kommen muss.

3.1.1. Bilanzierung von Rückforderungsansprüchen

Bei verdeckten Ausschüttungen kommt es etwa bei Kapitalgesellschaften zu Verstößen gegen das Ausschüttungsverbot (§ 52 AktG, § 82 GmbHG) und neben Haftungen der Gesellschafter, Schadenersatzhaftungen der Organmitglieder und der Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes zu einem Rückgewährungsanspruch. Vorteilsempfänger haben der Gesellschaft das unzulässigerweise Erhaltene zu erstatten (§ 56 Abs 3 AktG, § 83 Abs 1 GmbHG). Der Vorstand bzw die Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft sind verpflichtet, die Rückgewährungsansprüche geltend zu machen, wobei diese Ansprüche der Gesellschaft unverzichtbar und sofort fällig sind.⁸⁵

Demgemäß könnte die Auffassung vertreten werden, dass Rückforderungsansprüche zwingend zu bilanzieren sind. Im Schrifttum sind die **Auffassungen** aber **unterschiedlich**.⁸⁶

So wird **einerseits die Auffassung** vertreten, dass der **Rückforderungsanspruch** alleine noch keinen aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand begründet, da ihm kein wirtschaftlicher Wert zukommt und auch keine Bereitschaft zur Einbringlichkeit besteht.⁸⁷ Diese Auffassung findet sich zum Teil auch im deutschen Schrifttum wieder.⁸⁸ Der deutsche BFH geht offensichtlich ebenfalls davon aus, dass Rückforderungsansprüche, die entweder Gesellschaftern gar nicht bekannt sind oder von diesen bestritten werden, nicht zu einer Durchsetzungsverpflichtung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter und demgemäß nicht zu einer Aktivierungspflicht führen.⁸⁹

Andererseits wird die Auffassung vertreten, dass Rückforderungsansprüche unabhängig vom Willen der konkreten Organe der Gesellschaft bilanzierungspflichtig sind. Dies ergibt sich daraus, dass der Jahresabschluss nach dem UGB ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln hat. Dafür spreche auch das

85 Vgl *Bach in Leitner* (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² (2014), 291; vgl zum Problem ausführlich auch *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 8 Tz 223 ff.

86 Zu den Konsequenzen vgl unten.

87 Vgl *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KStG (Jubiläumsausgabe 2014) § 8 Tz 125; *Platzer*, Verdeckte Gewinnausschüttung beim Jahresabschluss und bei der Jahresabschlussprüfung, SWK 1985 A I 171 ff; *Paukowitz*, Aktuelle Probleme auf dem Gebiete der Körperschaftsteuer, FJ 1985, 140; *Nowotny*, Verdeckte Gewinnausschüttung und Bestätigungsvermerk, RdW 1988, 24; *Bertl/Fraberger*, Privatkonten-Verrechnungskonten, RWZ 1997, 205 ff; VwGH 21.12.1993, 93/14/0216.

88 Vgl *Adler/Düring/Schmalz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen⁶ (1994) § 246 dHGB Tz 70; vgl auch *Frösche/Büssow in Beck'scher Bilanzkommentar*⁹ (2014) § 278 dHGB Anm 125, die von einer Bilanzierungspflicht nur bei dem Erkennen der Gesellschaft eines Fehlers bei pflichtgemäßer Prüfung spätestens im Zeitpunkt der Feststellung ausgehen, was nach Ansicht der Autoren nach bei verdeckten Ausschüttungen nur im Ausnahmefall erfüllt sein dürfte.

89 Vgl BFH 23.5.1984; I R 266/81, BStBl II 1984, 723; BFH 14.3.1989, I R 105/88, BStBl II 1989, 741; BFH 1.4.2003, I R 51/02, BStBl II 2003, 779.

Vollständigkeitsgebot gemäß § 196 UGB. Demgemäß kommt es auf objektive Kriterien, und nicht auf subjektive Einstellung der handelnden Organe der Gesellschaft an.⁹⁰ Diese Auffassung ist mE aus den angeführten Gründen die zutreffende.

3.1.2. Bilanzierung aufgrund steuerrechtlicher Konsequenzen

Neben der Frage der Aktivierung von Rückforderungsansprüchen stellt sich weiter die Frage nach der Passivierung von Steuerschulden aufgrund der verdeckten Ausschüttung. Steuerrechtliche Konsequenzen von verdeckten Ausschüttungen ergeben sich insbesondere im Hinblick auf die Körperschaftsteuer, die Kapitalertragsteuer und die Umsatzsteuer.⁹¹ Nach allgemeinen Grundsätzen hat dies etwa im Einzelabschluss in der Form der Bilanzierung von Rückstellungen gemäß § 198 Abs 8 UGB zu erfolgen. Demgemäß sind insbesondere Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden,⁹² die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunktes ihres Eintritts unbestimmt sind. Weiters dürfen Rückstellungen außerdem für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunktes ihres Eintritts unbestimmt sind. Derartige Rückstellungen sind zu bilden, soweit dies den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entspricht (Aufwandsrückstellungen).⁹³ Die oben angeführten Steuern sind aufgrund ihrer Ungewissheit bzw zu erwartender Nachzahlung regelmäßig als Rückstellung und nicht als Verbindlichkeit auszuweisen.⁹⁴

Probleme bereitet allerdings der **Zeitpunkt der Bilanzierung der Steuerrückstellung**, nämlich, ob die Rückstellung bereits im Zeitraum, in den die verdeckte Ausschüttung fällt, oder zu einem späteren Zeitpunkt (typischerweise bei Aufdeckung der verdeckten Ausschüttung durch die Außenprüfung) aufwandswirksam zu erfassen ist.

Diesbezüglich besteht eine Rechtsprechung des BFH,⁹⁵ wonach, solange der Steuerpflichtige davon ausgehen kann, dass die Tat unentdeckt bleibt, eine entsprechende Verbindlichkeit keine wirtschaftliche Belastung für den Steuerpflichtigen darstellt und es an der hinreichenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fehlt. Für die Rückstellungsbildung reicht es weder aus, dass der Steuerpflichtige selbst von der Steuerhinterziehung

90 Vgl dazu ausführlich *Bach in Leitner* (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² (2014) 294 ff; vgl auch *Hügel in Kalls/Torggler* (Hrsg), Einlagenrückgewähr (2014), Verdeckte Gewinnausschüttung und Drittvergleich, 21, der von einer unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Bilanzierungspflicht, zumindest wenn die Ansprüche geltend gemacht werden, ausgeht, wobei er diese Frage in beiden Rechtsbereichen als strittig bezeichnet (vgl FN 10).

91 Vgl *Bach in Leitner* (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² (2014) 297.

92 Verbindlichkeits- bzw Drohverlustrückstellungen; vgl zB *Konezny in Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht Kommentar Einzelabschluss (2010) § 198 Abs 8 UGB Rz 126 ff und Rz 141 ff.

93 Vgl zB *Konezny in Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht Kommentar Einzelabschluss (2010) § 198 Abs 8 UGB Rz 163 ff; daneben ist das Rückstellungsverbot bzw Wahlrecht gemäß § 198 Abs 8 Z 3 UGB und der zwingende demonstrative Ansatz für Rückstellungen gemäß § 198 Abs 8 Z 4 UGB und für Rückstellungen für latente Steuern gemäß § 198 Abs 9 UGB zu beachten.

94 Vgl *Egger/Samer/Bertl*, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I¹⁴ (2013) 335; *Bach in Leitner* (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² (2014) 297.

95 BFH 22.8.2012, X R 23/10.

Kenntnis hat, noch dass nach allgemeiner Erfahrung im Anschluss an Außen- und Fahndungsprüfungen häufig mit der Festsetzung von Mehrsteuern zu rechnen ist. Eine Rückstellung ist vielmehr erst zu dem Bilanzstichtag zu bilden, zu dem der Steuerpflichtige aufgrund eines hinreichend konkreten Sachverhalts ernsthaft mit einer quantifizierbaren Steuernachforderung rechnen muss, also frühestens dann, wenn der Prüfer eine bestimmte Sachbehandlung beanstandet hat, was in der Rechtsprechung mit dem Begriff „aufdeckungsorientierte Maßnahme“ bezeichnet wird.⁹⁶ Diese Auffassung – nämlich, dass eine Betriebsprüfung nicht zwingend zu einer Steuernachforderung und Steuer-rückstellung führen muss, – hat der BFH auch in anderen Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht.⁹⁷ Der BFH hat zwar auch in einer anderen Entscheidung eine Umsatzsteuer-rückstellung in den Jahren des (doppelten) Ausweises bejaht und ist damit nicht erst von einer Rückstellungsbildung im Jahr der Aufdeckung dieser Vorgänge durch die Betriebsprüfung ausgegangen (Abstellen auf den Erkenntnisstand des sorgfältigen Kaufmannes); allerdings handelte es sich in dieser Entscheidung um keine Abgabenhinterziehung.⁹⁸ Der BFH dürfte daher zu einer Bildung von Abgaberrückstellungen erst zum Zeitpunkt der Aufdeckung durch die Betriebsprüfung ausgehen.

Zur Rückstellungsbildung von Abgabenschulden ist das österreichische Schrifttum gespalten. Einerseits wurde die Rückstellungsbildung zwingend zum Zeitpunkt der Abgabenhinterziehung bejaht,⁹⁹ andererseits wurde den Ausführungen des BFH-Urteils vom 22.8.2012 gefolgt, wobei die mangelnde Rückstellungsbildung vor dem Zeitpunkt der Aufdeckung (bei Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme auch davor) ebenfalls als zutreffend erachtet wird.¹⁰⁰

Bertl/Hirschler führen etwa zum BFH-Urteil vom 22.8.2012 aus:

Wenngleich nicht alle Aussagen des BFH aus unserer Sicht zutreffend sind (so ist der Werterhellungszeitraum wohl nicht bis zum Ende der gesetzlichen Aufstellungsfrist begrenzt; auch ist der Zeitpunkt der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme keinesfalls zwingend mit der Beanstandung einer bestimmten Sachbehandlung durch den Betriebsprüfer gleichzusetzen), ist der Kern des vorliegenden Urteils bilanzrechtlich zutreffend: Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme stellt ein wesentliches Kriterium für die Bildung einer Rückstellung dar. Fehlt es an einer solchen mangels Erkennens der strafbaren Tat durch die Abgabenbehörde bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses, so kann eine Rückstellung für hinterzogene Abgaben nicht gebildet werden.

96 Vgl dazu *Bertl/Hirschler*, RWZ 2013, Zeitpunkt der Bilanzierung einer Rückstellung für hinterzogenen Steuern RWZ 2013, 9 f; *Bach in Leitner* (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 297 f.

97 Vgl zB BFH 13.1.1966 IV R 51/62, BFHE 84, 517, BStBl III 1966, 189; BFH 27.11.2001, VIII R 36/00, BFHE 197, 394, BStBl II 2002, 731.

98 Vgl BFH 15.3.2012 III R 96/07; vgl auch BFH-Urteil in BFHE 228, 259, BStBl II 2010, 692. Der BFH führt im Urteil vom 15.3.2012 ausdrücklich aus, dass das Finanzgericht nicht festgestellt habe, dass dem Kläger eine Steuerhinterziehung vorzuwerfen ist. Daher komme es nicht darauf an, dass eine Rückstellung für hinterzogene Steuern nicht gebildet werden darf, solange die Tat noch nicht entdeckt ist, weil eine Bilanz, die keine Rückstellungen für hinterzogene Steuern ausweist, nicht als fehlerhaft angesehen wird, wenn die Steuerhinterziehung zum Zeitpunkt des Bilanzstichtages noch nicht aufgedeckt war und auch noch nicht mit Ermittlungen begonnen wurde.

99 Vgl *Reiter*, Überlegungen zur Nichtbilanzierung hinterzogener Steuern nach dem RÄG 2014 und deren Auswirkungen auf die Tätigkeit des Abschlussprüfers, RWZ 2015, 29 ff (wobei hier zwischen Rechtssicherheit und Rechtsunsicherheit bezüglich des Entstehens der Steuerschuld differenziert wird; 29).

100 *Bertl/Hirschler*, RWZ 2013, Zeitpunkt der Bilanzierung einer Rückstellung für hinterzogenen Steuern RWZ 2013, 9 f; *Bach in Leitner* (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² (2014) 298 ff.

Weiters führen sie aus:

Nicht unerheblich ist auch die abschließende Überlegung des BFH. Wenn mangels Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme eine Rückstellungsbildung nicht zulässig ist, liegt insoweit keine unrichtige Bilanz vor, die zur Berichtigung ISd § 4 Abs 2 dEStG (und auch des § 4 Abs 2 öEStG) berechtigt. Die Bilanzberichtigung ist somit eine „einseitige“. Das Unterlassen der Erfassung jener Sachverhalte, die in weiterer Folge zu einer Abgabenhinterziehung führen, ist Gegenstand einer Bilanzberichtigung, das Erfassen der sich daraus ergebenden Mehrsteuerbelastung allerdings aufgrund der zum Zeitpunkt der Aufstellung des (mittels § 4 Abs 2 EStG später berichtigten) Jahresabschlusses mangelnden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme letztlich nicht.

Diese Ausführungen entsprechen auch den **Wertansätzen von Passivposten gemäß § 211 Abs 1 UGB** (vor RÄG 2014), wonach Rückstellungen in der Höhe anzusetzen sind, die nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung notwendig sind. Im Rahmen der Bewertung ist auf den Grundsatz der Vorsicht (§ 201 Abs 2 Z 4 UGB) Bedacht zu nehmen. Daraus wird allgemein geschlossen, dass eine Rückstellungsbildung (bereits) dann zu erfolgen hat, wenn mehr Gründe für als gegen eine Rückstellungsbildung sprechen. Daraus wird weiter geschlossen, dass die Rückstellungsbildung (entgegen der Rechtsprechung des BFH) auch vor der Aufdeckung durch die Außenprüfung erfolgen müsste, wenn der Unternehmer bei der Aufstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung des Maßstabes eines sorgfältig, pflichtgemäß und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiters konkret mit der Entstehung von Steuernachforderungen zu rechnen hat. Das Auf- und Entdeckungsrisiko ist dabei nur ein Parameter in der Gesamtbeurteilung, womit zumindest bei offensichtlichen Fällen von Abgabenhinterziehungen aufgrund des erhöhten Aufdeckungsrisikos bereits früher von einer Rückstellungsbildung auszugehen ist.¹⁰¹

Die Ausführungen im Schrifttum betrafen die Bewertung (Wertansätze) von Passivposten vor dem RÄG 2014.¹⁰² Durch das **RÄG 2014** wurden die **Wertansätze in § 211 UGB neu definiert**, als nunmehr Verbindlichkeiten mit ihrem Erfüllungsbetrag und Rückstellungen mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen sind, der bestmöglich zu schätzen ist.¹⁰³ Fraglich ist, ob sich hierbei etwas bezüglich der Steuerrückstellungen geändert hat. In den ErlRV zum RÄG 2014 wird ausgeführt, dass der Begriff „Erfüllungsbetrag“ klarer als der bisherige „Rückzahlungsbetrag“ ist und darauf hinweise, dass nicht nur Geldleistungsverpflichtungen, sondern auch Sachleistungs- oder Sachwertverpflichtungen umfasst sind. Außerdem soll mit dem Begriff klargestellt werden, dass in die Betrachtung – unter Einschränkung des Stichtagsprinzips – künftige Preis- und Kostensteigerungen einzu beziehen sind.¹⁰⁴ Daraus ergibt sich mE keine Änderung der Bilanzierungspflicht von Abgabenrückstellungen, da auch hier Rückstellungen, wenn auch mit dem Erfüllungsbetrag nach bestmöglicher Schätzung, anzusetzen sind. Eine Änderung gegenüber der Rechtslage vor dem RÄG 2014 ergibt sich daher mE nicht.

101 Vgl. Bach in Leitner (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² (2014) 300 f.

102 BGBl I 2015/22.

103 Vernachlässigt wird hier § 211 Abs 2 UGB (idF RÄG 2014), wonach Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen sind.

104 Vgl. ErlRV 367 BlgNR 25. GP 24.

Überdies ist zu beachten, dass **verdeckte Ausschüttungen nicht zwangsläufig zu Steuerhinterziehungen** führen müssen, was ebenfalls zur Einschränkung von Rückstellungsbildungen führt. Dies betrifft insbesondere die Fälle von Verrechnungspreisen innerhalb von Bandbreiten.¹⁰⁵ Weiters kann die Bildung von Steuerrückstellungen in **Verlustsituationen von Gesellschaften** nicht erforderlich sein und müssen Kapitalertragsteuer-¹⁰⁶ oder Umsatzsteuerbelastungen¹⁰⁷ aufgrund von **Befreiungstatbeständen** nicht ausgelöst werden. Bezüglich des Zeitraumes der Bildung von Rückstellungen ist nach allgemeinen Grundsätzen auf die bessere Kenntnis abzustellen, womit Rückstellungen auch im **Wert-erhellungszeitraum** bilanziert werden müssen.¹⁰⁸

3.1.3. Sonstige Auswirkungen auf die Bilanzierung

Grundsätzlich lösen verdeckte Ausschüttungen (nur) außerbilanzielle Folgen (steuerliche Hinzurechnungen) aus.¹⁰⁹ Verdeckte Ausschüttungen können allerdings neben Rückforderungsansprüchen und Steuerrückstellungen auch andere bilanzielle Folgen auslösen:

So ist etwa der Bilanzansatz bei der **überhöhten Anschaffung von Wirtschaftsgütern** fraglich: Einerseits könnte von einer Bilanzierung zu den erhöhten Anschaffungskosten ausgegangen werden, wobei allerdings eine Abschreibung der überhöhten Anschaffungskosten erfolgen müsste. Andererseits könnte von einer Bilanzierung zu fremdüblichen Anschaffungskosten mit gleichzeitiger Bilanzierung eines Rückforderungsanspruches in der Höhe der Differenz zwischen überhöhten und fremdüblichen Anschaffungskosten ausgegangen werden. Die unterschiedliche Darstellung hat wesentliche Auswirkung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft und es ist fraglich, welche dieser Ausweisvarianten dem Grundsatz entspricht, dass der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild des Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln soll.¹¹⁰

Ergebnismäßig kann davon ausgegangen werden, dass bei der **Bilanzierung von Rückforderungsansprüchen** und bei der **Bilanzierung von steuerlichen Auswirkungen** (Steuerrückstellungen) aufgrund verdeckter Ausschüttungen **keine eindeutigen Bilanzierungspflichten** festgestellt werden können. Damit ist aber die **Unvertretbarkeit der Darstellung** – aufgrund unterschiedlicher Auffassungen zur Bilanzierungspflicht – gemäß **§ 163a Abs 1 Z 1 StGB nicht gegeben**. In der Folge werden aber das Schrifttum und die Rechtsprechung zu beobachten sein, ob sich eine einheitliche Auffassung bezüglich der Bilanzierungspflicht durchsetzt. Dies ist im Einzelfall durch einen Sachverständigen zu beurteilen.

105 Vgl zB *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 8 Tz 292; VwGH 27.7.1999, 94/14/0018; KStR 2013, Rz 763.

106 ZB § 94 Z 2 EStG.

107 ZB Umsatzsteuerbefreiungen gemäß § 6 Abs 1 UStG.

108 Vgl *Bach* in *Leitner* (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² (2014) 302.

109 Vgl zB *Ressler/Stürzlinger* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG² (2016) § 8 Rz 141; Körperschaftsteuer-richtlinien 2013, Rz 648.

110 Vgl *Bach* in *Leitner* (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² (2014) 302 ff.