

Erkundigung bei einer fachlich kompetenten Stelle kann die objektive Sorgfaltswidrigkeit ausschließen.¹⁰¹

Aufgrund hL und Rsp scheidet ein Fahrlässigkeitsvorwurf jedenfalls dann aus, wenn eine vertretbare Rechtsauffassung¹⁰² gewählt wird.

Eine abweichende, aber im Rahmen einer nicht unvernünftigen Normenauslegung bleibende Rechtsansicht ist stets als vertretbar anzusehen. Einen Maßstab der Vertretbarkeit steckt jedenfalls die Auslegung des Abzugsverbotes durch das BMF im Rahmen der EStR ab; dies jedenfalls bis zum Vorliegen einer gegenteiligen gesicherten Rechtsprechung.

3. Umkehr/Ausstieg

Konkrete Anwendungsfälle, die eine Prüfung der heiklen Frage, wie ein Ausstieg aus einem Korruptionsszenario möglichst unter weitgehender Bereinigung der Risiken für das verantwortliche Unternehmen und die Täter erfolgen könnte, sind mannigfaltig. Beispielhaft seien einige Anwendungsfälle angeführt:

- Das Management erkennt zB die Brisanz der Risiken und den zunehmenden Aufdeckungsdruck, eine Entwicklung die gerade derzeit aufgrund der Medienpräsenz prominenter Korruptionsskandalfälle in den Blickpunkt rückt.
- Im Zuge einer Unternehmenstransaktion werden zB im Rahmen einer Due-Diligence-Prüfung einschlägige Praktiken festgestellt und eine Abbildung der Risiken dadurch unvermeidlich.
- Im Zuge der Prüfung einer abgabenrechtlichen Selbstanzeige im Vorfeld zB einer abgabenrechtlichen Prüfung wird der Frage nachgegangen, ob die Abgabenverkürzung aus der Verletzung des Abzugsverbotes für verpönte Zahlungen noch durch Selbstanzeige bereinigt werden kann.
- Bei Prüfung einer Selbstanzeige von Einkünften aus einem ausländischen Kapitalvermögen wird festgestellt, dass Zuflüsse in dieses Kapitalvermögen aus Korruptionszahlungen herrühren und daher insgesamt nicht nur eine finanzstrafrechtliche sondern auch eine strafrechtliche Umkehrstrategie erforderlich ist.

Bei diesen Überlegungen wird zum einen zu prüfen sein, welche rechtlichen und wirtschaftlichen Konsequenzen sich bei einem Ausstieg aus dem Szenario für das Unternehmen ergeben und zum anderen, welche rechtlichen und wirtschaftlichen Konsequenzen sich für die betroffenen Täter, die regelmäßig Entscheidungsträger oder Mitarbeiter des Unternehmens sein werden, zu erwarten sind. Freilich sind diese beiden Fragestellungen eng vernetzt, weil derartige Ausstiegszenarien zwar

¹⁰¹ *Kienapfel*, ÖJZ 1976, 113; *Schick*, Die Vorwerfbarkeit des Verbotsirrtums bei Handeln auf falschen Rat – eine Analyse der Vorwerfbarkeitsklausel des § 9 Abs 2 StGB, ÖJZ 1980, 595.

¹⁰² Zur vertretbaren Rechtsauffassung vgl insb *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³ (2008) Rz 807 ff; *Tanzer*, Die „vertretbare“ Rechtsauffassung im Steuerrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Organhaftung und Staatshaftung in Steuersachen (2002) 157.

– und das hier bereits vorweg genommen – regelmäßig eine Problembewältigung für das Unternehmen ermöglichen, aber vielfach nicht für die individuellen Täter, was regelmäßig dazu führt, dass die Umkehr mit einem „Köpferollen“ verbunden sein wird – was wiederum dazu führen kann, dass dem Unternehmen uU sehr wertvolle Entscheidungsträger bzw Mitarbeiter abhanden kommen.

Finanzstrafrechtlich wird die Umkehr in aller Regel noch am ehesten zu bewältigen sein:

Wurden Korruptionszahlungen entgegen dem Abzugsverbot für verpönte Leistungen steuerlich abgezogen, kann unter den allgemeinen Voraussetzungen nach § 29 FinStrG durch Darlegung der Verfehlung, Offenlegung der maßgebenden Umstände und tatsächliche Entrichtung der verkürzten Abgaben und Bezeichnung der Täter und des verantwortlichen Verbandes Strafaufhebung erreicht werden. Durch die Regelungen der Finanzstrafgesetz-Novelle 2010 wurde dieser Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige entgegen anderen internationalen Beispielen¹⁰³ nicht in Frage gestellt, sondern sogar einige Fallstricke beseitigt. Als einzige bedeutsame Änderung in diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nunmehr eine Strafaufhebung nur mehr dann eintritt, wenn die Abgaben auch tatsächlich entrichtet werden¹⁰⁴ und insbesondere im Fall eines Insolvenzverfahrens mit Zwangsausgleich keine strafaufhebende Entrichtung mehr zu unterstellen ist.

Ein wesentliches faktisches Erschwernis bei Erstattung einer Selbstanzeige in derartigen Konstellationen ist die vielfach gegebene Intransparenz: Ist aufgrund lange zurückliegender, verschleiender Abwicklungen oder „schwarzer Kassen“ die Quantität der Verkürzungen nicht ohne Weiteres festzustellen, so hat dies im Wege einer sorgfältigen Schätzung zu erfolgen.¹⁰⁵ Eine derartige Schätzung ist zwar bei entsprechender nachvollziehbarer Plausibilität grundsätzlich möglich, doch können dann Probleme auftreten, wenn die Quantität aufgrund der völligen Intransparenz plausibel kaum nachvollziehbar und schätzbar ist.

Eine Darlegung der Verfehlung wird nach strenger vereinzelter Judikatur des OGH allerdings nur dann anzunehmen sein, wenn die Rechtsgrundlage der Nichtabzugsfähigkeit zutreffend einbekannt wird.¹⁰⁶ Das bedeutet, dass die Selbstanzeige notwendig – jedenfalls nach dieser strengen OGH-Judikatur – zu einer ausdrücklichen Selbstbeichtigung im Hinblick auf die Korruptionsdelikte führen muss, um strafaufhebend iSd FinStrR zu wirken. Eine Konsequenz, die wohl re-

¹⁰³ So die neuen Selbstanzeigebestimmungen in Deutschland, vgl § 371 AO idF Schwarzgeldbekämpfungsgesetz v 28.4.2011 (dBGBl I S. 676).

¹⁰⁴ *Brandl/Leitner ua*, Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, SWK-Spezial (2010) 35 ff; *Bergmann/Rebisant*, Die neue Selbstanzeige nach der FinStrG-Novelle 2010, SWK 2011 S 375.

¹⁰⁵ Zur geschätzten Selbstanzeige vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 412 ff; *Schrottmeier*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (2008) Rz 443 ff; zuletzt die grundsätzliche Zulässigkeit betonend OGH 17.2.2011, 13 Os 12/10d.

¹⁰⁶ *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 396 ff; vgl OGH 29.7.1997, 14 Os 204/96 („Imag“), besprochen in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG (2001).

gelmäßig faktisch auch ohne diese strikte Anknüpfung an ein konkretes Abzugsverbot eintreten wird.

Handelt es sich zB bloß um eine „schwarze Kasse“, die aus un versteuerten Mitteln gespeist wurde, und in der Folge zB zur Auszahlung von Schwarzlöhnen und anderen im Rechnungswesen nicht auftauchenden betrieblichen Aufwendungen verwendet wurde, wurden aber zB keine Korruptionsdelikte verwirklicht, ist ein Ausstieg bei entsprechend sorgfältiger Planung in aller Regel mit strafaufhebender Wirkung für alle Betroffenen, Verantwortlichen und Täter bewältigbar.

Eine schwer überwindliche Hürde für die „Umkehr“ ist allerdings in der praktischen mangelnden Reuefähigkeit der Korruptionsdelikte im StGB zu erblicken: Erst im Rahmen des Korruptionsstrafrechtsänderungsgesetzes 2009¹⁰⁷ wurde nunmehr in § 307c StGB eine tätige Reue für einschlägige Tatbestände, nicht jedoch für Privatbestechung (§§ 168c, 168d StGB) eingeführt. Bis zu diesem Zeitpunkt konnten weder Geschenkgeber noch Amtsträger strafaufhebende tätige Reue üben. Die nunmehr ab 1.9.2009 anzuwendende Bestimmung erfordert, dass der Täter freiwillig und bevor die Behörde von seinem Verschulden erfahren hat, die Ausführung aufgibt, oder diese, falls mehrere an dem Vorhaben beteiligt sind, verhindert oder den Erfolg (welcher wohl die Amtshandlung ist) abwendet und jedenfalls einen angenehmen Vorteil oder einen Geldbetrag, der dem Wert dieses Vorteils entspricht, im Zuge der Selbstanzeige bei der Behörde erlegt. Die Enge dieses Zeitfensters hat *Reindl-Krauskopf*¹⁰⁸ eindrucksvoll vor Augen geführt und man kann davon ausgehen, dass diese Strafaufhebung in den angesprochenen Konstellationen praktisch so gut wie nie gelingen wird.

Der Entscheidungsträger bzw Mitarbeiter, der das Korruptionsdelikt unmittelbar begangen oder sich daran beteiligt hat, sitzt damit in der Falle: Eine saubere Umkehr aus dem Korruptionsdelikt mit Strafaufhebung für die Individualtäter ist in Bezug auf die Privatbestechungsdelikte (168c, 168d StGB) mangels Reuefähigkeit dieser Delikte rechtlich nicht möglich und im Falle der Amtsträgerbestechung praktisch ausgeschlossen.

Gleichzeitig läuft der Entscheidungsträger bzw Mitarbeiter auch Gefahr (tatsächlich) mit den Bestechungsdelikten auch Untreue (zu Lasten des von ihm vertretenen Machthabers) oder beispielsweise eine Beteiligung an der Untreue oder dem Amtsmissbrauch des Bestechungsempfängers begangen zu haben. Die Untreuedelikte sind zwar gem § 167 StGB unter den dortigen (sehr strengen Voraussetzungen) reuefähig, nicht jedoch die Beteiligung am Amtsmissbrauch gem § 302 StGB.

Szenarien, die vorsehen, dass lediglich in der Zukunft keine Korruptionsdelikte mehr begangen werden, führen zu erheblichen faktischen Problemen – insbesondere in Fällen, in denen „schwarze Kassen“ existieren, eine Rückführung in

¹⁰⁷ KorStrÄG 2009, BGBl I 2009/98.

¹⁰⁸ *Reindl-Krauskopf*, Korruptionsstrafrecht neu – ein Überblick, *ecolex* 2009, 732 (734) – treffend wird ausgeführt, dass die Bestimmung eher dem Rücktritt vom Versuch ähnelt.

den Jahresabschluss des Unternehmens zu erfolgen hat und insgesamt eine transparente Vorgehensweise gewählt werden soll (keine Verwirklichung weiterer Bilanzdelikte, Einbekennung von Kapitalerträgen aus der „schwarzen Kasse“, um keine weiteren Finanzvergehen zu verwirklichen, etc).

Bei sorgfältiger Überprüfung zeigen sich massive rechtliche und faktische Probleme, weil ein Übergang auf eine insgesamt transparente, rechtmäßige Vorgehensweise alle diese interdisziplinären Gesichtspunkte im Auge haben muss. Hinzu kommen noch die sich durch den oftmals gegebenen Auslandsbezug ergebenden weiteren Fragestellungen (zB internationales Strafanwendungsrecht etc.), auf die an dieser Stelle nicht weiter eingegangen werden kann.

Für den Verband lässt sich die Verantwortlichkeit für im Rahmen des Verbandes von Entscheidungsträgern bzw Mitarbeitern begangene Korruptionsdelikte noch eher kalmieren: Obwohl zwar grundsätzlich die Voraussetzungen einer Zurechnung der Verantwortlichkeit des Korruptionsdeliktes von Entscheidungsträgern bzw Mitarbeitern an den Verband gegeben sein wird, weil diese regelmäßig zum Vorteil des Verbandes begangen worden sein werden, ermöglicht jedoch uU das Verfolgungsermessen iSd § 18 VbVG die Abwendung einer strafrechtlichen Verfolgung oder Anklage gegen den Verband. Im Rahmen des im Verbandsstrafrecht geltenden Opportunitätsprinzips, das in § 18 VbVG seinen Ausdruck findet (Verfolgungsermessen) kann der Staatsanwalt von der Verfolgung des Verbandes absehen oder zurücktreten, ua auch aufgrund des Verhaltens des Verbandes nach der Tat – dies wohl insbesondere dann, wenn der Verband an der Aufklärung der Straftat umfassend mitwirkt. Somit besteht jedenfalls eine nicht unerhebliche Chance für den Verband, bei einer entschlossenen Umkehr der Verbandsverantwortlichkeit zu entgehen, sofern nicht die Voraussetzungen des § 18 Abs 2 VbVG vorliegen, insbesondere wenn aus generalpräventiven Gründen (§ 18 Abs 2 Z 2 VbVG) eine Verfolgung geboten ist.

Sollte ein Vorgehen nach § 18 VbVG nicht in Betracht kommen, so ist unter den Voraussetzungen des § 19 VbVG der Rücktritt von der Verfolgung (Diversi-on) zulässig. Voraussetzung dafür ist (ua), dass der Verband den aus der Tat entstandenen Schaden gutmacht sowie andere Tatfolgen beseitigt.

Durch das strafrechtliche Kompetenzpaket¹⁰⁹ wurde in den §§ 209a und 209b StPO eine neue Kronzeugenregelung geschaffen, die der Staatsanwaltschaft einen Rücktritt von der Verfolgung ermöglicht, sofern der Täter Aufklärungshilfe für Straftaten leistet, die in die Zuständigkeit des Schöffen- oder Geschworenengerichts oder in die neue Zuständigkeit der zentralen Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption (abgekürzt WKStA) fällt. Diese – bis zum 31.12.2016 befristeten (§ 514 Abs 12 StPO) – Bestimmungen sollen ein hohes Maß an Berechenbarkeit für die Verfahrensbeteiligten und die Öffentlichkeit aufweisen und einen entsprechenden Anreiz für den Kronzeugen zur Zusam-

¹⁰⁹ Strafrechtliches Kompetenzpaket, BGBl I 2010/108.

menarbeit mit der Staatsanwaltschaft bieten. Eine der Voraussetzungen für die Gewährung der Stellung als Kronzeuge ist zunächst, dass der Beschuldigte sein Wissen über Tatsachen offenbart, die noch nicht Gegenstand eines gegen ihn geführten Ermittlungsverfahrens sind. Die Informationen, die der Kronzeuge liefert, müssen einen wesentlichen Beitrag dazu liefern, dass die Aufklärung einer kronzeugenfähigen Straftat entscheidend gefördert wird.¹¹⁰

Mit § 209a Abs 6 StPO wird die Anwendbarkeit der Kronzeugenregelung auch im Verfahren gegen Verbände nach dem VbVG und für die Verbände selbst normiert. Es ist somit nicht nur für den Individualtäter, sondern auch für den Verband selbst ein „Kronzeugenstatus“ möglich. Damit stellt sich jedoch wiederum ein weiteres (praktisches) Problem und zwar in jenen Fällen, in denen der Verband ohne Involvierung potentieller Individualtäter oder vice versa potentielle Individualtäter ohne Involvierung des Verbandes eine Kronzeugenregelung anstreben. Sollte beispielsweise der die Kronzeugenregelung anstrebende Verband umfassende Aufklärungshilfe leisten und damit der Staatsanwaltschaft Beweismaterial (auch) gegen (ehemalige) Entscheidungsträger bzw Mitarbeiter „liefern“, so laufen Letztere Gefahr, selbst in den Fokus strafrechtlicher Ermittlungen zu gelangen. Praktisch bedeutsam und für den Verband problematisch ist dies insbesondere in jenen Fällen, in denen sich die an der Sachverhaltsaufklärung behilflichen Mitarbeiter des Verbandes dadurch selbst einem Ermittlungsrisiko aussetzen würden.

Im Bereich der wettbewerbsrechtlichen Kronzeugenregelung nach § 209b StPO hat der Gesetzgeber dieses Problem erkannt und für den Bereich der kartellrechtswidrigen Verhaltensweisen einer Lösung zugeführt: Bei Verstößen gegen das Wettbewerbsrecht (zB Submissionskartelle) werden oft auch Straftatbestände (zB §§ 146, 168b StGB) verwirklicht. Der Erfolg der Kronzeugenregelung ist auch davon abhängig, wie und auf welche Weise die Informationen des Unternehmens als belastendes Beweismaterial auch gegen Mitarbeiter des betroffenen Unternehmens verwendet werden können und damit die Gefahr besteht, dass sich Mitarbeiter dadurch selbst belasten und ein Strafverfahren gegen sich selbst geradezu fördern. Für derartige Fälle sieht § 209b StPO eine Sonderregelung vor, wonach die Mitarbeiter (worunter Angestellte ebenso fallen, wie der Geschäftsführer, das Vorstandsmitglied oder ein sonstiges Organ der Gesellschaft, wie zB ein Aufsichtsrat¹¹¹), die sich durch Aussagen möglicherweise selbst belastet haben, nicht selbst aktiv werden müssen, um Kronzeugenstatus zu erlangen.¹¹² Bezüglich dieser Mitarbeiter ist eine Einstellung des Verfahrens – unter dem Vorbehalt späterer Verfolgung, aber ohne irgendwelche Leistungen – vorgesehen. Damit sollen die an der Sachverhaltsaufklärung mitwirkenden Mitarbeiter Gewissheit haben,

¹¹⁰ Zu den näheren Voraussetzungen vgl *Schwaighofer*, Anmerkungen zum strafrechtlichen Kompetenzpaket (sKp), JSt 2010, 203 (208 ff).

¹¹¹ *Schroll*, WK-StPO § 209b Rz 10.

¹¹² *Schwaighofer*, Anmerkungen zum strafrechtlichen Kompetenzpaket (sKp), JSt 2010, 210.

dass nicht gerade ihre Kooperation im kartellrechtlichen Verfahren zu strafrechtlicher Verfolgung führt. Eine entsprechende Regelung wäre auch außerhalb von Kartellverstößen für den Verband als Kronzeuge gemäß § 209a Abs 6 StPO erforderlich. Auch dort sollte die Kronzeugenwirkung auch die Mitarbeiter des Verbandes mitumfassen.

Eine entsprechend angepasste Regelung wäre auch deshalb außerhalb von Kartellrechtsverstößen für Korruptionsdelikte erforderlich, weil diese einen hohen volkswirtschaftlichen Schaden verursachen.¹¹³ Damit liegt es aber auch im Allgemeininteresse, Unternehmen die an der Aufklärung und Beseitigung korrupter Handlungsweisen mitwirken, Straffreiheit für sich und ihre Mitarbeiter zu gewähren, indem entsprechende Instrumente vorgesehen werden, die Anreiz zur Kooperation bieten und gleichzeitig die kooperierenden Unternehmen und deren Mitarbeiter verlässlich vor strafrechtlicher Verfolgung bewahren. Eine dem Telos des § 209b StPO angepasste Regelung sollte es den von Korruption betroffenen Unternehmen ermöglichen, „reinen Tisch“ zu machen, ohne damit eigene Mitarbeiter zu denunzieren und einem strafrechtlichen Ermittlungsrisiko aussetzen zu müssen. Letzteres führt in der Praxis allzu oft zu einem „Köpferrollen“ und damit zum Verlust von erfahrenen Mitarbeitern, da von Ermittlungen betroffene Mitarbeiter aus verschiedensten Überlegungen für das Unternehmen nicht mehr tragbar sein werden. Eine mit den Ermittlungsbehörden zu koordinierende Aufklärungsstrategie und Bewältigung korrupter Praktiken soll sowohl dem Unternehmen als auch den an der Aufklärung mitwirkenden Mitarbeitern eine Rückkehr in die Legalität ermöglichen. Die schon bestehenden Möglichkeiten beispielsweise der tätigen Reue sind wie oben dargestellt regelmäßig nicht anwendbar.

Die oben dargestellten „Fallen“ für die Täter haben in der Praxis vielfach zur Folge, dass krampfhaft an der intransparenten Vorgehensweise festgehalten wird, um „die eigene Haut“ zu retten. Eine Tendenz, die im Hinblick auf die erheblichen Schwierigkeiten bei der Aufdeckung von Korruptionsdelikten, der erheblichen Schäden durch Korruption für das Gemeinwesen und des großen medialen Drucks, in den zunehmend die Strafverfolgungsbehörden aufgrund mangelnder einschlägiger Erfolge geraten, äußerst bedauerlich erscheint. IZm Korruptionsdelikten werden regelmäßig auch Bilanzdelikte (§ 255 AktG bzw § 122 GmbHG) verwirklicht worden sein, weil insbesondere drohende Risiken aus dem geübten Korruptionspraktiken im Jahresabschluss nicht abgebildet wurden.¹¹⁴ Diese Bilanzdelikte sind nach derzeitiger Rechtslage nicht reuefähig und auch mit Freiheitsstrafsanktionen belegt.

¹¹³ Der durch Kartelle verursachte volkswirtschaftliche Schaden war einer der Erwägungsgründe für § 209b; vgl ErlRV 918 BlgNR 24. GP 13 f.

¹¹⁴ OGH, 29.7.1997, 14 Os 204/96, ÖStZB 1998, 82; *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³ (2008) Rz 408; Risiken im Jahresabschluss aus Korruption: zivilrechtliche Schadensersatzansprüche, Rückabwicklungsansprüche, Abschöpfung bzw Verfall, Risiken aus Verbandsstrafen, Kosten für Beratung, forensische Prüfungen.

Für das Unternehmen ist beim Ausstiegsszenario auch zu beachten, dass die offene transparente Umkehr eine Abschöpfung der Bereicherung iSd § 20 StGB nach sich ziehen kann. Demnach ist nicht nur vom Empfänger der Bestechung das erhaltene Bestechungsgeld abzuschöpfen,¹¹⁵ sondern auch die Gewinne, die das Unternehmen aus der Bestechungszahlung erlangt, sind abzuschöpfen. Zu diesem Ergebnis gelangen *Fuchs/Tipold* unter Zugrundlegung völkerrechtlicher und teleologischer Überlegungen.¹¹⁶ Allerdings erfasst die Abschöpfung nur den Gewinn, somit den erzielten Umsatz aus dem durch Bestechung erlangten Geschäft abzüglich der damit zusammenhängenden Aufwendungen.¹¹⁷ Wer durch die mit Strafe bedrohte Handlung eines anderen oder durch einen für deren Begehung zugewendeten Vermögensvorteil unmittelbar und unrechtmäßig bereichert worden ist, ist zur Zahlung eines Geldbetrages in Höhe dieser Bereicherung zu verurteilen. Ist eine juristische Person oder eine Personengesellschaft bereichert worden, so ist sie zu dieser Zahlung zu verurteilen (§ 20 Abs 4 StGB aF). Somit besteht für das Gericht kein Ermessensspielraum: bei Zutreffen der Voraussetzungen ist gegen die bereicherte Kapitalgesellschaft eine Abschöpfung zwingend zu verhängen. Allerdings eröffnet die Härteklausele in § 20a Abs 2 StGB aF insbesondere in Fällen der Unverhältnismäßigkeit von der Abschöpfung abzusehen. Nunmehr ist durch das strafrechtliche Kompetenzpaket¹¹⁸ mit Wirkung ab 1.1.2011 an Stelle der Abschöpfung der Bereicherung der strafrechtliche Verfall nach § 20 StGB nF getreten. Der Verfall ist, anders als bisher die Abschöpfung der Bereicherung, gegenstandsbezogen: Es wird nicht bloß auf die Bereicherung gegriffen, sondern auf die Vermögenswerte.

Der neue § 20 StGB geht somit vom Nettoprinzip ab und führt das Bruttoprinzip ein.¹¹⁹ Folglich wird künftig nicht (nur mehr) der Gewinn aus dem durch Bestechung erlangten Geschäft abgeschöpft, sondern der Umsatz aus diesem Geschäft für verfallen erklärt. Während der Gesetzgeber bis 2011 ein Unterbleiben der Abschöpfung (§ 20a StGB aF) insbesondere dann zugelassen hat, wenn die Zahlung des Geldbetrages das Fortkommen des Bereicherten unverhältnismäßig erschweren oder unbillig hart treffen würde, sieht § 20a StGB nF keine derartige Härteklausele mehr vor.

Der Verfall gegenüber einem Dritten nach § 20 Abs 2 und 3 StGB nF ist nach § 20a Abs 1 StGB nF ausgeschlossen, soweit dieser die Vermögenswerte in Unkenntnis der mit Strafe bedrohten Handlung erworben hat. Eine derartige Unkenntnis des Dritten ist im Fall einer Kapitalgesellschaft jedenfalls nicht anzuwenden, wenn ein Entscheidungsträger der Kapitalgesellschaft über diese Kenntnis verfügt, die somit der Kapitalgesellschaft zurechenbar ist.

¹¹⁵ *Fuchs/Tipold* in WK² § 20 Rz 57 f.

¹¹⁶ *Fuchs/Tipold* in WK² § 20 Rz 407.

¹¹⁷ Nettoprinzip, vgl *Fuchs/Tipold* in WK² § 20 Rz 44, 45.

¹¹⁸ Strafrechtliches Kompetenzpaket BGBl I 2010/108.

¹¹⁹ ErlRV 918 BlgNR 24. GP, 7.

*Schwaighofer*¹²⁰ hat die Bestimmung daher treffend als resozialisierungsfeindlich beschrieben. Die Änderungen des strafrechtlichen Kompetenzpakets (sKp) sind mit 1.1.2011 in Kraft getreten (Art 5 sKp). Der neue Verfall ist daher nach den allgemeinen Regeln auf alle ab diesem Zeitpunkt verwirklichten Sachverhalte anzuwenden, also auch auf alle mit Strafe bedrohten Handlungen, die nach dem 31.12.2010 begangen wurden. Auch wenn das Unternehmen aufgrund einer Inanspruchnahme des Verfolgungsermessens nach § 18 VbVG eine Verantwortlichkeit für das Korruptionsdelikt abwenden kann, ist damit die Gefahr der Abschöpfung der Bereicherung bzw ab 1.1.2011 die Gefahr eines Verfalls nicht gebannt. Bei Prüfung der Möglichkeit einer tätigen Reue für den Verband wird man so wie oben bei Prüfung der tätigen Reue für die Individualtäter zu dem gleichen ernüchternden Ergebnis gelangen, dass diese praktisch niemals gelingen wird. Auch die derzeitige Kronzeugenregelung bei Korruptionsdelikten kann wie oben dargestellt eine realistische Möglichkeit der Umkehr nur unzureichend ermöglichen.

Die Aufrechterhaltung von Korruptionspraktiken auch über das Jahr 2010 hinaus wird damit für die betroffenen Unternehmen vielfach existenzgefährdende Folgen auslösen.

Für den Fall, dass die Leistung von Korruptionszahlungen insbesondere von Entscheidungsträgern für Kapitalgesellschaften zugleich auch als strafbare Untreue beurteilt wird (vgl oben) ist Folgendes zu bedenken:

Die alternativen Zurechnungskriterien der Tatbegehung zu Gunsten des Verbandes bzw unter Verletzung von Verbandspflichten (§ 3 Abs 1 VbVG) verlangen, dass zumindest eines der beiden genannten Kriterien erfüllt sein muss. In der Literatur wird vertreten, dass Taten der Entscheidungsträger/Mitarbeiter, die die Rechtsgüter des Verbandes selbst beeinträchtigen, die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Verbandes nicht herbeiführen können.¹²¹ Insoweit der Verband selbst Opfer der Tat ist, kann er nicht zugleich als Täter zur Verantwortung herangezogen werden. Fälle, in denen der Verband Opfer der Tat ist, fallen somit nach der zitierten Lehrmeinung auch nicht in den Anwendungsbereich des VbVG, da sie außerhalb des Risikozusammenhanges liegen bzw dies das Ergebnis einer teleologischen Reduktion ist. Folgt man dieser durchaus begründeten Ansicht, so ist in jenen Fällen, in den die handelnden Mitarbeiter bzw Entscheidungsträger Untreue zu Lasten des Verbandes begangen haben, der Verband als Opfer nicht zugleich Täter im Sinne der Verbandsverantwortlichkeit. Werden jedoch (real- oder ideal)konkurrierend weitere Delikte wie zB Bestechung begangen, so ist insoweit der Verband nicht als Opfer, sondern als derjenige anzusehen, der durch die Tat be-

¹²⁰ *Schwaighofer*, Anmerkungen zum strafrechtlichen Kompetenzpaket (sKp), JSt 2010, 203 (205).

¹²¹ Vgl *Hilf/Zeder* in WK² § 3 VbVG Rz 19 f; *Boller*, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Verbänden nach dem VbVG (2007) 163; Für *Zeder* liegen solche Fälle idR außerhalb des Risikozusammenhanges (vgl *Zeder*, VbVG § 3 Anm 1; aA *E. Steininger*, VbVG-Komm § 3 Rz 32). Nach *Hilf* gelangt man durch eine teleologische Reduktion zu sachgerechten Ergebnissen (vgl *Hilf*, VbVG § 3 Anm 7; s auch *E. Steininger*, VbVG-Komm § 3 Rz 32).

reichert wurde oder sonst einen wirtschaftlichen Vorteil erlangt hat. In Bezug auf diese Taten kann eine Verbandsverantwortlichkeit nicht ausgeschlossen werden.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass ein Ausstieg aus einem Korruptionsszenario nach der Rechtslage bis 31.12.2010 uU für den betroffenen Verband unter rechtlich voraussehbaren und nicht existenzbedrohenden Rechtsfolgen regelmäßig möglich sein wird, nicht jedoch für die Individualtäter. Für den Verband besteht die berechnete Chance, Verbandsgeldbußen nach dem VbVG bzw FinStrG durch entsprechendes Nachtatverhalten und das dabei bestehende Verfolgungsermessen der Staatsanwaltschaft mit einiger Sicherheit zu vermeiden. Eine Abschöpfung der Nettovorteile (weitgehend ident mit Gewinnen) aus den durch Korruption erlangten Aufträgen wird für das Unternehmen in der Regel bewältigbar sein, insbesondere auch weil die Rechtslage bis 31.12.2010 eine Härteklausel vorsah, die einen sachgerechten Ermessensspielraum für das Gericht eröffnet, der unverhältnismäßige wirtschaftliche Folgen für den Verband verhindert. Weiters besteht für den Verband eine zweite Option Verbandsgeldbußen zu verhindern darin, Kronzeugenstatus zu erlangen, mit der Folge dass lediglich eine Diversionszahlung anfällt.

Für den Individualtäter ergibt sich ein erheblich brisanteres Szenario: Für ihn besteht kein Verfolgungsermessen, sondern Anklagezwang. Die Möglichkeit einer strafaufhebenden Selbstanzeige besteht nur für mit den Korruptionsdelikten in Zusammenhang stehende Finanzvergehen, nicht aber für die Korruptionsdelikte. Die einschlägige Bestimmung über tätige Reue ist praktisch unanwendbar. Lindering kann dem Individualtäter nur die Inanspruchnahme des Kronzeugenstatus bringen, was aber dann jedenfalls eine Diversionszahlung nach sich zieht. Allerdings wird der Individualtäter mit Schadenersatzklagen, insbesondere im Hinblick auf den den Verband treffenden Verfall zu rechnen haben, was für ihn vielfach existenzbedrohend sein wird. Die Rechtslage ab 1.1.2011 ist sowohl für den Verband als auch für den Individualtäter letal:

Der ab diesem Zeitpunkt zwingend zu verhängende Verfall richtet sich grob gesprochen nicht auf den Gewinn, sondern auf den Umsatz, der aus dem durch Korruption erlangten Geschäft erlangt wurde – was insbesondere bedeutet, dass auch dann, wenn es sich dabei um ein Verlustgeschäft handelt, der Verband zB aus dem Geschäft gar keinen Vorteil erlangt hat, trotzdem der Umsatz abgeschöpft wird – was sachwidrig und unverhältnismäßig ist und den Verband auch im Hinblick darauf, dass nunmehr keine Härteklausel vorgesehen ist, regelmäßig in eine existenzbedrohende Situation bringen wird. Für den Individualtäter werden sich dadurch drohende Schadenersatzansprüche entsprechend aufschaukeln. Diese Ausweglosigkeit im Hinblick auf die freiwillige Umkehr aus Korruptionsszenarien ist insbesondere vor dem Hintergrund zu sehen – und das beweisen auch die derzeit anhängigen spektakulären Korruptionscausen –, dass Korruptionsszenarien in aller Regel nicht durch planmäßige Ermittlung der einschlägigen Ermittlungsbehörden entdeckt werden, sondern fast ausschließlich nur durch Anzeigen von in

irgendeiner Art Betroffenen. Auch die Finanzbehörden tragen letztlich, wie in diesem Band ausführlich dargestellt, aus nachvollziehbaren pragmatischen Überlegungen wenig dazu bei, eine „Speerspitze“ gegen die Korruptionsbekämpfung zu bilden.

Der Gesetzgeber ist dringend aufgerufen, im Sinne einer Effizienz der Rechtsordnung einen – wenn auch uU nur befristeten – geeigneten Maßnahmenkatalog ins Auge zu fassen.

4. Risiken und Prävention

4.1. Szenarien und Rechtsfolgen

Bei den gegenständlichen Korruptionsszenarien wird sich insbesondere folgendes strafrechtliches Sanktionspotential bzw wirtschaftliches Bedrohungspotential zeigen:

- Strafbarkeit nach dem entsprechenden Korruptionsdelikt
- Strafbarkeit nach dem damit regelmäßig verbundenen Finanzvergehen (Abgabhinterziehung bzw gewerbsmäßige Abgabhinterziehung) bzw ab 1.1.2011 auch Abgabebetrag unter den oa Voraussetzungen
- Strafbarkeit nach dem damit regelmäßig verbundenen Bilanzdelikt (§ 255 AktG bzw § 122 GmbHG)
- Die Strafbarkeit besteht sowohl für die individuellen Tätersubjekte als auch für die durch diese „infizierten“ Verbände
- Abschöpfung der Bereicherung (§ 20 StGB aF) in Form der Nettovorteile („Gewinne“) aus Korruptionstaten, die vor dem 1.1.2011 begangen wurden, gegen den Verband mit der Möglichkeit die Härteklausel (§ 20a Abs 2 StGB aF) zur Anwendung zu bringen
- Verfall (§ 20 StGB nF) in Form der Bruttovorteile („Umsätze“) aus Korruptionstaten, die nach dem 1.1.2011 begangen wurden gegen den Verband ohne Möglichkeit diese unverhältnismäßige Rechtsfolge durch eine Härteklausel abzufedern
- Zivilrechtliche Schadenersatzansprüche von Konkurrenten bzw zivilrechtliche Schadenersatzansprüche insbesondere von Abschöpfung bzw Verfall des betroffenen Verbandes gegen Entscheidungsträger bzw Mitarbeiter uÄ

So ist beispielsweise Amtsträgerbestechung nach § 307 Abs 2 StGB, wenn die Tat in Bezug auf einen EUR 50.000 übersteigenden Wert des Vorteils begangen wird, mit einer Freiheitsstrafe von bis zu zehn Jahren zu bestrafen.

Diese Freiheitsstrafandrohung hat für den Verband zur Folge, dass eine Geldstrafe nach VbVG bis zu 130 Tagessätzen – somit bis zu EUR 1.300.000 – in Betracht kommt. Zur Möglichkeit des Verfolgungsermessens im Rahmen der Verbandsverantwortlichkeit vgl oben Punkt 3. In aller Regel wird das in Betracht kommende Finanzvergehen gewerbsmäßiger Abgabhinterziehung nach § 38 FinStrG ver-

wirklicht sein, das für die Individualtäter eine Geldstrafe bis zu 300 % des Verkürzungsbetrages erlaubt und zusätzlich bei einer Verkürzung von zB mehr als EUR 500.000 eine Freiheitsstrafe von bis zu fünf Jahren. Die Verbandsgeldbuße kann in diesem Fall bis zu 450 % des Verkürzungsbetrages betragen. Liegt ein Abgabebetrug vor, so beträgt in diesem Fall die Sanktion für die Individualtäter bei einer Verkürzung von über EUR 500.000 ein bis zehn Jahre – mit der Möglichkeit eine Geldstrafe von zusätzlich bis zu EUR 2,5 Mio zu verhängen – und eine Verbandsgeldbuße von bis 400 % des Verkürzungsbetrages. Zusätzlich ist die Abschöpfung der Bereicherung nach § 20 StGB aF bzw ab 1.1.2011 ein Verfall nach § 20 StGB nF zu berücksichtigen, wobei, wie oben dargestellt, der Verfall den gesamten aus dem Geschäft erzielten Umsatz umfasst und § 20 StGB nF keine Härteklausele enthält. Auch die bilanzstrafrechtlichen Straftatbestände sehen erhebliche Freiheitsstrafdrohungen vor (gem § 255 AktG und § 122 GmbHG droht eine Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder eine Geldstrafe bis 360 Tagessätzen).

Im Fall der Aufdeckung der Delikte ist zu berücksichtigen, dass alle für das Unternehmen drohenden Sanktionen und wirtschaftlichen Belastungen im Jahresabschluss abzubilden sein werden, insbesondere auch die damit verbundenen forensischen Untersuchungen und Beratungskosten und dass gegebenenfalls bei entsprechender Wesentlichkeit, die vielfach vorliegen wird, eine Korrektur vergangener Jahresabschlüsse geboten sein wird.

4.2. Risikovermeidung durch Distanz?

Nehmen westliche Industriekonzerne neue, insbesondere exotische Märkte ins Visier, die aufgrund des korruptiven Umfeldes besondere Korruptionsrisiken in sich bergen, wird vielfach der Weg gewählt, nicht durch eigene Betriebsstätten bzw Tochtergesellschaften in diesen Märkten aufzutreten, sondern dritten Personen, insbesondere Agenten oder Handelsvertretern, den Vertrieb zu überlassen. Die Gefahr einer Korruptionsstrafbarkeit soll dadurch möglichst zu vermieden werden, indem dem selbständigen Vertriebspartner für seine Tätigkeit lediglich eine „alles einschließende“ Provision für seine Verdienstlichkeit gewährt wird (vor dem Hintergrund, gar nicht wissen zu wollen, was alles im Rahmen dieser Vertriebstätigkeit erforderlich sein wird). Diese Strategie schafft zweifellos „faktische Distanz“ zu den in der Folge von den Vertriebspartnern begangenen Korruptionsstraftaten. Allerdings ist zu bedenken, dass der Tatort iSd § 67 Abs 1 1. Variante StGB durch die Verhaltensweise jedes einzelnen Mitwirkenden bestimmt wird; die im Inland vorgenommene Beteiligung an einer Auslandstat ist im Inland begangen worden.¹²² Derartige Tatbeiträge sind vielfach aus beschlagnahmtem E-Mail Verkehr klar nachzuweisen. Das Wissen um die Leistung der Bestechungszahlung durch den selbständigen Vertriebspartner und Gewährung einer dafür ausreichenden Provision, die auch diese Zahlungen deckt, wird für den Vorsatz des

¹²² Triffterer in Triffterer/Rosbaud/Hinterhofer, SbgKomm StGB (4. Lfg 1996) § 67 Rz 21.

entsprechenden Korruptionsdeliktes regelmäßig ausreichen. Strenge Vertragsklauseln mit derartigen Vertragspartnern, wonach zB der Honoraranspruch bei Rechtsverletzungen verloren geht, können bei ernst genommener Handhabung sicher Risiken vorbeugen, sind selbstverständlich aber wirkungslos, wenn sie von vornherein als bloßes „Feigenblatt“ gedacht sind.

4.3. Prävention und Compliance

Obige Ausführungen sollten eindrucksvoll vor Augen geführt haben, warum Korruptionspraktiken in Unternehmen insbesondere aufgrund jüngster rechtlicher Entwicklungen für diese Unternehmen existenzbedrohend werden können. Besondere Gefahren aus korruptiven Vorgehensweisen für Unternehmen resultieren auch daraus, dass sie vielfach auch ohne Veranlassung bzw Duldung des Topmanagements gesetzt aber insbesondere fortgesetzt werden, weil die intransparenten Voraussetzungen (insbesondere schwarze Kassen) dafür zur Verfügung stehen und erfolgreich geübte Praktiken auch vor dem Hintergrund der Ausweglosigkeit¹²³ in „aller Stille“ fortgesetzt werden. Folglich geht es nicht nur um die klare, richtungweisende Entscheidung des Topmanagements, Korruption zu unterlassen, sondern vielmehr darum, Korruption auf allen Ebenen des Unternehmens unmöglich zu machen. Dies gelingt nur durch professionelle Compliance-Maßnahmen, die regelmäßig nur durch direkt dem Vorstand unterstellte, mit umfangreichen Befugnissen ausgestattete Compliance-Officers mit Unterstützung hochqualifizierter Mitarbeiter gelingen wird.¹²⁴ Die bedingungslose Umsetzung einer derartigen wirksamen Unternehmens-Korruptions-Compliance wird allerdings vielfach durch eine typische Hemmschwelle in der Praxis verwässert: Durch das Wissen um die „Leichen im Keller“ und damit um das Erfordernis einer halbherzigen Compliance-Struktur, die dann nur „Feigenblattcharakter“ haben kann, um gerade die Aufdeckung dieser Altdelikte zu verhindern.

Die derzeitigen rechtlichen Rahmenbedingungen für Ausstiegsszenarien erweisen sich daher als massiver Hemmschuh einer effizienten Abkehr von korruptiven Praktiken. Die massive Verschärfung des Korruptionsstrafrechts sollte vor dem Hintergrund der massiven Ermittlungsschwierigkeiten dieser Delikte jedenfalls kombiniert sein mit gangbaren Strafaufhebungsszenarien, die zB befristet realistische Ausstiegsszenarien für Unternehmen und Individualtäter ermöglichen. Eine Verfallsregelung nach dem Bruttonprinzip, die nach aktueller Rechtslage zum Verfall der Umsätze der aus Korruption erlangten Aufträge führt und noch dazu keine Härteklausel enthält, ist als exzessiver gesetzgeberischer Fehltritt zu bezeichnen.

¹²³ Zur faktischen Unmöglichkeit des Ausstieges vgl oben 3.

¹²⁴ Siehe den Erfahrungsbericht von *Lösler*, in diesem Band 211.

5. Zusammenfassung und Würdigung

5.1.

Wesentliche Korruptionszahlungen werden vorwiegend im betrieblichen Interesse eines Unternehmens geleistet. Da sie aus nachvollziehbaren Sachzwängen aus betrieblichen Mitteln geleistet werden müssen, und eine Beachtung des steuerlichen Abzugsverbotes letztendlich selbstbelastend im Hinblick auf die begangenen Korruptionsdelikte wirken würde, sind mit derartigen Bestechungszahlungen regelmäßig Finanzvergehen verbunden. Die Finanzvergehen sind somit die regelmäßige Folge von einschlägig betrieblich veranlassten Korruptionszahlungen.

Die finanzstrafrechtliche Analyse darf sich aber mit diesem banalen Ergebnis nicht begnügen: Die spannendsten finanzstrafrechtlichen Fragestellungen ergeben sich dadurch, dass Korruptionszahlungen aus naheliegenden Gründen in der Buchführung und im Jahresabschluss des betroffenen Unternehmens getarnt werden (müssen); diese Tarnung durch „Umetikettierung“ bzw durch Speisung von „schwarzen“ Kassen und Leistung der Korruptionszahlungen aus diesen „schwarzen“ Kassen löst vielfältige insbesondere auch finanzstrafrechtliche Probleme und Risiken aus, die im Vordergrund der gegenständlichen Analyse stehen.

5.2.

5.2.1.

Ob die aus dem steuerlichen Abzugsverbot für verpönte Leistungen resultierende Steuerbelastung als Strafe iSd Art 6 EMRK zu verstehen ist, wurde im gegenständlichen Beitrag nicht gelöst, sondern nur die Meinungen skizziert. Sollte es sich um eine Strafe bzw strafähnliche Sanktionszahlung handeln, wäre das FinStrG auf diese Steueransprüche nicht anwendbar.

5.2.2.

Das abgabenrechtliche Abzugsverbot für verpönte Leistungen erfordert die Offenlegung der Nichtabzugsfähigkeit dieser Leistungen; wie oben dargestellt ist eine Leistung aus außerbetrieblichen Quellen in aller Regel faktisch ausgeschlossen. Die abgabenverfahrensrechtlich und strafrechtlich bewehrte abgabenrechtliche Offenlegungspflicht löst einen Nemo-tenetur-Konflikt für die die Erklärungs-pflicht des entsprechenden Unternehmens wahrnehmenden Entscheidungsträger aus, weil diese vielfach in den Konflikt geraten, sich zumindest mittelbar unter Zwang eines begangenen Korruptionsdeliktes zu bezichtigen. Dieses mittelbare Selbstbezichtigungsproblem wird von der herrschenden österreichischen höchstgerichtlichen Judikatur bei ähnlichen Konstellationen nicht als nemo-tenetur-relevant angesehen, weil die Offenlegungspflicht keine unmittelbare Einbekennung des begangenen Delikts erfordere, sondern lediglich die Darstellung des abgabenrechtlich maßgebenden Sachverhalts.

Beim Abzug von verpönten Zahlungen ist das Nemo-tenetur-Problem jedoch tendenziell verschärft, weil der Steuertatbestand unmittelbar auf die gerichtliche

Strafbedrohtheit Bezug nimmt und sich damit die abgabenrechtliche Offenlegungspflicht und Relevanz unmittelbar auf die begangene Korruptionsstraftat bezieht.

5.2.3.

Im Zuge der Verbuchung von Korruptionszahlungen vorgenommene „Etikettierungspraktiken“ führen insbesondere vor dem Hintergrund des durch die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010 eingeführten Abgabebetrag zu erheblichen finanzstrafrechtlichen Risiken. Insbesondere könnte die zum Schein getarnte Darstellung derartiger Leistungen im Jahresabschluss als Scheinhandlung iSd § 39 Abs 1 lit b FinStrG anzusehen sein, was dazu führen würde, dass die Abgabenverkürzung in Folge unrechtmäßiger Geltendmachung einer Korruptionszahlung als Betriebsaufwand bei Vorliegen der übrigen Umstände (insbesondere Steuerverkürzung von mehr als EUR 100.000) als Abgabebetrag angesehen werden könnte. Diesbezüglich liegt derzeit noch keine Rechtsprechung vor, die Rechtsentwicklung bleibt abzuwarten.

5.2.4.

Die Führung von „schwarzen“ Kassen führt nicht nur zu erheblichen finanzstrafrechtlichen, sondern auch allgemeinstrafrechtlichen Risiken. Von besonderer Bedeutung ist insbesondere die Frage, ob sowohl das Herstellen einer „schwarzen“ Kasse bzw die Fortführung einer „schwarzen“ Kasse und auch die bloße Verwendung der „schwarzen“ Kasse für Korruptionszahlungen, als auch die bloße Leistung von Korruptionszahlungen regelmäßig zugleich den Tatbestand der Untreue (§ 153 StGB) erfüllt. Die Judikatur des BGH hat dies inzwischen bejaht. Allerdings ist zu beachten, dass diesbezüglich die einschlägige deutsche Rechtslage sich nicht unerheblich von der österreichischen unterscheidet (österreichisches Missbrauchsmodell vs deutsches Missbrauchs- und Treubruchmodell). Die jüngsten Judikaturtendenzen in Österreich lassen uU erkennen, dass auch in Österreich das Risiko der zusätzlichen Untreuestrafbarkeit bestehen könnte.

5.2.5.

Das Aufspüren verpönter Zahlungen im Rechenwerk bzw Jahresabschluss gestaltet sich vielfach äußerst schwierig, weil die betroffenen Abgabepflichtigen immer gefinkeltere Tarnungstechniken anwenden. Die Prüfungsorgane der Abgabenbehörde (Außenprüfer) sind zwar einerseits die wohl geeignetsten Fachkräfte, um diese Sachverhalte aufzuklären, andererseits verfügen sie regelmäßig nicht über die entsprechenden strafrechtlichen Spezialkenntnisse um die diffizilen strafrechtlichen Vorfragen zu beantworten. Es verwundert daher nicht, dass das BMF bei Klärung der Frage, inwieweit die Abgabenbehörden bei ihrer Prüfungstätigkeit dem steuerlichen Abzugsverbot für verpönte Leistungen nachzugehen haben, eine eher defensive Vorgehensweise vorgibt (insbesondere auch durch entsprechende defensive Vorgaben in den EStR 2000).

Der Abgabenbehörde steht im Hinblick auf das vorrangige Ziel der Lukrierung eines steuerlichen Mehrergebnisses ein erheblich einfacheres Mittel offen, nämlich das Verlangen auf Empfängerbenennung. Wird dem Empfängerbenennungsverlangen nicht nachgekommen, so wird damit allerdings erst nachträglich das gleiche Ziel für die Abgabenbehörde wie bei Anwendung des Abzugsverbotes für verpönte Leistungen erreicht, nämlich die Nichtabzugsfähigkeit der entsprechenden Korruptionszahlung und Lukrierung des entsprechenden Steueraufkommens daraus. Durch den Strafzuschlag nach § 22 Abs 3 KStG mit Wirkung ab 2011 im Rahmen des BBKG 2010 wird der Fokus der Abgabenbehörde, diese Karte zu ziehen, noch verschärft, weil unabhängig vom mühsamen Weg der Anwendung des Abzugsverbotes für verbotene Leistungen der einfache Weg des Benennungsverlangens ein höheres Steueraufkommen gewährleistet. Die vom Gesetzgeber angestrebte Zielrichtung durch § 22 Abs 3 KStG nF, einen Beitrag zur Korruptionsbekämpfung zu leisten, wird damit allerdings gerade nicht erfüllt.

5.2.6.

Finanzstrafrechtliche Risiken durch unrechtmäßigen steuerlichen Abzug von verpönten Korruptionsleistungen könnten grundsätzlich durch vorsorgliche steuerliche Hinzurechnung vermieden werden, allerdings besteht das oben angesprochene dadurch ausgelöste Selbstbeziehungsproblem. Dieses kann wie oben dargestellt auch durch „diffuse“ Zurechnung nicht wirklich tragfähig verhindert werden.

5.2.7.

Die zutreffende Beurteilung einschlägiger Sachverhaltsgestaltungen aus abgabenrechtlicher, strafrechtlicher und finanzstrafrechtlicher Sicht erfordert hohe Spezialkenntnisse. Es ist daher nicht verwunderlich, dass es im Zusammenhang mit der rechtlichen Qualifikation derartiger Gesichtspunkte zu vielfachen Fehlvorstellungen, sprich Irrtümern kommt. Im Rahmen dieser Untersuchungen wurde der Qualität dieser Irrtümer auf abgabenrechtlicher, strafrechtlicher und finanzstrafrechtlicher Ebene nachgegangen und wurden die Rechtsfolgen aufgezeigt.

5.3.

Besonderer Schwerpunkt wurde auf die Darstellung möglicher Umkehr- und Ausstiegsüberlegungen aus Korruptionsszenarien gelegt. Zusammenfassend ist festzustellen, dass ein bewältigbarer Ausstieg aus einem Korruptionsszenario für das Unternehmen, den Verband noch eher gelingen kann, als für die betroffenen Individualtäter; allerdings hat sich auch für den Verband durch das Inkrafttreten des strafrechtlichen Kompetenzpaketes eine weitere wesentliche Hürde aufgetan. Das Unternehmen kann Risiken, die aus Korruptionstaten bis 31.12.2010 entstanden sind, dadurch bewältigen, dass es im Rahmen des verbandsrechtlichen Opportunitätsprinzips eine Anklageerhebung vor allem durch geeignetes Nachtatverhal-

ten, insbesondere umfassende Sachverhaltsaufklärung verhindert. Weiters besteht grundsätzlich die Möglichkeit, dass der Verband Kronzeugenstatus erlangt und damit zumindest die Möglichkeit hat, das Risiko im Rahmen einer Diversionszahlung zu bewältigen.

Eine Abschöpfung der Bereicherung der Nettovorteile (Gewinne) aus Aufträgen, die aus derartigen Straftaten lukriert wurden, wird für das Unternehmen regelmäßig bewältigbar sein, insbesondere auch, weil die bis 31.12.2010 geltende Abschöpfungsregelung auch eine Härteklausel vorsieht, die es ermöglicht, Unbilligkeiten zu vermeiden.

Auf Ebene der Individualtäter sind die Risiken allerdings erheblich größer, weil in diesem Bereich kein Verfolgungsermessen besteht (Anklagezwang!) und geeignete Strafaufhebungsgründe (insbesondere tätige Reue) nicht existieren. Der mögliche Kronzeugenstatus kann das nur teilweise abfedern.

Nach der Rechtslage ab 1.1.2011 hat sich die Situation insbesondere auch für den Verband drastisch verschärft: Nunmehr hat das Gericht Vermögenswerte (und nicht mehr den Vorteil in Höhe der unrechtmäßigen Bereicherung!), die in Folge von Korruptionstaten nach 1.1.2011 erlangt wurden, zwingend für verfallen zu erklären, wobei die Möglichkeit der Abfederung von Unbilligkeiten im Rahmen einer Härteklausel nicht mehr besteht. Es ist somit zwingend der Umsatz aus dem korruptiv erlangten Auftrag für verfallen zu erklären, was in aller Regel für ein Unternehmen letal sein wird.

Diese Rechtslage ist vor dem Hintergrund, dass Korruptionssachverhalte fast ausschließlich durch Anzeigen aufgedeckt werden und aussichtsreiche Chancen auf flächendeckende Entdeckung zumindest nach derzeitigem Entwicklungsgrad der Ermittlungsbehörden kaum bestehen, nicht nur äußerst unbefriedigend, sondern exzessiv und damit verfassungswidrig. Der Gesetzgeber wäre dringend aufgerufen, sachgerechte Regelungen zu schaffen. Es wurde versucht, dazu erste Anstöße zu geben.

5.4.

Die Ausführungen wenden sich abschließend den Rechtsfolgen und dem strafrechtlichen Bedrohungspotential von Korruptionsszenarien zu und zeigen die dramatischen anzuwendenden Strafraumen auf Verbandsebene und Individualebene auf. Weiters wird abschließend aufgezeigt, dass Risikovermeidungsstrategien durch Herstellung von faktischer Distanz erhebliche Tücken aufweisen können und weiters, dass eine wirkungsvolle, dauerhafte Unterbindung von Korruptionsrisiken nur durch professionelle einschlägige Compliance sichergestellt werden kann. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass die „Leichen im Keller“ beseitigt werden, um die für die Compliance unbedingt erforderliche Transparenz zu schaffen, womit sich wieder der Fokus auf den kaum bewältigbaren Ausstieg aus Korruptionsszenarien richtet.