

Corporate Governance, Erklärung zum Deutschen Corporate Governance Kodex (§ 161 AktG) sowie Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289f HGB)

- Berichtspflichten und Folgen von Rechtsverstößen

Von Prof. Dr. Andreas Grötsch¹

A. Überblick

Das Thema „Corporate Governance“ ist derzeit in aller Munde und sollte von sämtlichen Unternehmen beachtet werden. Allerdings schreibt § 161 AktG die Verpflichtung zu einer Entsprechenserklärung, ob ein Unternehmen die Vorschriften des deutschen Corporate Governance Kodex einhält, nur für börsennotierte Gesellschaften vor. § 289f HGB sieht eine verpflichtende Erklärung zur Unternehmensführung ebenfalls nur für eine kleine Gruppe von Unternehmen, insbesondere börsennotierte Aktiengesellschaften, vor. § 289f Abs. 2 Nr. 1 HGB regelt, dass in diese Erklärung zur Unternehmensführung auch die Entsprechenserklärung nach § 161 AktG aufzunehmen ist. Die §§ 289b-e HGB statuieren demgegenüber eine Pflicht zur Erstellung einer sog. nichtfinanziellen Erklärung für den Bereich der Corporate Social Responsibility für Kapitalgesellschaften, die die Voraussetzung des § 267 Abs. 3 S. 1 HGB (Bilanzsumme von über 20 Mio. Euro, Umsatzerlöse von über 40 Mio. Euro) erfüllen, kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264d HGB sind und im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen. Gem. § 289 Abs. 4 HGB sind sämtliche kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften i.S.d. § 264d HGB dazu verpflichtet, die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess zu beschreiben. Dies gilt auch für kleine Kapitalgesellschaften, da § 267 Abs. 3 S. 2 HGB regelt, dass diese bei einer Kapitalmarktorientierung als große Kapitalgesellschaften zu qualifizieren sind. Der nachfolgende Beitrag stellt, nach einer Einführung zu dem Thema „Corporate Governance“ die Regelungen und Beziehungen der Entsprechenserklärung (§ 161 AktG) sowie zu der Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289f HGB) dar. Die straf- und bußgeldrechtlichen Vorschriften werden ebenfalls beleuchtet, auch wenn diese derzeit kaum oder nicht im Fokus der Öffentlichkeit stehen.

¹ RA, FAStR, StB Prof. Dr. Grötsch ist Partner der Kanzlei Wannemacher & Partner sowie Professor für Corporate Social Responsibility, Tax-Compliance und Steuerstrafrecht der Technischen Hochschule Deggendorf sowie Vorstandsmitglied des International Institute for Governance, Management, Risk & Compliance, THD.

B. Corporate Governance, Erklärung zum Deutschen Corporate Governance Kodex (§ 161 AktG) sowie Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289f HGB)

I. Corporate Governance

1. Begriffsbestimmung und Anwendungsbereich

Corporate Governance (nachfolgend: „CG“) ist der rechtliche und faktische Ordnungsrahmen für die Leitung und Überwachung von Unternehmen zum Wohlwollen sämtlicher Stakeholder.² Eine „gute Corporate Governance“ gewährleistet eine verantwortliche, qualifizierte, transparente und auf den langfristigen Erfolg ausgerichtete Führung des Unternehmens. Der Ordnungsrahmen für CG³ wird maßgeblich durch den Gesetzgeber, jedoch auch durch die Eigentümer bestimmt. Dabei existieren gesetzliche Normen und damit zusammenhängende Rechtsprechung („hard law“) sowie untergesetzliche Governance-Standards. Untergesetzliche Governance-Standards (oft als „soft law“ bezeichnet) sollen die geltenden gesetzlichen Vorschriften ausfüllen und zu einer mehr oder weniger freiwilligen Selbstbindung der Unternehmen führen. Innerhalb der Gruppe der untergesetzlichen Governance-Standards kann man zwischen generellen Regelwerken für eine bestimmte Gruppe von Unternehmen, wie dem deutschen Corporate Governance-Kodex (nachfolgend „DCGK“), und unternehmensindividuellen Leitlinien unterscheiden.⁴ Die konkrete Ausgestaltung des Ordnungsrahmens für das jeweilige Unternehmen unterliegt dem Aufsichts- und Verwaltungsrat und der Unternehmensführung. Ein

² Dazu gehören neben dem Management, Aktionären, Fremdkapitalgeber, Arbeitnehmer, Kunden und Lieferanten auch die Allgemeinheit in Form des Staates.

³ Vgl. hierzu Scherer/Fruth in Governance-Management – Band I, Grundsätze ordnungsgemäßer Unternehmensführung (GoU) und -überwachung (GoÜ): Grundsätze ordnungsgemäßer (Corporate) Governance (GoGov), 2014; Scherer/Fruth in Governance-Management Band II (Standard & Audit), 2015; Scherer/Fruth in Governance-Management, Band 2 (Standard und Audit) Grundsätze ordnungsgemäßer Unternehmensführung (GoU) und -überwachung (GoÜ); Grundsätze ordnungsgemäßer (Corporate) Governance (GoGov), 8/2015; Scherer, Good Governance und ganzheitliches und operatives Management: Die Anreicherung des „unternehmerischen Bauchgefühls“ mit Risiko-, Chancen- und Compliancemanagement, CCZ, 6/2012, 201 – 211; Scherer, „Healthcare und Pflege 4.0“ - Die digitale Transformation von Compliance, Risikomanagement und Standards im Gesundheitswesen – Teil 1“, JMG 1/2019, 33-39, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/jmg-healthcare-scherer.pdf>; Scherer, Healthcare und Pflege 4.0“ - Die digitale Transformation von Compliance, Risikomanagement und Standards im Gesundheitswesen – Teil 2, JMG 2/2019, 109-119, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/jmg-2-19-scherer.pdf>; Scherer/Pasini, „Healthcare und Pflege 4.0“ - Die digitale Transformation von Compliance, Risikomanagement und Standards im Gesundheitswesen – Teil 1, JMG 3/2019, 171-181, online abrufbar unter: [https://static.scherer-grc.net/files/fil/jmg-3-19-\(1\).pdf](https://static.scherer-grc.net/files/fil/jmg-3-19-(1).pdf); Scherer/Birker, Healthcare und Pflege 4.0“ – Die digitale Transformation von Compliance, Risikomanagement und Standards im Gesundheitswesen – Teil 4, JMG 4/2019, 229-244, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/jmg-4-19-scherer-birker.pdf>

⁴ Werder, Corporate Governance, online abrufbar unter: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/corporate-governance-28617/version-367554>

unternehmensspezifisches Corporate-Governance-System besteht aus der Gesamtheit existierender Gesetze, Richtlinien, Kodizes, Absichtserklärungen, dem Unternehmensleitbild sowie der Gewohnheit der Unternehmensleitung und –Überwachung.⁵

Für Unternehmen existieren zwingende Ziele (ohne Ermessens- bzw. Entscheidungsspielräume), wie etwa die Befolgung von geltendem Steuerrecht, deren Einhaltung zwingend gesetzlich vorgeschrieben ist. Über diese Ziele, wie etwa die vollständige und fristgerechte Abgabe der Steuererklärungen, ist mangels Spielraum, nicht zu entscheiden. Daneben existieren Themen mit Entscheidungsspielräumen, bei denen (unter Beachtung der Business Judgment Rule) über die Setzung der Ziele entschieden und die Erreichung (möglicher Ziele) geplant werden kann.⁶ Im Rahmen eines unternehmensspezifischen Corporate-Governance-Systems kann etwa geregelt werden, dass Unternehmen steuerliche Bewertungsspielräume zur Steueroptimierung ausnutzen. Selbstverständlich kann jedes Unternehmen den Umfang seiner zu entrichtenden Steuern im Wege einer Steuergestaltung optimieren, solange dies den gesetzlichen Regelungen entspricht. Die Grundsätze der Steuerstrategie werden durch das Aufsichtsorgan definiert. Dabei kann der Grundsatz „kein Risiko“ ebenso fehlerhaft sein, wie eine Bereitschaft zu beliebigen Risiken („downside“), wenn nur die Chance („upside“) groß genug ist.⁷

Auf internationaler Ebene wurden die G20/OECD-Grundsätze der CG erstmals 1999 publiziert und in den Jahren 2004 bis 2015 aktualisiert.⁸ Auf europäischer Ebene hat die EU-Kommission zur Prüfung der ihren Mitgliedsstaaten bewehrten Verfahren im Oktober 2004 ein „Europäisches Corporate Governance-Forum“ eingerichtet. Dieses Forum hat die Aufgabe, die nationalen Corporate-Governance-Kodizes zu fördern sowie die EU-Kommission zu beraten. Die Corporate-Governance-Grundsätze gelten grundsätzlich für jedes Unternehmen unabhängig von der Gesellschaftsform und Größe der Unternehmen.⁹

⁵ Online abrufbar unter: https://de.wikipedia.org/wiki/Corporate_Governance

⁶ Scherer/Kollmann/Birker in Scherer/Fruth: Integriertes Corporate Social Responsibility(CSR) - /Nachhaltigkeits-Management-System mit GRC, S.1, online abrufbar unter: <https://static.scherer-grc.net/files/fil/epaper---gesetz.pdf>

⁷ Pöllath, Unternehmensführung (Corporate Governance) und Besteuerung, S. 11 u. 14, online abrufbar unter: <https://www.pplaw.com/sites/default/files/seiten/downloads/fs-poellath.pdf>.

⁸ G20/OECD-Grundsätze der Corporate Governance. Neufassung 2015, online abrufbar unter: http://www.oecd.ilibrary.org/governance/G20-OECD-Grundsätze-Der-Corporate-Governance_9789264250130-de

⁹ Vgl. Scherer/Fruth, Governance Management Band I, Grundsätze ordnungsgemäßer Unternehmensführung (GoU) und Überwachung (GoÜ): Grundsätze ordnungsgemäßer (Corporate) Governance (GoGov), 114; vgl. auch <https://committee.iso.org/sites/tc309/home/projects/ongoing/ongoing-1.html>.

2. **Rechtsverstöße**

Sanktionen drohen Unternehmen, wenn es sich bei den verletzten Rechtsnormen um gesetzliche Normen handelt. Lässt das Gesetz Ermessensentscheidungen zu, so begrenzt das Unternehmensinteresse den Spielraum des Vorstands nach § 76 Abs. 1 AktG. Nach dem BGH ist eine Pflichtverletzung nicht gegeben, solange die Grenzen, in denen sich ein vom Verantwortungsbewusstsein getragenes, ausschließlich am Unternehmenswohl orientiertes, auf sorgfältige Ermittlung der Entscheidungsgrundlagen beruhendes unternehmerisches Handeln bewegt, nicht überschritten wird.¹⁰ Liegt lediglich ein Verstoß gegen „soft law“ vor, so führt dies nicht zu straf- bzw. bußgeldrechtlichen Sanktionen, da es sich diesbezüglich nicht um zwingende parlamentarische gesetzliche Regelungen handelt. Eine generelle Berichtspflicht für sämtliche Unternehmen, ob diese alle Vorschriften der Corporate-Governance beachtet haben, existiert nicht.

II. **Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK)**

1. **Begriffsbestimmung und Anwendungsbereich**

Der Bundesminister der Justiz hat am 30.09.2001 der „Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex“ den Auftrag erteilt, auf Basis des geltenden Rechts einen Deutschen Corporate Governance Kodex (nachfolgend: „DCGK“) zu entwickeln. Dieser wurde erstmals am 20.08.2002 im amtlichen Teil des elektronischen Bundesanzeigers veröffentlicht. Die aktuelle Fassung vom 16.12.2019 wurde durch die Bekanntmachung vom 23.01.2020 verbindlich (Kodex 2020)¹¹. Bei den Mitgliedern der Kommission handelt es sich um Privatpersonen mit unterschiedlichem beruflichen Hintergrund aus Wissenschaft und Wirtschaft, die vom Bundesminister der Justiz berufen wurden. Diese Mitglieder sind völlig weisungsfrei von dem Justizministerium oder anderen staatlichen Stellen. Die Mitwirkung des Bundesministeriums der Justiz beschränkt sich diesbezüglich lediglich auf die Prüfung der Gesetzmäßigkeit der von der Kommission beschlossenen Klauseln, bevor die jeweilige Fassung des Kodex vom Ministerium im elektronischen Bundesanzeiger amtlich bekannt gemacht wird.¹² Der Kodex ist weder ein

¹⁰ BGH v. 21.12.2005 – 3 StR 470/04, BGHSt 50, 331, Rn. 15; BGH v. 6.12.2001 – 1 StR 215/01, BGHSt 47, 187, 192.

¹¹ Online abrufbar unter:

https://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/191216_Deutscher_Corporate_Governance_Kodex.pdf

¹² Hoffmann-Becking, in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4 Aktiengesellschaft, 5. Auflage, § 34 Rn. 6.

parlamentarisches Gesetz, eine Rechtsverordnung noch eine behördliche Allgemeinverfügung, sondern ein von einer, von Weisungen unabhängigen, Kommission verfasstes Regelwerk. Dieses entfaltet keinen Zwang zur Befolgung der in dem Kodex aufgeführten Regelungen. Allerdings entfaltet der Kodex durch § 161 AktG insofern eine rechtliche Pflicht, als Vorstand und Aufsichtsrat einer börsennotierten Gesellschaft jährlich erklären müssen, dass den vom Bundesministerium der Justiz und Verbraucherschutz im amtlichen Teil des Bundesanzeigers bekannt gemachten Empfehlungen der Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex entsprochen wurde und wird oder welche Empfehlungen nicht angewendet wurden oder werden und warum nicht (sog. Entsprechenserklärung).

Der DCGK enthält Grundsätze, Empfehlungen und Anregungen für den Vorstand und den Aufsichtsrat, die dazu beitragen sollen, dass die Gesellschaft im Unternehmensinteresse geführt wird. Der Kodex verdeutlicht die Verpflichtung von Vorstand und Aufsichtsrat, im Einklang mit den Prinzipien der Sozialen Marktwirtschaft unter Berücksichtigung der Belange der Aktionäre, der Belegschaft und der sonstigen mit den Unternehmen verbundenen Gruppen (Stakeholder) für den Bestand des Unternehmens und seine nachhaltige Wertschöpfung zu sorgen (Unternehmensinteresse).¹³ Diese Prinzipien verlangen nicht nur Legalität, sondern auch ethisch fundiertes und eigenverantwortliches Verhalten (Leitbild des ehrbaren Kaufmanns). Der Kodex verfolgt zwei Ziele. Zum einen soll, insbesondere auch für ausländische Investoren, das Deutsche Corporate Governance System transparent und nachvollziehbar gemacht werden.¹⁴ Zum anderen ist es Aufgabe des Kodex, international und national anerkannte Standards guter und verantwortungsvoller Unternehmensführung als Empfehlungen und Anregungen darzustellen und durch die Aufnahme entsprechender Best Practices in das Regelwerk zur Steigerung der Qualität der Corporate Governance deutscher Unternehmen beizutragen.¹⁵

In dem Kodex existieren drei Arten von Regelungen. Zum Ersten werden unter dem Begriff „Grundsätze“ von der Kommission für wesentlich erachtete und zwingend zu befolgende gesetzliche Vorgaben zur Leitung und Überwachung deutscher börsennotierter Gesellschaften dargestellt. Zum Zweiten enthält der Kodex „Empfehlungen“ für bestimmte Verhaltensweisen der Organe der börsennotierten Gesellschaften. Nur zu diesen Empfehlungen des Kodex, die im Text durch die Verwendung des Wortes „soll“ gekennzeichnet sind, müssen sich Vorstand und

¹³ Deutscher Corporate Governance Kodex, Präambel.

¹⁴ Begründung des Deutschen Corporate Governance Kodex in der Fassung vom 16.12.2019, online abrufbar unter: https://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/191216_Begrueundung_DCGK.pdf

¹⁵ Begründung des Deutschen Corporate Governance Kodex in der Fassung vom 16.12.2019, online abrufbar unter: https://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/191216_Begrueundung_DCGK.pdf

Aufsichtsrat nach § 161 AktG erklären.¹⁶ Zum Dritten enthält der Kodex „Anregungen“, die mit dem Wort „sollte“ aufgeführt sind, von denen die Organe der Gesellschaften ohne Offenlegung abweichen können.¹⁷ Hierfür wird in dem DCGK die Formulierung „sollte“ verwendet.

Diese Verpflichtungen gelten für börsennotierte Aktiengesellschaften und KGaA, soweit sich die Empfehlungen des Kodex sinngemäß auf die KGaA anwenden lassen.¹⁸ Ob es sich um eine börsennotierte Gesellschaft handelt, bestimmt sich nach § 3 Abs. 2 AktG. Demgemäß ist auch die ausschließlich an einer ausländischen Börse notierte deutsche Aktiengesellschaft erfasst, während umgekehrt eine ausländische Aktiengesellschaft, die an einer inländischen Börse notiert wird, nicht von dieser Vorschrift umfasst wird. Auch für eine börsennotierte deutsche „SE“ mit zweigliedrigem System gilt die Erklärungspflicht, da § 161 AktG über Art. 9 SE-VO anwendbar ist.¹⁹ Auch eine nicht-börsennotierte Aktiengesellschaft wird von der Vorschrift umfasst, wenn sie andere Wertpapiere als Aktien, also insbesondere Schuldverschreibungen oder Genussrechte, an einem organisierten Markt i.S.v. § 2 Abs. 5 WpHG ausgegeben hat und ihre Aktien auf eigene Veranlassung über ein multilaterales Handelssystem i.S.v. § 2 Abs. 3 S. 1 Nr. 8 WpHG, z.B. im Freiverkehr nach § 48 BörsG, gehandelt werden.²⁰ Sofern eine Gesellschaft zur Abgabe einer Entsprechenserklärung gem. § 161 AktG verpflichtet ist, trifft diese Verpflichtung die Verwaltungsorgane des Vorstands und Aufsichtsrats. Diese Erklärungspflichten der beiden Organe bestehen unabhängig voneinander. Können die beiden Organe sich nicht auf eine gemeinsame Erklärung verständigen, müssen die beiden Organe getrennte Erklärungen abgeben. Die Erklärung des Vorstands und des Aufsichtsrats hat auf einer Entscheidung des Gesamtvorstands bzw. Gesamtaufichtsrats zu erfolgen.²¹ Sofern sich einige Verhaltensempfehlungen des Kodex an einzelne Mitglieder, wie etwa im Bereich der Interessenkonflikte, richten, sind diese zu einer wahrheitsgemäßen Äußerung gegenüber dem Gesamtorgan verpflichtet.

¹⁶ Hoffmann-Becking, in Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4 Aktiengesellschaft, 5. Auflage, § 34 Rn. 8.

¹⁷ Hoffmann-Becking, in Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4 Aktiengesellschaft, 5. Auflage, § 34 Rn. 8.

¹⁸ Hoffmann-Becking, in Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4 Aktiengesellschaft, 5. Auflage, § 34 Rn. 2.

¹⁹ Dagegen sind die Vorschriften auf eine SE mit monistischen System nicht anwendbar, da der Kodex von einem zweigliedrigen System ausgeht.

²⁰ Hoffmann-Becking, in Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4 Aktiengesellschaft, 5. Auflage, § 34 Rn. 2.

²¹ Hoffmann-Becking, in Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4 Aktiengesellschaft, 5. Auflage, § 34 Rn. 17.

Inhaltlich umfasst die Entsprechenserklärung des DCGK die Bereiche „Leitung und Überwachung“, „Besetzung des Vorstands“, „Zusammensetzung des Aufsichtsrats“, „Arbeitsweise des Aufsichtsrats“, „Interessenkonflikte“, „Transparenz und externe Berichterstattung“, sowie „Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat“.

Die Entsprechenserklärung ist jährlich abzugeben, wobei nicht geregelt ist, ob sich diese auf ein abgelaufenes Kalenderjahr oder Geschäftsjahr beziehen muss. Durch die Formulierung „wird“ bzw. „werden“ ist nicht nur die Gegenwart, sondern auch die Zukunft mit einzubeziehen. Das betreffende Organ kann jedoch von einem beabsichtigten künftigen Verhalten jederzeit abrücken. Wenn dies „unterjährig“ geschieht, darf mit der Korrektur der auf der Website der Gesellschaft ständig zugänglich gemachten Erklärungen nicht bis zur nächsten Jahreserklärung abgewartet werden, sondern die Erklärung ist umgehend zu aktualisieren.²² Gem. § 161 S. 2 AktG muss die aktuelle Erklärung permanent auf der Website der Gesellschaft einsehbar sein. Gem. Ziffer 3.10 des DCGK sollen die früheren Entsprechenserklärungen jedoch fünf Jahre lang auf der Internetseite zugänglich gehalten werden. Nicht kapitalmarktorientierte Gesellschaften sollen die Empfehlungen und Anregungen des DCGK zur Orientierung dienen.

2. Rechtsverstöße

Wie bereits ausgeführt, ist der DCGK kein parlamentarisches Gesetz und löst diesbezüglich keinen rechtlichen Zwang aus. Insofern drohen aufgrund § 161 AktG keinerlei rechtliche Sanktionen, wenn gegen die Vorschriften des DCGK verstoßen wird. Zu beachten ist allerdings, dass ein von dem Kodex abweichendes Verhalten durch ein Organ grundsätzlich einen Verstoß gegen die Sorgfaltspflichten der Organmitglieder nach den §§ 93, 116 AktG darstellen kann. Von erheblicher Bedeutung ist jedoch, dass der DCGK in Verbindung mit der Erklärungspflicht des § 161 AktG ein neuartiges Regelungsmodell, durch eine Kombination von rechtlich unverbindlichen Empfehlungen („soft law“) mit einer Sanktionierung dieser Empfehlung durch eine gesetzlich zwingende Erklärungspflicht („strict law“), darstellt.²³ Ein Verstoß gegen § 161 AktG und eine dementsprechende Pflichtverletzung liegt vor, wenn die Entsprechenserklärung nicht erstellt wird, falsche Angaben enthält bzw. eine falsch gewordene Erklärung nicht

²² Hoffmann-Becking, in Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4 Aktiengesellschaft, 5. Auflage, § 34 mit Verweis auf BGHZ 180, 9 Rn. 19.

²³ Hoffmann-Becking, in Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4 Aktiengesellschaft, 5. Auflage, § 34 Rn. 13.

umgehend berichtigt wird. Solch ein Pflichtverstoß kann, was in der Praxis allerdings eher fernliegend ist, zu einer Innenhaftung des Organmitglieds nach §§ 93, 116 AktG führen, wenn dadurch ein Schaden der Gesellschaft entstanden ist.²⁴ Eine Haftung der jeweiligen Gesellschaft gegenüber den Aktionären für eine unterbliebene oder fehlerhafte Entsprechenserklärung ist nur als deliktische Haftung, und zwar am ehesten aus § 826 BGB, denkbar.²⁵ Auch eine deliktische Außenhaftung für Organmitglieder ist gem. § 826 BGB theoretisch möglich, jedoch in der Praxis ebenfalls fernliegend.²⁶ Von größerer Relevanz ist allerdings die Frage, inwieweit Hauptversammlungsbeschlüsse, insbesondere Beschlüsse zur Entlastung der Vorstands- bzw. Aufsichtsratsmitglieder, bei Verstößen gegen § 161 AktG angefochten werden können. Nach der Rechtsprechung können Verstöße gegen den § 161 AktG in schwerwiegenden Fällen zur Anfechtbarkeit der Entlastungsbeschlüsse führen.²⁷ Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass § 161 AktG jedoch keine unmittelbaren straf- oder bußgeldrechtlichen Sanktionen für Verstöße vorsieht.²⁸

III. Erklärung zur Unternehmensführung, § 289f HGB

1. Begriffsbestimmung und Anwendungsbereich der Erklärung zur Unternehmensführung

§ 289f HGB regelt, dass bestimmte kapitalmarktorientierte Unternehmen eine Erklärung zur Unternehmensführung, die Information zur Corporate Governance vermittelt, im Lagebericht mit aufnehmen müssen. Die Lageberichtsadressaten sollen dadurch einen Einblick in die Struktur und Arbeitsweise der Leitungs- und Überwachungsorgane erhalten.²⁹ Gem. § 289f Abs. 1 HGB müssen börsennotierte Aktiengesellschaften i.S.v. § 3 Abs. 2 AktG sowie börsennotierte KGaA (§ 289f Abs. 3 HGB) und börsennotierte SE, die ausschließlich andere Wertpapiere als Aktien zum Handel an einem organisierten Markt i.S.d. § 2 Abs. 11 WpHG ausgegeben haben und deren ausgegebene Aktien auf eigene Veranlassung über ein multilaterales Handelssystem i.S.d. § 2 Abs. 8 S. 1 Nr. 8 WpHG gehandelt werden, solch eine Erklärung zur Unternehmensführung im Lagebericht erstellen. Gem. § 289f Abs. 4 S. 1 HGB müssen auch Unternehmen eine Erklärung

²⁴ Hoffmann-Becking, in Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4 Aktiengesellschaft, 5. Auflage, § 34 Rn.26.

²⁵ Hoffmann-Becking, in Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4 Aktiengesellschaft, 5. Auflage, § 34 Rn. 26.

²⁶ Hoffmann-Becking, in Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4 Aktiengesellschaft, 5. Auflage, § 34 Rn. 26.

²⁷ BGH v. 16.2.2009 – II ZR 185/07, BGHZ 180, 9, 19; Spieshofer, NZG 2018, 441; vgl. auch OLG München v. 6.8.2008 – 7 U 5628/07, online abrufbar unter: <https://openjur.de/u/415881.html>.

²⁸ Vgl. diesbezüglich jedoch die Ausführungen zu B III., wenn ein Verstoß gegen § 289f Abs. 1 u. Abs. 2 Nr. 1 HGB i.V.m. § 331 Nr. 1 HGB bzw. § 334 Abs. 1 Nr. 3 HGB.

²⁹ Kajüter in MüKo-HGB, 4. Aufl. 2020, § 289f Rn. 2.

zur Unternehmensführung abgeben, die nach dem FührungsG Zielgrößen und Fristen für den Frauenanteil in Führungspositionen festlegen müssen. Umfasst sind dabei alle anderen Kapitalgesellschaften, die der Mitbestimmung unterliegen, also i.d.R. mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen. Durch diese Regelungen werden auch nicht börsennotierte Aktiengesellschaften und KGaA (§ 76 Abs. 4 AktG, § 111 Abs. 5 AktG), GmbH (§§ 36, 52 Abs. 2 GmbHG), eG (§ 336 Abs. 2 HGB i.V.m. § 9 Abs. 3 f. GenG) und VVaG (§ 188 Abs. 1 S. 2 VAG, § 189 Abs. 3 S. 1 VAG) verpflichtet, eine Erklärung zur Unternehmensführung zu erstellen und zu veröffentlichen, sofern sie mitbestimmt sind.³⁰ Zudem sind auch Unternehmen in der Rechtsform der SE davon umfasst, sofern sie börsennotiert sind oder der Mitbestimmung unterliegen.³¹ In Einzelfällen können auch GmbH & Co. KG's unter die Berichtspflicht nach § 289f Abs. 4 S. 1 HGB fallen, wenn die Kommanditisten die Mehrheit der Anteile oder Stimmrechte an der Komplementär-GmbH halten und die Mitarbeiter der KG nach § 4 Abs. 1 MitbestG der GmbH zuzurechnen sind und dadurch insgesamt i.d.R. mehr als 2000 Arbeitnehmer beschäftigt werden.³² Allerdings gelten für diese Adressaten nur die Berichtspflichten nach § 289f Abs. 2 Nr. 4 HGB.

Nicht von dieser Berichtspflicht umfasste Unternehmen können selbstverständlich freiwillig solch eine Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289f HGB erstellen.³³ Die zwingenden Berichtsinhalte werden in § 289f Abs. 2 HGB normiert. Diesbezüglich ist jedoch zu beachten, dass diese Vorschrift kein systematisches Konzept für das Corporate Governance Reporting darstellt, sondern vielmehr eine Auflistung von sich teilweise überschneidenden Themen enthält, was auf unterschiedliche Gesetzesinitiativen zurückzuführen ist.³⁴ Es handelt sich bei § 289 f Abs. 2 Nr. 1 HGB diesbezüglich nicht um eine zusätzliche Berichtspflicht, sondern um die Wiedergabe einer anderweitig erforderlichen Erklärung nach § 161 AktG. Zu beachten ist jedoch, dass nach § 161 AktG die Entsprechenserklärung zu dem DCGK von dem Vorstand und Aufsichtsrat gemeinsam abzugeben ist. Die Aufstellung des Lageberichts unterliegt jedoch dem Aufgabenbereich des Vorstands. Sinnvoll erscheint insofern eine gemeinsame Erklärung zur Unternehmensführung von Vorstand und Aufsichtsrat. Die Erklärung zum DCGK nach § 161 AktG ist auf der Internetseite des Unternehmens dauerhaft öffentlich zugänglich zu machen. Dies kann grundsätzlich im Rahmen der Erklärung zur Unternehmensführung erfolgen, sofern diese ebenfalls auf der Internetseite öffentlich zugänglich gemacht wird. Bei einer Veröffentlichung der Erklärung zur Unternehmensführung im Lagebericht muss die Entsprechenserklärung nach § 161 Abs. 2 AktG

³⁰ Kajüter in MüKo-HGB, § 289f Rn. 10.

³¹ BT-Drs. 18/3784, 46.

³² Kajüter in MüKo-HGB, § 289f Rn. 10.

³³ BT-Drs. 16/10067, 77.

³⁴ Kajüter in MüKo-HGB, § 289f Rn. 2.

jedoch weiterhin auf der Internetseite der Gesellschaft veröffentlicht werden, so dass eine Doppelangabe existiert.³⁵ § 289 f Abs. 2 Nr. 2 HGB sieht vor, dass zudem Angaben zu Unternehmensführungspraktiken angegeben werden müssen. Umfasst sind diesbezüglich Praktiken, die nicht gesetzlich kodifiziert sind und auch nicht vom DCGK verlangt werden, jedoch in einem unternehmensinternen Kodex formuliert oder aufgrund Satzungsvorgaben eingehalten werden sollen.³⁶ Diesbezüglich sollen etwa selbstverpflichtende Regelungen des Unternehmens in Bezug auf Sozialstandards, Arbeitsstandards bzw. ethische Standards sowie Regelungen zur Vermeidung von Interessenskonflikten oder Compliance-Richtlinien umfasst werden.³⁷ Die Berichtspflicht beschränkt sich diesbezüglich jedoch lediglich auf bedeutsame Unternehmensführungspraktiken, die in einem sachlichen Zusammenhang mit den Regelungen des DCGK stehen. § 289f Abs. 2 Nr. 3 HGB sieht vor, dass die Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie der Zusammensetzung und Arbeitsweise von deren Ausschüssen dargestellt werden soll. § 289f Abs. 2 Nr. 4 HGB regelt, dass eine Berichtspflicht für die Zielgrößen für den Frauenanteil in den Führungspositionen dargestellt werden muss. § 289f Abs. 2 Nr. 5 HGB sieht Angaben zur Einhaltung der gesetzlichen Geschlechterquote in Aufsichtsräten vor. § 289f Abs. 2 Nr. 6 HGB bestimmt, dass börsennotierte AG, KGaA und SE, die gem. § 267 Abs. 3 S. 1 HGB als „groß“ gelten, Angaben zum Diversitätskonzept für ihre Leitungs- und Überwachungsorgane machen müssen. Diese Vorschrift soll Unternehmen anhalten, die Vielfalt in den Leitungs- und Überwachungsorganen zu erhöhen, um dadurch die Corporate Governance zu verbessern und die Qualität von internen Entscheidungsprozessen zu erhöhen.³⁸ Wird solch ein Diversitätskonzept nicht angewandt, sind gem. § 289f Abs. 5 HGB die Gründe zu erläutern („comply-or-explain“).

Die Erklärung zur Unternehmensführung kann entweder als gesonderter Abschnitt in dem Lagebericht aufgenommen werden (§ 289f Abs. 1 S. 1 HGB), oder auf der Internetseite der Gesellschaft öffentlich zugänglich gemacht werden (§ 289f Abs. 1 S. 2 HGB). Bei einer Veröffentlichung im Internet ist im Lagebericht ein Hinweis auf die entsprechende Internetseite aufzunehmen (§ 289f Abs. 1 S. 3 HGB).

³⁵ Kajüter in MüKo-HGB, § 289f Rn. 21.

³⁶ Kajüter in MüKo-HGB, § 289f Rn. 22.

³⁷ Kajüter in MüKo-HGB, § 289f Rn. 22.

³⁸ Kajüter in MüKo-HGB, § 289f Rn. 36.

2. Rechtsverstöße gegen die Erklärung zur Unternehmensführung

a) Straftatbestand des § 331 Nr. 1 HGB

aa) Rechtsgut und Deliktsnatur des § 331 HGB

§ 331 HGB schützt als zentrale Vorschrift des Rechnungslegungsstrafrechts das Vertrauen in die Vollständigkeit und Richtigkeit der Informationen über die Verhältnisse der Gesellschaft. Geschützte Rechtssubjekte dieser Norm sind sämtliche Stakeholder der betreffenden Gesellschaft. Umfasst sind dabei etwa die Gesellschafter, Fremdkapitalgeber, sonstige Gläubiger und Arbeitnehmer³⁹ sowie die Gesellschaft selbst.⁴⁰ § 331 HGB ist Schutzgesetz i.S.d. § 823 Abs. 2 BGB.⁴¹ Insofern kann der Gesellschaft selbst ein Schadensersatzanspruch aus § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. § 331 HGB gegen die strafrechtlich verantwortliche Person zustehen.⁴² Bei § 331 HGB handelt es sich um ein abstraktes sog. Gefährdungsdelikt. Der Tatbestand ist bei einer unrichtigen Wiedergabe oder Verschleierung der Verhältnisse der Gesellschaft verwirklicht, ohne dass eine konkrete Vermögensgefährdung erforderlich ist.⁴³ Zu beachten ist, dass die Rechtsprechung quasi als korrektiv für den weiten Anwendungsbereich lediglich wesentliche bzw. erhebliche Verstöße für die Begründung der Strafbarkeit annimmt.⁴⁴

Da die in § 331 HGB als Täter in Betracht kommenden Personen abschließend aufgeführt sind, handelt es sich bei § 331 HGB um ein echtes Sonderdelikt. Andere Personen kommen dagegen lediglich als Teilnehmer (Anstifter oder Gehilfen) in Betracht. § 331 HGB regelt die einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen nicht vollständig innerhalb dieser Norm, sondern nimmt auf andere Vorschriften des HGB Bezug. Insofern handelt es sich bei § 331 HGB um eine Blankettnorm, die jedoch nach der Rechtsprechung i.S.d. Art. 103 Abs. 2 GG noch als hinreichend bestimmt gilt.⁴⁵ Vom persönlichen Anwendungsbereich des § 331 HGB sind formelle und faktische Organe umfasst. Neben Vorständen kommen auch Aufsichtsratsmitglieder als Normadressaten in Betracht.

³⁹ BGH v. 16.5.2007 – 1 StR 306/16, wistra 2018, 171.

⁴⁰ Leplow in MüKo-Nebenstrafrecht II, § 331 HGB, Rn. 3.

⁴¹ RG v. 30.10.1930 – II 810/30, RGSt 64, 424; Leplow in MüKo-Nebenstrafrecht II, § 331 HGB, Rn. 5.

⁴² Leplow in MüKo-Nebenstrafrecht II (Band 7), 3. Aufl. 2019, § 331 HGB, Rn. 5.

⁴³ Leplow in MüKo-Nebenstrafrecht II, § 331 HGB, Rn. 6.

⁴⁴ BGH v. 16.5.2007 – 1 StR 306/16, wistra 2018, 171; Leplow in MüKo-Nebenstrafrecht II, § 331 HGB, Rn. 6.

⁴⁵ BGH v. 25.4.2006 – 5 StR 430/05, wistra 2006, 465; BVerfG v. 15.8.2006 – 2 BvR 822/06, NJW-RR 2006, 1627.

§ 331 Nr. 1 HGB sieht als Tathandlung u. a. vor, dass die Verhältnisse der Kapitalgesellschaft in dem Lagebericht unrichtig wiedergegeben oder verschleiert werden. Die unrichtige Wiedergabe der Verhältnisse verletzt dabei den Grundsatz der Bilanzwahrheit, während eine Verschleierung den Grundsatz der Bilanzklarheit verletzt.⁴⁶ Bei dem Begriff „Verhältnisse der Kapitalgesellschaft“ handelt es sich nicht nur um Faktoren, die die Werthaltigkeit des Unternehmens beeinflussen, sondern auch um nichtfinanzielle und die Diversität betreffende Informationen.⁴⁷ Umfasst sind dabei sämtliche Tatsachen, Umstände, Vorgänge, Daten sowie Schlussfolgerungen jeder Art, die für die Beurteilung der gegenwärtigen und künftigen Situation der Gesellschaft von Bedeutung sein können.⁴⁸ Die Verhältnisse können dabei das Gesamtbild des Unternehmens oder einzelne Elemente betreffen und vergangenheits-, gegenwarts- oder zukunftsbezogen sein.⁴⁹

Eine unrichtige Wiedergabe der Verhältnisse liegt vor, wenn die Darstellung den objektiven Gegebenheiten nicht entspricht.⁵⁰ Die Darstellung beschränkt sich dabei nicht nur auf Tatsachen, sondern erfasst auch Schlussfolgerungen aufgrund von Tatsachen, wie insbesondere Bewertungen, aber auch Schätzungsprognosen und Beurteilungen,⁵¹ wobei auf den objektiven Empfängerhorizont eines bilanzkundigen Lesers abzustellen ist.⁵² Festzuhalten ist, dass der Tatbestand der „unrichtigen Wiedergabe“ einerseits dadurch verletzt werden kann, dass Angaben unzutreffend dargestellt werden. Ferner kann diese Tatbestandsvariante jedoch auch dadurch erfüllt werden, dass ein Unternehmen freiwillig unrichtige Angaben in der Erklärung zur Unternehmensführung mit aufnimmt, da auch hierdurch ein Verstoß gegen die Bilanzwahrheit vorliegt. Da § 334 Abs. 1 Nr. 3 HGB bei der Zuwiderhandlung eine Ordnungswidrigkeit vorsieht, soll nach der h.M. eine Abgrenzung zu dem § 331 Nr. 1 HGB anhand von Erheblichkeits- und Wesentlichkeitsaspekten vorgenommen werden.⁵³ Nach der Rechtsprechung des BVerfG und des BGH ist der Tatbestand des § 331 Nr. 1 HGB in Bezug auf die unrichtige Darstellung bzw. der Verschleierung von Verhältnissen einer Kapitalgesellschaft noch hinreichend bestimmt,⁵⁴ allerdings wird von der h. M. gefordert, dass zur Vermeidung einer unbestimmten Normiertheit nur wesentliche bzw. erhebliche Verstöße den objektiven Straftatbestand des § 331 Nr. 1 HGB erfüllen sollen.

⁴⁶ Leplow in MüKo-Nebenstrafrecht II, § 331 HGB, Rn. 42; Klinger in MüKo-Nebenstrafrecht II, § 331, Rn. 41.

⁴⁷ Klinger in MüKo-Nebenstrafrecht II, § 331, Rn. 49.

⁴⁸ Klinger in MüKo-Nebenstrafrecht II, § 331, Rn. 50, Leplow in MüKo-Nebenstrafrecht II, § 331 HGB, Rn. 47.

⁴⁹ Leplow in MüKo – StGB § 331 Rn. 47.

⁵⁰ Klinger in MüKo – HGB § 331 Rn. 42; Leplow in MüKo-Nebenstrafrecht II, § 331 HGB, Rn. 49.

⁵¹ Klinger in MüKo – HGB § 331 Rn. 42.

⁵² BGH, NJW 2005, 445, 449.

⁵³ Klinger in MüKo-HGB, § 334 Nr. 2; Leplow in MüKo-Nebenstrafrecht II vor § 331 HGB Nr. 34 u. § 331 HGB Nr. 50.

⁵⁴ BGH v. 25.4.2006 – 5 StR 430/05, wistra 2006, 465; BVerfG v. 15.8.2006 – 2 BvR 822/06, WM 2006, 1839.

Erstellt eine Gesellschaft, entgegen ihrer Verpflichtung, keine Erklärung zur Unternehmensführung, so erfüllt dies nicht den Tatbestand des § 331 Nr. 1 HGB, da eine Tathandlung durch Unterlassen von dem Wortlaut nicht umfasst wird. Unabhängig davon ist eine offene Verweigerung von Angaben nicht tatbestandsmäßig, da bei erkennbarer Unvollständigkeit oder Informationsverweigerung keine Täuschungsgefahr besteht.⁵⁵ Gleiches muss nach der hier vertretenen Ansicht gelten, wenn eine Gesellschaft nur Angaben zu einzelnen, von § 289f HGB normierten, Bereichen macht und bei den anderen Bereichen Angaben unterlässt. Auch in diesem Fall liegt eine erkennbare Unvollständigkeit oder Informationsverweigerung vor, so dass daraus insofern keine Täuschungsgefahr ausgeht und auch der Grundsatz der Bilanzwahrheit nicht verletzt wird. Zudem erfasst § 331 Nr. 1 HGB nur eine „unrichtige Wiedergabe“ und nicht etwa wie § 370 AO eine „unrichtige“ oder „unvollständige“ Begehungsweise. Fraglich bleibt, ob der Tatbestand des § 331 HGB erfüllt sein kann, wenn eine Gesellschaft zu allen Bereichen i.S.d. § 289f Abs. 2 HGB Angaben macht, jedoch bei einzelnen Bereichen Angaben unterlässt. Eine Tatbegehung durch Unterlassen könnte dann bejaht werden, wenn trotz der pflichtwidrigen Auslassung der Eindruck der Vollständigkeit erweckt wird und die unterlassenen Angaben für die Beurteilung der Gesellschaftsverhältnisse erheblich sind.⁵⁶ Fraglich ist jedoch, ob diese Sichtweisen mit Art. 103 Abs. 2 GG in Einklang zu bringen sind, da der Wortlaut des § 331 Nr. 1 HGB neben der „Verschleierung“ nur von einer „unrichtigen Wiedergabe“ spricht. Der Gesetzgeber hätte diese Konstellation unproblematisch vom Wortlaut her erfassen können, sofern er in den Tatbestand des § 331 Nr. 1 HGB neben der „unrichtigen“ auch die „unvollständige“ Wiedergabe mit aufgenommen hätte, wie dies auch etwa in § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO für den Bereich der Steuerhinterziehung der Fall ist. Denkbar ist, dass diese Konstellation von der zweiten Tatbestandsvariante „Verschleiern“ umfasst wird. Allerdings liegt eine Verschleierung regelmäßig nur dann vor, wenn die Verhältnisse zwar richtig dargestellt werden, einzelne Tatsachen und/oder Prognosen aber so undeutlich oder schwer erkennbar sind, dass auch für den sachverständigen Bilanzleser der tatsächliche Sachverhalt nicht oder nur äußerst schwierig erkennbar ist, und insofern die Gefahr einer unzutreffenden Beurteilung besteht.⁵⁷ Insofern ist nach dem Wortlaut des § 331 HGB das teilweise Weglassen von relevanten Informationen nach der hier vertretenen Auffassung nicht tatbestandsmäßig. Zu beachten ist, dass ein Weglassen der wesentlichen Informationen jedoch den Bußgeldtatbestand des § 334 Abs. 1 Nr. 3 HGB erfüllen kann, da diese Vorschrift jegliche Zuwiderhandlung, insofern auch ein Unterlassen, umfasst.

⁵⁵ Klinger in MüKo-HGB § 331 Rn. 45.

⁵⁶ Klinger in MüKo-HGB § 331 Rn. 45.

⁵⁷ Leplow in MüKo-Nebenstrafrecht II, § 331 HGB, Rn. 63; Klinger in MüKo-HGB, § 331 Rn. 48.

bb) Subjektiver Tatbestand des § 331 Nr. 1 HGB

§ 331 Nr. 1 HGB erfordert für den subjektiven Tatbestand Vorsatz. Für eine Strafbarkeit bedarf es keiner Absicht oder eines direkten Hinterziehungsvorsatzes; es genügt (im Wege eines Eventualvorsatzes), dass der Täter die Verwirklichung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestands für möglich und nicht ganz fernliegend erkennt (Wissenselement) und dass er ihn billigt oder sich um des erstrebten Zieles zumindest mit der Tatbestandsverwirklichung abfindet (Willenselement).⁵⁸ Es ist somit für die Erfüllung des subjektiven Tatbestands ausreichend, dass sich der Täter der konkreten Gefahr einer falschen Darstellung oder Verschleierung bewusst ist, sich damit abfindet und keine weitere Überprüfung veranlasst.⁵⁹ Erkennt der Täter dagegen die Unrichtigkeit bzw. mögliche Verschleierung einer Darstellung nicht, obwohl er sie jedoch hätte erkennen können, so liegt nur eine straflose Fahrlässigkeit (vgl. § 15 StGB) vor.⁶⁰

Bei § 331 Nr. 1 HGB handelt es sich um einen Blankettstrafatbestand. Setzt die Tatbestandsverwirklichung eine außerstrafrechtliche Bewertung voraus, so muss die bewusste Tatbestandsverwirklichung und der damit einhergehende Handlungswille auch diese Wertung mit umfassen.⁶¹ Insofern ist die tatbestandlich erforderliche außerstrafrechtliche Bewertung notwendiger Bezugspunkt des Vorsatzes.⁶² Die Tatbestände der außerstrafrechtlichen Norm müssen insofern in den Blankettstrafatbestand hineingelesen werden, um zum Gesamtstrafatbestand zu gelangen, auf den sich der Vorsatz beziehen muss.⁶³ Der Vorsatz muss sich auf sämtliche Elemente des Gesamttatbestands (bestehend aus strafrechtlichem Blankett- und außerstrafrechtlicher blankettausfüllender Norm) beziehen. Ein Tatbestandsirrtum liegt insofern sowohl dann vor, wenn der Täter sich über die tatsächlichen Umstände oder die rechtliche Einordnung irrt.⁶⁴ Dies hat der BGH mittlerweile explizit für das Steuerstrafrecht mit Urteil vom 24.01.2018⁶⁵ und für den Bereich des Sozialabgabenbetrugs⁶⁶ geklärt. Diese aktuelle Rechtsprechung des BGH ist auch auf den § 331 Nr. 1 HGB zu übertragen. Das Vorliegen eines Tatbestandsirrtums führt dazu, dass der Vorsatz ausgeschlossen wird.

⁵⁸ Vgl. allgemein BGH, NStZ 2012, 160 Rn. 21, BGH v. 24.9.2019, NJW 2019, 3532, Rn. 17.

⁵⁹ Klinger in MüKo-HGB, § 331 Rn. 91.

⁶⁰ Klinger in MüKo-HGB, § 331 Rn. 91.

⁶¹ Grötsch, NStZ 2020, 591, 594.

⁶² Radtke, GS Joecks, 555.

⁶³ Joecks in MüKo-Nebenstrafrecht II, § 16 Rn. 44.

⁶⁴ Nach Leplow soll bei einem Irrtum über den Inhalt oder die Reichweite der Ausfüllungsnorm ein Verbotsirrtum vorliegen. Leplow in MüKo-Nebenstrafrecht II, § 331 HGB, Rn. 133.

⁶⁵ BGH v. 24.1.2018 – 1 StR 331/17, wistra 2018, 339.

⁶⁶ BGH v. 24.9.2019 – 1 StR 346/18, wistra 2020, 70; BGH v. 8.1.2020 – 5 StR 122/19, NStZ – RR 2020, 110, Rn. 6.

cc) Rechtsfolge des § 331 Nr. 1 HGB

Der Strafraum des § 331 Nr. 1 StGB beläuft sich von einer Geldstrafe (mindestens fünf Tagessätze) bis zu einer Freiheitsstrafe von drei Jahren. Dabei ist zu beachten, dass eine Geldstrafe grundsätzlich auch neben einer verhängten Freiheitsstrafe festgesetzt werden darf (vgl. § 41 StGB). Gemäß § 56 Abs. 1 S. 1 StGB setzt das Gericht die Vollstreckung einer Freiheitsstrafe zur Bewährung aus, wenn zu erwarten ist, dass der Verurteilte sich schon die Verurteilung zur Warnung dienen lassen und künftig auch ohne die Einwirkung des Strafvollzugs keine Straftaten mehr begehen wird. Unter den Voraussetzungen des § 56 Abs. 1 StGB kann das Gericht auch die Vollstreckung einer höheren Freiheitsstrafe, die zwei Jahre nicht übersteigt, zur Bewährung aussetzen, wenn nach der Gesamtwürdigung von Tat und Persönlichkeit des Verteilten besondere Umstände vorliegen.

dd) Verbandsgeldbuße

Gegen das Unternehmen kann (bei vorsätzlicher Begehungsweise) eine Verbandsgeldbuße bis zu 10 Mio. Euro nach § 30 OWiG festgesetzt werden.⁶⁷

Sobald das geplante Gesetz zur Stärkung der Integrität in der Wirtschaft⁶⁸ in Kraft tritt, kann gegen Unternehmen, in denen eine Leitungsperson eine Verbandstat begangen hat oder wenn die Leitungsperson des Verbands die Straftat durch angemessene Vorkehrungen zur Vermeidung von Verbandstaten hätte verhindern oder wesentlich erschweren können, eine Verbandsgeldsanktion bis zu 10 Mio. Euro festgesetzt werden. Bei einem Verband mit einem durchschnittlichen Jahresumsatz von mehr als 100 Mio. Euro kann die Verbandsgeldsanktion bei einer vorsätzlichen Verbandstat sogar bis zu 10 % des durchschnittlichen Jahresumsatzes betragen.

⁶⁷ Leplow in MüKo-Nebenstrafrecht II, § 331 HGB, Rn. 163.

⁶⁸ Gesetzentwurf vom 21.10.2020, BT-Drs. 19/23568

b) Ordnungswidrigkeit, § 334 StGB

aa) Rechtsgut und Deliktsnatur des § 334 StGB

§ 334 HGB soll ebenso wie § 331 HGB das Vertrauen in die Richtigkeit, Klarheit, Übersichtlichkeit und Vollständigkeit diverser Informationen über die Verhältnisse der Gesellschaften schützen.⁶⁹ Bei § 334 HGB handelt es sich, wie bei § 331 Nr. HGB, um eine Blankettnorm. Auch bei § 334 HGB handelt es sich um ein echtes Sonderdelikt.⁷⁰

bb) Persönlicher Anwendungsbereich des § 334 HGB

§ 334 Abs. 1 Nr. 3 HGB regelt, dass ein Mitglied des vertretungsberechtigten Organs oder des Aufsichtsrats einer Kapitalgesellschaft ordnungswidrig handelt, wenn er bei der Erstellung einer Erklärung zur Unternehmensführung über den Inhalt des Lageberichts zuwiderhandelt. § 334 Abs. 5 HGB schließt die Absätze 1-4 des § 334 HGB auf Kreditinstitute i.S.d. § 340 HGB und auch Versicherungsunternehmen i.S.d. § 341 Abs. 1 HGB aus. Für diese Unternehmen gelten die besonderen Ordnungswidrigkeitentatbestände des § 340n Abs. 1 Nr. 3 HGB (Kreditinstitute) sowie des § 341n Abs. 1 Nr. 3 HGB (Versicherungsunternehmen), unabhängig von der Rechtsform, in der sie betrieben werden. Beteiligen sich mehrere Personen an einer Ordnungswidrigkeit, so handelt (im Unterschied zum Strafrecht), jeder von ihnen ordnungswidrig, auch wenn die besonderen persönlichen Merkmale bei einzelnen Beteiligten fehlen, sofern diese jedoch bei zumindest einem anderen Tatbeteiligten vorliegen (vgl. § 14 Abs. 1 OWiG).

⁶⁹ Klinger in MüKo-HGB, § 334 HGB, Rn. 3.

⁷⁰ Klinger in MüKo-HGB, § 334 HGB, Rn. 8.

cc) Tathandlung

Während § 331 Nr. 1 HGB eine unrichtige Wiedergabe bzw. Verschleierung in der Erklärung zur Unternehmensführung bei Kapitalgesellschaften strafrechtlich sanktioniert, regelt § 334 Abs. 1 Nr. 3 HGB, dass eine Ordnungswidrigkeit vorliegt, wenn gegen die Vorschriften des § 289f HGB verstoßen wurde. Dies führt nach der hier vertretenen Ansicht dazu, dass der Tatbestand der Ordnungswidrigkeit nach § 334 Abs. 1 Nr. 3 HGB nicht verwirklicht wird, wenn eine Gesellschaft, die nicht unter den Anwendungsbereich des § 289f HGB fällt, trotzdem freiwillig eine Erklärung zur Unternehmensführung erstellt und diesbezüglich unzutreffende Angaben aufnimmt. In dieser Konstellation liegt nach der hier vertretenen Auffassung gerade kein Verstoß gegen § 334 Abs. 1 Nr. 3 HGB vor, da gegen die Vorschriften des § 289f HGB nur verstoßen werden kann, wenn deren Anwendungsbereich eröffnet ist. § 334 Abs. 1 Nr. 3 HGB verweist explizit auf § 289f HGB in dem geregelt ist, welche Gesellschaften überhaupt eine Erklärung zur Unternehmensführung erstellen müssen.

Bei einer Aktiengesellschaft ist dem Aufsichtsrat der Lagebericht mit der Erklärung zur Unternehmensführung durch den Vorstand vorzulegen. Die Aufsichtsratsmitglieder haben auch bezüglich dieser Erklärung gem. § 171 Abs. 1 S. 4 AktG eine bußgeldbewährte Prüfpflicht. Dies ist von erheblicher Bedeutung, da der Aufsichtsrat sich bei der Überprüfung der Finanzberichterstattung grundsätzlich auf das Ergebnis der gesetzlichen Abschlussprüfung stützen kann. Dies gilt jedoch nicht für die Erklärung zur Unternehmensführung, da sich gem. § 317 Abs. 2 S. 4 HGB die Prüfpflicht des Abschlussprüfers darauf beschränkt, ob die Erklärung zur Unternehmensführung vorgelegt wurde. Folglich hat der Aufsichtsrat somit den Inhalt der Erklärung zur Unternehmensführung selbst zu prüfen oder eine externe inhaltliche Prüfung in Auftrag zu geben (vgl. § 111 Abs. 2 S. 4 AktG).⁷¹

Hat ein Organ durch ihr Verhalten neben dem Ordnungswidrigkeitentatbestand des § 334 Abs. 1 Nr. 3 HGB zusätzlich den Straftatbestand des § 331 Nr. 1 HGB verwirklicht, kommt nur das Strafgesetz zur Anwendung (vgl. § 21 Abs. 1 S. 1 OWiG).

Zudem sieht § 335 Abs. 1 Nr. 1 HGB i.V.m. § 325 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB vor, dass bei einem Verstoß gegen die Offenlegung des Jahresabschlusses bzw. des Berichts des Aufsichtsrats und die nach § 161 AktG vorgeschriebene Erklärung ein Bußgeld gegen Mitglieder des

⁷¹ Klinger in MüKo-HGB, § 334 HGB, Rn. 44.

vertretungsberechtigten Organs bis zu € 25.000,00 festgesetzt werden kann. § 335 Abs. 1 a HGB regelt jedoch, dass dieses Bußgeld bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften i.S.d. § 264d HGB höchstens den höheren der folgenden Beträge (10 Mio. Euro, 2,5% des jährlichen Gesamtumsatzes oder das Zweifache des aus der unterlassenen Offenlegung gezogenen wirtschaftlichen Vorteils; wobei der wirtschaftliche Vorteil erzielte Gewinne und vermiedene Verluste umfasst und geschätzt werden kann) umfassen kann.

dd) Subjektiver Tatbestand

Die Erfüllung des Tatbestands des § 334 Nr. 1 HGB setzt vorsätzliches Handeln voraus, da von dieser Norm eine fahrlässige Begehungsweise nicht ausdrücklich erfasst wird (vgl. § 10 OWiG). Wie auch bei der Verwirklichung des Straftatbestands des § 331 HGB reicht bedingter Vorsatz aus. Erfüllt ein Beteiligter nicht die persönlichen Merkmale, so kommt trotzdem eine Beteiligung an der Ordnungswidrigkeit eines Täters in Betracht, wenn dieser die Täterqualifikation des § 334 HGB besitzt. In diesem Fall müssen sowohl der Tatbeteiligte als auch der Täter vorsätzlich handeln.⁷²

ee) Rechtsfolge

Gegen Mitglieder von vertretungsberechtigten Organen oder des Aufsichtsrats kann gem. § 334 Abs. 3 S. 1 HGB eine Geldbuße bis zu € 50.000,00 festgesetzt werden. Ist die Gesellschaft kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264d HGB kann sich die Geldbuße dagegen bis auf höchstens den höheren Betrag der folgenden Beträge (2 Mio. Euro oder das Zweifache des aus der Ordnungswidrigkeit gezogenen wirtschaftlichen Vorteils, wobei der wirtschaftliche Vorteil erzielte Gewinne und vermiedene Verluste umfasst und geschätzt werden kann) erhöhen.

Richtet sich das Bußgeldverfahren gem. § 30 OWiG gegen eine kapitalmarktorientierte Gesellschaft (sog. Verbandsgeldbuße), so beträgt gem. § 334 Abs. 3a HGB die Geldbuße höchstens den höheren Betrag der folgenden drei Beträge (10 Mio. Euro, § 334 Abs. 3a Nr. 1 HGB, 5 Prozent des jährlichen Gesamtumsatzes, den die Kapitalgesellschaft in dem der Behördenentscheidung vorausgegangenem Geschäftsjahr erzielt hat (§ 334 Abs. 3a Nr. 2 HGB) oder das Zweifache des aus der Ordnungswidrigkeit gezogenen wirtschaftlichen Vorteils, wobei der wirtschaftliche Vorteil erzielte Gewinn und vermiedene Verluste umfasst und geschätzt werden kann (§ 334a Abs. 3a Nr. 3 HGB). Festzuhalten ist, dass eine Geldbuße sowohl gegen die

⁷² Klinger in MüKo-HGB, § 334, Rn. 72.

Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs bzw. des Aufsichtsrats, als auch gegen die Gesellschaft verhängt werden kann.⁷³

3. Verlust der Organtätigkeit bei Verurteilung nach § 331 HGB

Eine Verurteilung wegen § 331 HGB hat unabhängig von der Höhe der festgesetzten Strafe zur Folge, dass das betreffende Organ gem. § 6 Abs. 2 S. 2 GmbHG bzw. § 76 Abs. 3 AktG für die Dauer von fünf Jahren seit der Rechtskraft des Urteils nicht mehr als Geschäftsführer einer GmbH bzw. Vorstand einer Aktiengesellschaft tätig werden darf. In extremen Fällen kann bei entsprechender Wiederholungsprognose auch ein Berufsverbot gem. § 70 StGB in Betracht kommen.

C. Ausblick

In den letzten Jahren haben sich die Pflichten für einzelne Unternehmen zur Erstellung von Berichten, die vorwiegend im Lagebericht mit aufzunehmen sind, verstärkt. Neben der Verpflichtung für börsennotierte Aktiengesellschaften eine Erklärung zur Unternehmensführung mit aufzunehmen, die u.a. die Erklärung nach § 161 AktG, ob die Gesellschaft die Vorschriften des Deutschen Corporate Governance Kodex einhält, umfasst, ist insbesondere auf die Verpflichtung zur Erstellung nichtfinanzieller Erklärungen für den Bereich der Corporate Social Responsibility hinzuweisen (vgl. §§ 289b-e HGB). Teilweise werden auch in diesen Berichten unzutreffende Angaben getätigt, die in den letzten Jahren strafrechtlich regelmäßig (noch) nicht verfolgt wurden. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Berichterstattungen über Erklärungen zur Unternehmensführung und dementsprechend zur Einhaltung des Deutschen Corporate Governance Kodex sowie die nichtfinanziellen Erklärungen nach §§ 289b-e HGB verstärkt in den Fokus rücken werden und, dass auch die Ermittlungsbehörden bei vorsätzlich unzutreffenden Angaben künftig vermehrt Strafverfahren eröffnen bzw. Bußgelder festsetzen werden. Allerdings ist auch festzuhalten, dass die Befolgungsquote betreffend die Entsprechenserklärung nach § 161 AktG bei Dax-Unternehmen mit 96 % äußerst hoch ist und bei allen anderen börsennotierten Gesellschaften immerhin noch bei 74 % liegt.⁷⁴

⁷³ Klinger in MüKo-HGB, § 334 HGB, Rn. 86.

⁷⁴ Hoffmann-Becking, in Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4 Aktiengesellschaft, 5. Auflage, § 34 Rn. 10; Werder/Danilow, DB 2018, 1997, 2000.