

## Rechtliche Tücken und Fallstricke für Treuhänder und Buchhalter

Referat von Bundesrichter Dr. Hans Wiprächtiger

### Buchhaltung, Revisionsstelle und Strafrecht

#### I. Unterlassung der Buchführung (Art. 166 StGB)

Die Strafnorm über das Unterlassen der Buchführung nach Art. 166 StGB bezweckt die Sicherstellung einer steten und umfassenden *Information* über den *Vermögensstatus eines Unternehmens* im Interesse aller daran beteiligten Personen, insbesondere der Gläubiger. Die Buchführung bildet damit auch die wesentliche Grundlage für die Entscheide von Verwaltung und Dritten (zur Definition der kaufmännischen Buchführung vgl. BGE 125 IV 17, Präzis. von BGE 91 IV 188).

##### 1. Dritter

Der Dritte ist nicht Schuldner und daher auch nicht buchführungspflichtig, weshalb er beim hier vorliegendem Sonderdelikt dem Grundsatz nach nicht als Täter in Frage kommt. Allerdings ist auch hier zu differenzieren: Der Dritte als Anstifter, der den Schuldner als Strohmann benützt und ihn anweist, die Buchführung zu unterlassen, um die Vermögensverhältnisse (des Anstifters) zu verschleiern, ist ebenso nach Art. 166 strafbar wie der Schuldner selbst.

Gemäss Praxis des Bundesgerichts können sodann die *Revisionsstelle* oder deren Organe (Art. 29 StGB) nicht nach Art. 166 StGB bestraft werden, da sie selbst der Buchführungspflicht nicht unterliegen (BGE 116 IV 26 E. 2c). Auch hier ist indes zu unterscheiden: Missachtet die aktienrechtliche Revisionsstelle das Gebot der Unabhängigkeit im Sinne von Art. 728 OR und übernimmt Arbeiten für die zu prüfende Gesellschaft, insbesondere die Buchhaltung, so ist sie als Dritte auch Täter. Es wäre verfehlt, unter Hinweis auf die objektive Normenlage das faktische Verhalten der Beteiligten ausser Acht zu lassen. In der Praxis ist es denn auch trotz Unabhängigkeitsgebots häufig der Fall, dass die "Revisionsstelle" gleichzeitig die zu prüfende Buchhaltung führt. Gibt die "buchführende Revisionsstelle" in Anmassung von Organisati-

onspflichten des Verwaltungsrates trotz Mahnung an diesen über das Nichteinreichen von Belegen oder deren schleppenden Eingang dieser Arbeiten nicht umgehend ab und ergibt sich dadurch das Unterlassen der Buchführung, so ist sie auch als Dritte dem Schuldner als Täter gleichzustellen (BSK Strafrecht II – Alexander Brunner, 2. Aufl., 2007, Art. 166 N 14).

## **2. Subjektiver Tatbestand**

In subjektiver Hinsicht genügt für die Erfüllung des Tatbestandes von Art. 166 StGB *dolus eventualis* (Art. 12 As. 2 Satz 2 StGB) – eine Verschleierungsabsicht ist indessen nicht erforderlich. Die erforderliche Inkaufnahme von Unklarheiten über den Vermögensstand heisst mit anderen Worten nicht, dass die Verschleierung desselben das eigentliche Handlungsziel zu sein braucht (BGE 117 IV 163 und 117 IV 449).

## **3. Aufbewahren der Geschäftsbücher (Art. 747 OR)**

Aus dem Wortlaut von Art. 166 StGB, aus Sinn und Zweck dieser Bestimmung sowie aus der Entstehungsgeschichte folgt, dass jedenfalls eine Verletzung der Pflicht zur Aufbewahrung der Geschäftsbücher *nach* dem Abschluss des Konkursverfahrens beziehungsweise *nach* der Einstellung des Konkursverfahrens mangels Aktiven von Art. 166 StGB nicht erfasst wird (vgl. aber unten Art. 325 StGB und ausführlich BGE 131 IV 56 E. 1.3).

## **4. Einzelne Tathandlungen (des Schuldners)**

Der Tatbestand der Unterlassung der Buchführung ist ein Unterlassungsdelikt (vgl. Art. 11 StGB), weshalb die Bestimmung von Sinn und Bedeutung gesetzlich obliegender Pflichten entscheidend ist.

Einzelne Tathandlungen:

### **a) Nichtführen der Buchführung**

Die vollständige Unterlassung der gesetzlich obliegenden Pflichten in Missachtung von Art. 957 Abs. 1 OR und Art. 1 GeBüV liegt vor, wenn weder Hauptbuch noch

Hilfsbücher geführt werden. Auch die unvollständige Buchführung fällt darunter. Das blosses Aufbewahren der Belege und Unterlagen genügt der Pflicht zur Buchführung nicht (unvollständige Buchhaltung BGE 77 IV 164). Es sind eine Lohnbuchhaltung, eine Debitorenbuchhaltung und Kreditorenbuchhaltung sowie die fortlaufende Führung der Warenbestände beziehungsweise der nicht fakturierten Dienstleistungen zu erstellen (Art. 1 Abs. 3 GeBüV). Fehlen Bestandteile hiervon, bedeutet dies eine *unvollständige Buchführung* (vgl. dazu ausführlich BSK Strafrecht II, 2. Auflage, 2007, Art. 325 StGB N. 22)

#### b) Nichtaufbewahren von Geschäftsbüchern

Unter Art. 166 StGB fällt sodann das Nichtaufbewahren von Geschäftsbüchern. Ein solches Verhalten hat nicht nur zivilrechtliche, sondern nach Art. 166 StGB auch strafrechtliche Folgen, da eine Verletzung der dem Schuldner gesetzlich obliegenden Pflicht vorliegt.

- Die Aufbewahrungspflicht im Sinne von Art. 166 StGB wird durch die neuen Bestimmungen in Art. 957 Abs. 5 und 962 OR sowie Art. 2 und 5 ff. GeBüV konkretisiert. So sind Geschäftsbücher, Buchungsbelege und Korrespondenz während 10 Jahren aufzubewahren.

#### c) Nichterstellen der Bilanz

Art. 166 StGB spricht zwar nur von der Aufstellung einer Bilanz. Es ist jedoch selbstverständlich, dass eine Bilanz nur im Zusammenhang mit der jährlichen Erfolgsrechnung erstellt werden kann (Gewinn und Verlustvortrag).

Die mit Art. 166 StGB strafrechtlich bewehrte zivilrechtliche Buchführungspflicht gemäss den revidierten Normen der kaufmännischen Buchführung hat zur Folge, dass Missbräuche des sogenannten "Mantelhandels" unterbunden werden können. Wird nämlich die Buchführung unterlassen, um eine bestehende Unterdeckung der Gesellschaft zu verschleiern (Art. 165 StGB), bleibt ein solches Verhalten zumindest nach Art. 166 StGB bereits ab Eröffnung des Geschäftsbetriebes strafbar (Brunner, Art. 166 StGB N 22).

## II. Urkundendelikte (Art. 251 – 254 StGB)

### Vorbemerkung

a) Fälschen ist Herstellen einer unechten Urkunde, das heisst einer Urkunde, deren wirklicher Aussteller mit dem erkennbaren nicht übereinstimmt. Dies betrifft die eigentliche Urkundenfälschung, die aber in unserem Zusammenhang in den Hintergrund tritt (ausführlich BSK II – Markus Boog, 2. Auflage 2007, Art. 251 N 36 ff.).

b) Falschbeurkundung ist die Errichtung einer echten, aber inhaltlich unwahren Urkunde (BGE 123 IV 19 und 61 mit Hinweisen). Die Schwierigkeit bei der Falschbeurkundung besteht darin, dass eine klare Abgrenzung zwischen den Verbrechen der Falschbeurkundung und der schriftlichen Lüge nicht gelingt. Trotz der Tatsache, dass private Falschbeurkundung nach dem Recht unserer Nachbarstaaten (mit Ausnahme von Frankreich) nicht strafbar ist, hat die Teilrevision 1994 die Tatbestandsvariante der Falschbeurkundung nicht aufgehoben.

In seinem Entscheid vom 30. April 2005 bejahte der Kassationshof des Bundesgerichtes (6S.147/2003) sowohl *Urkundenfälschung* wie auch *Falschbeurkundung* im Falle des Verwaltungsratspräsidenten einer AG, der einige Seiten des von einem Treuhandbüro erstellten, revidierten und unterzeichneten Jahresabschlusses der AG vor dessen Einreichung bei einer Bank zwecks Erhöhung eines Betriebskredites austauschte, welche in einigen Positionen von ihm eingesetzte, nicht den Tatsachen entsprechende Zahlen enthielt, indem zwar der Gesamtbetrag der Passiven wahrheitsgemäss wiedergegeben, hinsichtlich der bestehenden Bankverbindlichkeiten aber ein wahrheitswidrig zu niedriger Betrag angegeben wurde. Dieser Verwaltungsratspräsident, der die Kosten für seine Hochzeitsreise in der Jahresrechnung ohne entsprechende Gegenbuchung auf einem Privatkonto als Geschäftsaufwand dem Konto betreffend Reise-, Kunden- und Repräsentationsspesen belastete, erfüllte zusätzlich den Tatbestand der Falschbeurkundung auch dann, wenn es sich, wie er nachträglich behauptete, beim fraglichen Betrag um eine Entschädigung für nicht bezogene Ferien gehandelt haben sollte.

c) Die Falschbeurkundung erfordert eine qualifizierte, schriftliche Lüge. Nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGE 117 IV 35) muss der Urkunde eine im Verhältnis zur gewöhnlichen schriftlichen Äusserung (d.h. zur einfachen schriftlichen Lüge) erhöhte Überzeugung oder Glaubwürdigkeit zukommen. Es handelt sich um das Erfordernis, dass der Adressat der Erklärung aufgrund der erhöhten Glaubwürdigkeit der Urkunde ein besonderes Vertrauen entgegenbringen muss, was dann der Fall ist, wenn allgemein gültige, objektive Garantien die Wahrheit der Erklärung gegenüber Dritten gewährleisten, was unter anderem etwa bei der Prüfungspflicht einer Urkundsperson oder bei den gesetzlichen Vorschriften der Fall ist, die, wie etwa die Bilanzvorschriften der Art. 958 ff. OR, gerade den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen (Boog, Art. 251 StGB N 48).

d) Ausführlich zum Begriff der Falschbeurkundung etwa BGE 133 IV 303 E. 4.2 (nicht publ. E.).

**1. Allgemeine Bilanzvorschriften gemäss Art. 958 OR (ferner auch 662a, 764 Abs. 2, 805 und 858 OR usw.)**

Für die diesen Regeln unterworfenen kaufmännischen Buchführung und ihre Bestandteile (vgl. auch Art. 325 StGB) wird die erhöhte Glaubwürdigkeit der in ihnen aufgeführten wirtschaftlichen Sachverhalte in konstanter Praxis bejaht (BGE 132 IV 12, 131 IV 125, 129 IV 130 usw., vgl. auch Boog, Art. 251 StGB N 51).

Der kaufmännischen Buchführung und ihren Bestandteilen wird bezüglich der in ihnen aufgeführten wirtschaftlichen Sachverhalte kraft Gesetzes (Art. 957 OR) Wahrheitsgarantie zuerkannt. Die Buchhaltung muss ein genaues und vollständiges Bild der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage vermitteln. Dabei hat die Bilanz die Vermögensverhältnisse eines Unternehmens auf einen bestimmten Stichtag hin korrekt auszuweisen.

## **2. Freiwillig geführte Buchhaltung einer einfachen Gesellschaft**

Die besondere Wahrheitsgarantie kommt auch dieser zu, obwohl sie nicht auf einer gesetzlichen Verpflichtung gemäss Art. 957 OR beruht (BGE 125 IV 17). Entscheidend soll hier sein, ob die Buchführung nach der Zielsetzung von Art. 957 Abs. 1 OR geführt wird, lückenlose Belege und Bücher umfasst und so die Feststellung der Vermögenslage, die mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie die Ergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre erlaubt (BGE 125 IV 17; Boog, Art. 251 N 51). Eine kaufmännische Buchführung ist aber grundsätzlich nur mit Zurückhaltung anzunehmen (BGE 125 IV 17: Die Falschbeurkundung wurde bei einem Anwalt bejaht, der veranlasste, dass in der Buchhaltung des Anwaltsbüros Einnahmen nicht verbucht wurden, die nach der mit seinem Partner getroffenen Vereinbarung hätten verbucht werden müssen). Aufzeichnungen ausserhalb des wirtschaftlich-kaufmännischen Bereichs ("Milchbüchlein-Buchhaltung") sowie unsystematische Aufzeichnungen ohne lückenlose Belege stellen keine Buchhaltung mit erhöhter Beweisgarantie dar (BGE 125 IV 17). Ausführlich auch BGE 125 IV 273 E. 2b, bb: Falschbeurkundung verneint bei zwei inhaltlich falschen Erklärungen über die Finanzierung des Kaufs einer Eigentumswohnung.

## **3. Die Buchhaltung muss ein exaktes Bild der gegebenen Situation zeigen**

Die falsche Verbuchung als solche, etwa die unrichtige Aufzeichnung in einem Kasabuch (BGE 114 IV 31) erfüllt daher den Tatbestand der Falschbeurkundung, wenn sie ein falsches Gesamtbild entwirft (BGE 125 IV 17; 122 IV 25 E. 2b: Ausführung zum Sinn und Inhalt der Buchführung; vgl. Art. 325 StGB). Sie muss gerade dasjenige Bild, das die Buchführung zu vermitteln bestimmt ist, verfälschen. Ein blosser Verstoss gegen zivilrechtliche Buchungsvorschriften genügt nicht (BGE 129 IV 130). Den Tatbestand erfüllt auch die Unterlassung von notwendigen Eintragungen, etwa das Nichttippen einzelner Einnahmen auf dem Kontrollstreifen der Registrierkasse (BGE 100 IV 23). Das Nichtverbuchen des blossen Abschlusses eines Vertrages ist keine Falschbeurkundung, da die Buchhaltung nur an Verfügungen und nicht an den Abschluss von Verpflichtungsgeschäften anknüpft (Boog, Art. 251 N 52). Eine falsche Buchung erfüllt den Tatbestand der Falschbeurkundung, wenn sie ein falsches *Gesamtbild der Buchführung* zeichnet und dabei Buchungsvorschriften und Grund-

sätze verletzt, die errichtet worden sind, um die Wahrheit der Erklärung und damit die erhöhte Glaubwürdigkeit der Buchführung zu gewährleisten. Blosser Verstösse gegen zivilrechtliche Buchungsvorschriften genügen jedoch nicht. Solche Grundsätze werden namentlich in den gesetzlichen Bestimmungen über die ordnungsgemässe Rechnungslegung des Aktienrechtes in Art. 662a ff. OR und in den Bilanzvorschriften der Art. 958 ff. OR aufgestellt, die den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen (BGE 132 IV 12 E. 8.1).

#### **4. Eventualverpflichtungen**

Eventualverpflichtungen sind in der Jahresrechnung auszuweisen. Die Unterlassung der Buchung erfüllt, soweit die Jahresrechnung ein besseres Bild als die Wirklichkeit zeigt, den Tatbestand der Falschbeurkundung. Ausweispflichtige Eventualverpflichtungen sind bedingte Verbindlichkeiten, die auf Verpflichtungen zugunsten Dritter gründen und denen bei Inanspruchnahme entsprechende Forderungen gegenüberstehen (BGE 132 IV 12 E. 8.2 mit Hinweis auf BGE 116 II 533 E. 2a/aa/aaa).

Bei der Unterlassung der Verbuchung einer Eventualverpflichtung sowohl in der Jahresrechnung einer Gesellschaft als auch in der konsolidierten Konzernrechnung handelt es sich um zwei unterschiedliche buchhalterische Vorgänge. Es muss daher ein Schuldspruch wegen mehrfacher Tatbegehung erfolgen (Strafrechtliche Abteilung des Bundesgerichtes, Urteil vom 21. März 2007 E. 5.3, 6P.239/2006).

#### **5. Falsche Buchung**

Die Buchung ist falsch, wenn Aktiven gänzlich weggelassen oder betragsmässig unrichtig aufgenommen oder wenn fiktive Passiven aufgezeichnet werden (BGE 132 IV 12; 125 IV 17; 91 IV 188). Dasselbe gilt nach der Rechtsprechung, wenn Geschäftsvorfälle im Rahmen der vorgeschriebenen Mindestgliederung der Jahresrechnung auf einem sachfremden Konto verbucht werden, auch wenn sich Bilanz und Erfolgsrechnung im Ergebnis nicht verändern (*Darstellungsfehler*: BGE 122 IV 25: Lohnzahlungen auf einem sachfremden Aufwandkonto: Ob Lohnzahlungen als Sachaufwand oder als Lohnkosten verbucht werden, spielt für Dritte eine Rolle und kann die Beurteilung der Entwicklung, der wirtschaftlichen Gesundheit und der künftigen Zahlungs-

fähigkeit einer Unternehmung beeinflussen). Die Verbuchung eigenmächtig bezogener Darlehen von anvertrauten Konten als „*transitorische Aktiven*“ ist eine Buchung auf einem *sachfremden Konto*, welche das Gesamtbild der Vermögenslage der Gesellschaft verfälscht. Sie bewirkt daher eine unwahre Buchführung im Sinne der Falschbeurkundung: Urteil des Kassationshofs vom 5. April 2000 E. 4d, bb, 6S.835/1999.

Eine Falschbeurkundung stellt auch der *Verstoss gegen das Verrechnungsverbot* dar (Bruttoprinzip; Art. 662a Abs. 2 Ziff. 6 OR).

Die Verbuchung tatsächlicher, wirtschaftlich aber nicht gerechtfertigter Vorgänge im sachangemessenen Konto erfüllte den Tatbestand hingegen nicht, soweit auch im Rahmen der Gliederung keine sachfremde Buchung vorliegt (Boog, Art. 251 StGB N 53).

Wer für zu erwartende *Rückstellungen* wegen des unrechtmässigen Bezugs von Darlehen keine Rückstellungen vornimmt und dementsprechend solche auch nicht verbucht, begeht keine Falschbeurkundung. In einem solchen Fall entsprechen Buchhaltung und Bilanz den tatsächlichen Verhältnissen und sind mithin wahr: Urteil des Kassationshofes vom 5. April 2000, 6S.935/1999.

## **6. Datumsmässig unrichtige Erfassung des Geschäftsvorgangs (z.B. Rückdatierung)**

Diese wird oft als Falschbeurkundung qualifiziert, sofern die falsche Buchung gerade das Bild verfälscht, das die Buchführung zu vermitteln hat (BGE 129 IV 130 E. 2.3: Rückdatierung). Der Datierung kommt in der Regel allerdings lediglich die Bedeutung einer Ordnungs- oder Orientierungshilfe zu; die Falschdatierung ist daher, wenn es nicht um die Feststellung des Zeitpunkts eines bestimmten Vorgangs geht (Zustellungsurkunden), keine Falschbeurkundung.

## **7. Formelle und materielle Richtigkeit der kaufmännischen Buchführung**

Erhöhte Glaubwürdigkeit kommt der kaufmännischen Buchführung in erster Linie in Bezug auf ihre *formelle Richtigkeit*, das heisst zur Übereinstimmung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles mit dem Bucheintrag, zu. Nach der Rechtsprechung muss die Rechnungslegung darüber hinaus in *materieller Hinsicht* richtig sein (BGE 108 IV 25;

116 IV 52; Boog, Art. 251 N 54). Der Massstab bilden die bestehenden gesetzlichen Vorschriften zum Bilanzrecht. Dies ist bedeutsam im Rahmen der Bewertung von Aktiven und Passiven in der Bilanz. In diesem Bereich steht dem Buchführungspflichtigen allerdings ein weiter Ermessensspielraum zu, so dass Falschbeurkundung nur in Frage steht, wenn das noch vertretbare Ermessen überschritten wird ("jenseits realistischer Schätzungsgrenzen").

### **8. Bestandteile der kaufmännischen Buchhaltung**

Diesen kommt ebenfalls erhöhte Glaubwürdigkeit zu. Hierzu gehören die Belege, Kassa- und Geschäftsbücher, Lohnbücher und Lohnlisten, Registrierkassenstreifen, das Inventar und Buchhaltungsauszüge über Einzelkonten, das Skontro (BGE 100 IV 23), die Bilanz und die Erfolgsrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) (Boog, Art. 251 StGB N 55).

### **9. Belege**

Erhöhte Glaubwürdigkeit geniessen insbesondere die Belege, soweit sie Bestandteil der kaufmännischen Buchhaltung bilden (BGE 115 IV 225). Falschbeurkundung liegt nur vor, wenn die Belege für die Buchhaltung bestimmt sind und der Aussteller mittels der unwahren Belege die Buchhaltung fälschen will (BGE 129 IV 130 E. 2.2 am Schluss).

### **10. Bilanz**

Wahrheitsgarantie wird nach der neueren bundesgerichtlichen Praxis auch der *Bilanz* zuerkannt, sofern sie *Bestandteil der Buchhaltung* bildet (BGE 129 IV 130 E. 2.3; 126 IV 65; 125 IV 17 E. 2b und 125 IV 273). Die Bilanz weist die Vermögensverhältnisse eines Unternehmens auf einen bestimmten Stichtag hin aus und muss insofern richtig sein. Soweit nicht die am angegebenen Stichtag, sondern die zu einem anderen Zeitpunkt bestehenden Verhältnisse ausgewiesen werden, ist die Bilanz unwahr (BGE 129 IV 130). Optische Bilanzverschönerungen ("Window-Dressing") bewirken keine falsche Beurkundung, wenn die wirtschaftlichen Grundlagen der Buchungen der Wirklichkeit entsprechen und nicht bloss fingiert sind (vgl. BGE 116 IV 52: Der Bankangestellte, der Kreditüberschreitungen eines Kunden verschleiern will und

deshalb auf den Monatsultimo hin wirtschaftlich voll werthaltige Checks dem Konto des Kunden gutschreibt, obwohl das Konto kurz nach Monatsende durch entsprechende Bezüge wieder belastet wird, begeht hinsichtlich der Bankbuchhaltung keine Falschbeurkundung).

#### **11. Externe (offizielle) Bilanz**

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kommt der Bilanz generell Urkundeneigenschaft im Sinne der Falschbeurkundung zu (so etwa BGE 120 IV 122 E. 4d bb, bei der Herausgabe eines inhaltlich unwahren, bei der Kapitalerhöhung nach dem Verfahren der Simultangründung freiwilligen Emissionsprospekts). Diese Rechtsprechung geht sehr weit. Allerdings erkennt die neuere Rechtsprechung der an die Revisionsstelle einer AG gerichteten Vollständigkeits- beziehungsweise Bilanzzerklärung keine erhöhte Überzeugungskraft zu (BGE 132 IV 12 E. 9.3.3, ausführlich zum Revisionsbericht und zur Buchführung und zu deren Unterschied).

#### **12. Revisions- und Kontrollstellenberichte (vgl. etwa Art. 727 ff., 906 ff. OR, Art. 18 ff. BankG usw.)**

Diesem kommt erhöhte Glaubwürdigkeit zu. Die bewusst unwahre Feststellung im Revisionsbericht, die Bücher seien ordnungsgemäss geführt, ist eine Falschbeurkundung, soweit es sich jedenfalls um solche Falschdarstellungen handelt, die geeignet sind, die Entscheidungen der Adressaten (Organe, Aktionäre, Gläubiger) zu beeinflussen (Boog, Art. 251 N 59). Hingegen kommt formlosen Auskünften der Revisionsstelle gegenüber Dritten (etwa über die Kreditwürdigkeit eines Antragstellers) keine Wahrheitsgarantie zu.

Ob der Bericht wahr ist, entscheidet sich in erster Linie nach den zivilrechtlichen Regeln über die Berichterstattung. Falsch sind bloss *Gefälligkeitsberichte*, etwa wenn die Revisoren die Prüfungsarbeit überhaupt nicht vorgenommen haben, und positiv unrichtige Angaben über die Ergebnisse der Prüfungen.

Wer als Treuhänder in einer Übernahmebilanz eine nicht oder kaum werthaltige Forderung gegen eine konkursite Person als Aktivposten zum vollem Nennwert aufnimmt und als Revisor bestätigt, dass der Gründungsbericht vollständig und richtig

ist, begeht eine Falschbeurkundung (Urteil des Kassationshofs des Bundesgerichtes vom 20. September 2002, 6S.71/2002).

Die Revisionsstelle darf nicht ihre Unabhängigkeit bestätigen, wenn sie überprüft, was sie im Rahmen der Beratung selbst erarbeitet oder wo sie selbst grossen Einfluss auf das Prüfungsthema genommen hat. Soweit die Frage, ob der Revisor vom geprüften Unternehmen hinreichend unabhängig ist, von einer Wertung abhängt, ist als Bezugspunkt für die Unwahrheit die subjektive Ansicht des Revisors über seine Unabhängigkeit zugrunde zu legen (BGE 135 IV 130 E. 4.4, ausführlich BGE 123 V 161 E.3)

### **13. Keine Bestandteile der Buchhaltung**

bilden der Geschäftsbericht (BGE 120 IV 122 E. 5c), die Geschäftskorrespondenz sowie blosse Abrechnungen, die nicht Bestandteil der Buchhaltung sind (BGE 91 V 6).

### **14. Verhältnis von Steuerbetrug und Urkundenfälschung**

Das Verbuchen fiktiver Passiven mit dem Zweck, *Steuern zu hinterziehen*, erfüllt neben dem objektiven Tatbestand des Steuerbetrugs auch jenen der Falschbeurkundung, wenn hierdurch objektiv Buchhaltungsvorschriften missachtet werden (BGE 133 IV 303, nicht publ. E. 4.3, sowie 4.5 und 4.8).

Ist nachgewiesen, dass der Täter mit einer Falschbeurkundung nicht nur einen steuerlichen Vorteil, sondern auch eine – objektiv mögliche – Verwendung des Dokuments im nicht-fiskalischen Bereich beabsichtigte oder zumindest in Kauf nahm, liegt *echte Konkurrenz zwischen Steuerdelikt und gemeinrechtlichem Urkundendelikt* vor (BGE 133 IV 303 E. 4.4.5 und dortige Hinweise, vgl. auch BGE 122 IV 25 E.3 und 117 IV 181; Boog, Art. 251 StGB N 107).

### **15. Fälschung von Computerurkunden**

Eine *unechte Computerurkunde* liegt vor, wenn diejenige Person, welche die Dateneingabe oder -registrierung veranlasst hat, nicht mit jener identisch ist, die vorab gegen aussen als Aussteller und somit als Garant für ihre Richtigkeit in Erscheinung tritt. Dies ist etwa der Fall beim Abändern der Daten- oder Magnet Spuren oder von

Codekarten. Unechte Urkunden stellen auch sogenannte Phishing-Mails dar, mit denen versucht wird, Zugangsdaten Dritter zu erlangen. Bei der im Rechtsverkehr zunehmend verwendeten elektronischen Signatur ergibt sich die Fälschung aus dem Missbrauch der Verschlüsselung, mit welcher die Zuordnung der elektronischen Erklärung zu ihrem Urheber garantiert wird.

Gibt eine berechnigte beziehungsweise zuständige Person des Betriebs tatsachenwidrige oder dem Willen des Betreibers der EDV-Anlage zuwiderlaufende Daten ein oder bewirkt sie falsche Dateneingaben, so registriert sie unwahre Daten ("Datenlüge"). In der Regel liegt in einem solchen Missbrauch der Kompetenz durch den zuständigen Sachbearbeiter eine *Falschbeurkundung* vor, sofern der Datenregistrierung in diesem Kontext jedenfalls erhöhte Glaubwürdigkeit zukommt und die Speicherung als Erklärung des Betreibers in den Rechtsverkehr gelangt (Boog, Art. 251 StGB N 81a und 84).

#### **16. a) Erschleichen einer falschen Beurkundung (Art. 253 StGB)**

Art. 253 StGB erfasst einerseits einen Spezialfall der mittelbaren Falschbeurkundung, nämlich die Falschbeurkundung in mittelbarer Täterschaft unter Verwendung eines Beamten oder einer Person öffentlichen Glaubens, und andererseits den dazugehörigen Fall des Gebrauchmachens einer solchermassen erschlichenen Urkunde.

Die Erschleichung einer falschen Beurkundung liegt etwa vor

- bei einer *Scheinliberierung* (Gründungsschwindel), das heisst der in diesem Zusammenhang dem beurkundenden Notar gegenüber gemachten wahrheitswidrigen Angabe, die Einlagen ständen zur freien Verfügung der Gesellschaft, und dem nachfolgendem Eintrag ins Handelsregister (BGE 101 IV 60, 103 IV 239),
- bei der *Vortäuschung einer Bargründung* anstelle der beabsichtigten Sachübernahmegründung (Art. 628, 634 OR; BGE 101 IV 145),
- bei der *Vortäuschung und Überbewertung von Sacheinlagen* bei der öffentlichen Beurkundung und beim entsprechenden Handelsregistereintrag (Boog, Art. 253 StGB N 10 und dortige zahlreiche Hinweise).

## 16. b) Unterdrückung von Urkunden (Art. 254 StGB)

Gemäss BGE 118 IV 35 E.3 soll das Entfernen von fiktiven Rechnungen aus einer kaufmännischen Buchhaltung Urkundenunterdrückung sein (kritisch Boog, Art. 254 StGB N 11 und 17)

## 17. Verneinung der Falschbeurkundung durch das Bundesgericht

- Bei der an die Revisionsstelle einer AG gerichteten *Vollständigkeits- beziehungsweise Bilanzerklärung* (BGE 132 IV 12 E. 9.3.3). Die Vollständigkeitserklärung ist gesetzlich nicht als Bestandteil der kaufmännischen Buchführung vorgeschrieben, und es kommt ihr von daher keine erhöhte Glaubwürdigkeit in Bezug auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Buchhaltung zu; sie erschöpft sich in einer gegenüber der Revisionsstelle abgegebenen Behauptung.
- Beim *Geschäftsbericht* (BGE 120 IV 122 E. 5c/aa).
- Für den Regelfall der *inhaltlich unrichtigen Rechnung* (BGE 121 IV 131 und 117 IV 35). Sofern die Rechnung nicht von einer Person in garantienähnlicher Stellung stammt, von einer solchen angeblich geprüft worden oder als Beleg für die Buchhaltung bestimmt ist (BGE 118 IV 35) beziehungsweise als Bestandteil der Buchhaltung des Rechnungsstellers eingereicht wird (BGE 117 IV 35), verkörpert sie nur die Erklärung, dass der Aussteller gegen den Adressaten eine Forderung in der Höhe des Rechnungsbetrages geltend macht; sie erschöpft sich mithin in der blossen Behauptung über die dem Aussteller zu vergütenden Leistungen.
- Für den Regelfall der *unwahren Quittung* (BGE 121 IV 131). Die Quittung erbringt Beweis nur für die Erklärung, eine bestimmte Leistung erhalten zu haben, nicht auch für deren Wahrheit.
- Beim *simulierten Vertrag*, da die einfach schriftliche Vertragsurkunde – auch bei gesetzlich vorgeschriebener Schriftform – grundsätzlich nicht beweist, dass die übereinstimmend abgegebenen Erklärungen dem wirklichen Willen entsprechen (BGE 120 IV 25 und 123 IV 61).
- Bei zwei inhaltlich falschen Erklärungen über die Finanzierung des Kaufs einer Eigentumswohnung (BGE 125 IV 273 E. 2 und 3)

### III. Ordnungswidrige Führung der Geschäftsbücher

#### Art. 325 StGB)

1. Die Buchführungspflicht wird in Art. 957 ff. OR geregelt (vgl. dazu ausführlich Amstutz/Reinert, Art. 325 StGB N 22 ff.
2. Art. 325 StGB ist danach *echtes Sonderdelikt*. Als Täter kommt nur in Frage, wer von Gesetz wegen zur Buchführung (Abs. 1) oder Aufbewahrung (Abs. 2) verpflichtet ist.
3. Der objektive Tatbestand von Art. 325 StGB entspricht jenem von Art. 166 StGB.
4. Allerdings ist *Art. 325 StGB* im Verhältnis zu *Art. 166 StGB* insofern *subsidiär*, als er nur dann zur Anwendung kommt, wenn die von Art. 166 StGB geforderte objektive Strafbarkeitsbedingung (Konkurseröffnung, Ausstellung eines Verlustscheins) nicht vorliegt oder die Buchführungspflichten bloss fahrlässig verletzt wurden.
5. BGE 131 IV 56: Die Verletzung der den Liquidatoren zukommenden Pflicht, die Geschäftsbücher einer aufgelösten Aktiengesellschaft nach deren Löschung im Handelsregister sicher aufzubewahren, fällt in den Anwendungsbereich von Art. 325 StGB. Zum Beginn der Verfolgungsverjährung: Urteile des Kassationshofs des Bundesgerichtes vom 24. August 2000 (6S.132/2000) sowie vom 3. September 2007 (6B\_51/2007) (vgl. dazu StGB Kommentar, hrsg. von Andreas Donatsch, 18. Aufl. 2010, S. 538).