Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
6P.51/2005
6S.141/2005 /ast

Sitzung vom 30. November 2005
Kassationshof

Besetzung
Bundesrichter Schneider, Präsident,
Bundesrichter Wiprächtiger, Kolly, Karlen, Zünd,
Gerichtsschreiber Boog.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt Bruno M. Bernasconi,

gegen

Staatsanwaltschaft des Kantons Aargau,
Frey-Herosé-Strasse 12, Wielandhaus, 5001 Aarau,
Obergericht des Kantons Aargau, 1. Strafkammer, Obere Vorstadt 38, 5000 Aarau.

Gegenstand
6P.51/2005
Art. 9 und 29 Abs. 2 BV sowie Art. 6 EMRK (Strafverfahren; Willkür, rechtliches Gehör),

6S.141/2005
mehrfache versuchte Urkundenfälschung,

Staatsrechtliche Beschwerde (6P.51/2005) und Nichtigkeitsbeschwerde (6S.141/2005) gegen das Urteil des Obergerichts des Kantons Aargau, 1. Strafkammer, vom 24. Februar 2005.

Sachverhalt:

A.
Das Bezirksgericht Baden erklärte X._____ mit Urteil vom 13. Mai 2003 der mehrfachen versuchten Urkundenfälschung schuldig und verurteilte ihn zu 8 Monaten Gefängnis, unter Anrechnung der ausgestandenen Untersuchungshaft und unter Gewährung des bedingten Strafvollzugs bei einer Probezeit von zwei Jahren. Die Zivilforderungen verwies es auf den Zivilweg.

In teilweiser Gutheissung der vom Beurteilten geführten Berufung setzte das Obergericht des Kantons Aargau mit Urteil vom 24. Februar 2005 die ausgesprochene Freiheitsstrafe auf 6 Monate Gefängnis herab. In den übrigen Punkten bestätigte es das erstinstanzliche Urteil.

B.
X._____ führt sowohl staatsrechtliche Beschwerde als auch eidgenössische Nichtigkeitsbeschwerde, mit denen er je beantragt, das angefochtene Urteil sei in den Dispositivziffern 1. - 4. aufzuheben und die Sache zur Ergänzung resp. neuer Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Ferner ersucht er um Erteilung der aufschiebenden Wirkung.

C.
Das Obergericht des Kantons Aargau hat auf Gegenbemerkungen verzichtet. Die Staatsanwaltschaft hat sich zum Gesuch um aufschiebende Wirkung nicht vernehmen lassen. Auf Vernehmlassung zur Nichtigkeitsbeschwerde hat sie verzichtet. Vernehmlassungen zur staatsrechtlichen Beschwerde wurden nicht eingeholt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

I. Staatsrechtliche Beschwerde

1.
1.1 Das Obergericht geht von folgendem Sachverhalt aus:
Der Beschwerdeführer war zum Tatzeitpunkt Mitglied des Verwaltungsrates und als Direktor Mitglied der Konzernleitung der A._____-Holding. Innerhalb des Verwaltungsrates war er Finanzchef der A._____-Gruppe. Zudem fungierte er als Geschäftsführer a.i. der A._____-Leasing und Finanzierungs AG und war Direktor der A._____-Finanz AG, zweier Tochtergesellschaften der A._____-Holding. Verwaltungsratspräsident der A._____-Holding war der ebenfalls angeklagte Y._____.
Mit Vertrag vom 25. Juli 1991 gewährte die A._____-Finanz AG der B._____-Holding, deren Hauptaktionär und Verwaltungsratspräsident Y._____ war, ein Darlehen über den Betrag von Fr. 12 Mio. für eine Laufzeit von drei Monaten. Der Vertrag wurde seitens der A._____-Finanz AG u.a. vom Beschwerdeführer und seitens der B._____-Holding u.a. von Y._____ unterzeichnet.
Das Darlehen wurde nach mehrmaliger Verlängerung auf Drängen von S._____, Verwaltungsratsmitglied der A._____-Holding, und der Revisionsstelle schliesslich auf den 31. März 1992 zurückbezahlt, so dass es am Bilanzstichtag in den Büchern der A._____-Gruppe nicht mehr existierte. Für die Rückzahlung des Darlehens gewährte die D._____-Bank der B._____-Holding einen Festgeldvorschuss in der Höhe von Fr. 12 Mio. bis zum 30. April 1992. Sie eröffnete hiezu für die A._____-Holding ein Festgeldkonto und schrieb diesem Konto die Fr. 12 Mio. direkt gut. Die A._____-Holding nahm dabei den Betrag von Fr. 12 Mio. als Treuhänderin in eigenem Namen für ihre Tochtergesellschaft A._____-Finanz AG entgegen. Diese Festgeldanlage sollte der D._____-Bank von der A._____-Holding gleichzeitig als Sicherheit für ihren Kredit an die B._____-Holding verpfändet werden, was in Wirklichkeit indes nicht rechtsgültig geschah. In der Folge wurden Ende Mai 1992 von der A._____-Finanz AG zugunsten der B._____-Holding zwei neue Darlehensverträge über DM 5 Mio. und Fr. 7,5 Mio. erstellt. Der Darlehensbetrag von Fr. 12 Mio. wurde gestützt auf einen Vergütungsauftrag der A._____-Holding vom 28. Mai 1992 am folgenden Tag vom Festgeldkonto bei der D._____-Bank auf das Konto der B._____-Holding überwiesen. Durch dieses Vorgehen war wirtschaftlich gesehen der Zustand vor der Rückzahlung des Darlehens per 31. März 1992 wieder hergestellt. Das neue Darlehen musste per 31. Dezember 1992 nach ebenfalls mehrmaliger Verlängerung bei der A._____-Holding im vollen Betrag wertberichtigt werden.

1.2 Die Anklage wirft dem Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang Falschbeurkundung in Bezug auf die kaufmännische Buchführung vor. Er habe es unterlassen, die (vermeintliche) Verpfändung der Festgeldanlage der A._____-Holding bei der D._____-Bank als Sicherheit zugunsten des Darlehens der D._____-Bank an die B._____-Holding in den Jahresrechnungen der A._____-Finanz AG und der A._____-Holding sowie in der konsolidierten Konzernrechnung entsprechend Art. 670 Abs. 1 aOR als Eventualverpflichtung auszuweisen. Darüber hinaus hätte angesichts der schlechten finanziellen Situation der B._____-Holding, gleich wie wenn das Darlehen effektiv weiter bestanden hätte, eine Wertberichtigung bei der A._____-Finanz AG vorgenommen und auch in der Konzernrechnung ein um Fr. 12 Mio. schlechteres Ergebnis ausgewiesen werden müssen. Schliesslich wäre im Jahresabschluss der A._____-Holding eine Korrektur hinsichtlich der Beteiligung an der A._____-Finanz AG vorzunehmen gewesen.
Im Weiteren legt die Anklage dem Beschwerdeführer zur Last, er habe am 11. Mai 1992 bzw. am 4. September 1992 zuhanden der Kontrollstelle zwei inhaltlich unwahre Vollständigkeitserklärungen der A._____-Finanz AG bzw. der A._____-Holding betreffend den Abschluss per 31. März 1992 ausgestellt. Darin habe er wahrheitswidrig bestätigt, dass ausser den bilanzierten Passiven und den aufgeführten Eventualverpflichtungen keine weiteren Verbindlichkeiten bestünden und in der vorgelegten Buchhaltung alle das Geschäftsjahr 1991/1992 betreffenden buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle enthalten seien.

2.
2.1 Der Beschwerdeführer rügt eine Verletzung des Anspruchs auf ein unparteiisches und unbefangenes Gericht im Sinne von Art. 30 Abs. 1 BV. Aus dem erstinstanzlichen Urteil ergebe sich, dass das Gericht durch einen Artikel in der Schweizerischen Handelszeitung vom 7. Oktober 1993 beeinflusst worden sei.

2.2 Gemäss Art. 30 Abs. 1 BV und Art. 6 Ziff. 1 EMRK hat der Einzelne Anspruch darauf, dass seine Sache von einem unbefangenen, unvoreingenommenen und unparteiischen Richter beurteilt wird. Nach der Rechtsprechung wird die Voreingenommenheit des Richters bejaht, wenn Umstände vorliegen, die bei objektiver Betrachtung geeignet sind, Misstrauen in seine Unparteilichkeit zu erwecken. Solche Umstände können entweder in einem bestimmten Verhalten des betreffenden Richters oder in gewissen äusseren Gegebenheiten funktioneller und organisatorischer Natur begründet sein. Dabei genügt es, wenn Umstände vorliegen, welche bei objektiver Betrachtung den Anschein der Befangenheit und Voreingenommenheit erwecken. Dass der Richter tatsächlich befangen ist, setzt der Ablehnungsgrund nicht voraus (vgl. hiezu BGE 114 Ia 50 E. 3b und c; 131 I 24 E. 1.1; 126 I 68 E. 3).

2.3 Was der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang vorbringt, vermag keinen Anschein der Befangenheit der im erstinstanzlichen Verfahren mitwirkenden Richter des Bezirksgerichts Baden zu begründen. Zwar trifft zu, dass nach der Rechtsprechung auch eine Medienkampagne ein Gericht zu Gunsten oder zu Lasten einer Partei beeinflussen oder es so unter Druck setzen kann, dass es in seiner Entscheidung nicht mehr frei ist (BGE 116 Ia 14 E. 7). Indessen ist nicht jeder beliebige Einfluss, dem der Richter im täglichen Leben ausgesetzt ist, geeignet, einen Verdacht auf Parteilichkeit zu begründen. Über Strafverfahren wird in den Medien regelmässig berichtet. Dementsprechend kann vom Richter erwartet werden, dass er den Stellenwert der Prozessberichterstattung richtig einschätzen kann und seine richterliche Unabhängigkeit auch in einem Verfahren bewahrt, welches ein weit über das übliche Mass hinausgehendes Medienecho erfährt. Selbst in einem solchen Verfahren erscheint ein Richter daher nur als befangen, wenn objektive Anzeichen dafür bestehen, dass ihn die einseitige Medienberichterstattung tatsächlich beeinflusst hat.
Konkrete Verhaltensweisen oder Äusserungen der erstinstanzlichen Richter, die bei objektiver Betrachtung den Anschein erweckten, sie hätten sich aufgrund des fraglichen Artikels in der Schweizerischen Handelszeitung schon vor dem Prozess eine abschliessende Meinung über den Ausgang des Verfahrens gebildet, werden vom Beschwerdeführer nicht genannt. Der pauschale Hinweis auf die "nonverbale Kommunikation mit den Mitteln der (bewussten und unbewussten) Mimik und Körpersprache der Mitglieder des Kollegiums" erlaubt jedenfalls keinen Rückschluss auf den Anschein einer allfälligen Voreingenommenheit. Der Beschwerdeführer leitet den Anschein der Befangenheit letztlich allein aus dem Ergebnis des erstinstanzlichen Verfahrens ab. Dass ein Gericht in einem Strafverfahren eine Person nach deren Auffassung zu Unrecht einer strafbaren Handlung schuldig erklärt, genügt für den Anschein seiner Befangenheit jedoch nicht.
Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet. Bei diesem Ergebnis kann offen bleiben, ob der Beschwerdeführer die Rüge rechtzeitig erhoben hat.

3.
3.1 Der Beschwerdeführer macht ferner eine Verletzung des Anklagegrundsatzes geltend. Das Obergericht habe den Verfahrensgegenstand auf zwei in der Anklageschrift nicht enthaltene Vorwürfe ausgedehnt.

3.2 Der Anklagegrundsatz dient dem Schutz der Verteidigungsrechte des Angeklagten und konkretisiert insofern das Prinzip der Gehörsgewährung (Art. 29 Abs. 2 BV und Art. 6 EMRK; BGE 120 IV 348 E. 2b). Nach diesem Grundsatz können Gegenstand des gerichtlichen Verfahrens nur Sachverhalte sein, die dem Angeklagten in der Anklageschrift vorgeworfen werden. Diese muss die Person des Angeklagten sowie die ihm zur Last gelegten Delikte in ihrem Sachverhalt so präzise umschreiben, dass die Vorwürfe im objektiven und subjektiven Bereich genügend konkretisiert sind (Umgrenzungsfunktion). An diese Anklage ist das Gericht gebunden. Zum anderen vermittelt sie dem Angeschuldigten die für die Durchführung des Verfahrens und die Verteidigung notwendigen Informationen. Sie dient insofern dem Schutz der Verteidigungsrechte des Angeklagten (Informationsfunktion). Beiden Funktionen kommt gleiches Gewicht zu (BGE 126 I 19 E. 2a; 120 IV 348 E. 2b und c; 116 Ia 455 E. 3a/cc, je mit Hinweisen; ferner BGE 103 Ia 6; Hauser/Schweri/Hartmann, Schweizerisches

Strafprozessrecht, 6. Aufl. Basel 2005, 50.6 f., 8 und 16 ff.).
In der kantonalen Strafprozessordnung ist der Anklagegrundsatz in § 25 StPO/AG festgelegt. Nach dieser Bestimmung darf sich die gerichtliche Beurteilung nur auf jene Personen und auf jene strafbaren Handlungen erstrecken, welche in der Anklage genannt werden (vgl. auch § 144 Abs. 1 StPO/AG).

3.3 Eine Verletzung des Anklagegrundsatzes ist nicht ersichtlich. Hauptvorwurf der Anklageschrift bildet im vorliegenden Kontext, der Beschwerdeführer habe es unterlassen, die Sicherstellung des der B._____-Holding von der D._____-Bank gewährten Darlehens mittels Verpfändung der Festgeldanlage durch die A._____-Holding als Eventualverpflichtung in der Jahresrechnung der A._____-Finanz AG und in der konsolidierten Konzernrechnung auszuweisen. Dieser Vorwurf ist in der Anklage klar umgrenzt, so dass die Verteidigungsrechte des Beschwerdeführers insofern gewahrt sind. Als blosse Folge dieser Unterlassungen umschreibt die Anklageschrift den Vorwurf, es seien auch in der Jahresrechnung der A._____-Holding und der konsolidierten Konzernrechnung rechtlich erhebliche Tatsachen zum Nachteil der Kapitalanleger unrichtig beurkundet worden. Diese Folgen werden dem Beschwerdeführer in der Anklageschrift indes nicht als eigenständige strafbare Handlungen angelastet. Sie stellen daher auch keine in sich abgeschlossenen Anklagepunkte dar, sondern gehen im Hauptvorwurf auf. Dasselbe gilt hinsichtlich der Korrektur in Bezug auf die Beteiligung der A._____-Holding an der A._____-Finanz AG.
Diesen in der Anklageschrift klar umgrenzten Lebensvorgang legt das Obergericht seinem Schuldspruch zugrunde. Es nimmt an, die fragliche Eventualverpflichtung hätte - wenn die Verpfändung der Festgeldforderung zustande gekommen wäre - sowohl in der Jahresrechnung der Holdinggesellschaft als auch in der Jahresrechnung der A._____-Finanz AG per 31. März 1992 aufgeführt werden müssen. Desgleichen wären Rückstellungen und Wertberichtigungen in der Bilanz vorzunehmen gewesen, die sich auf die Erfolgsrechnung ausgewirkt hätten. Das Obergericht dehnt den Anklagesachverhalt somit entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers nicht auf weitere Punkte aus. Von daher wäre auch eine Verletzung der Begründungspflicht zu verneinen, sofern das Obergericht in einem Teilpunkt den Beschwerdeführer nicht als schuldig hätte ansehen wollen.

Die Beschwerde erweist sich auch in diesem Punkt als unbegründet.

4.
4.1 Schliesslich rügt der Beschwerdeführer Willkür und eine Verletzung des Grundsatzes "in dubio pro reo". Er bringt vor, die Annahme des Obergerichts, er habe ein besseres Geschäftsergebnis als das tatsächlich erzielte darstellen wollen, sei unhaltbar. Denn der Jahresgewinn werde von im Anhang aufgeführten Eventualverpflichtungen nicht tangiert. Auswirkungen auf das Geschäftsergebnis hätten allein Wertberichtigungen von Aktiven. Ein Wertberichtigungsbedarf habe aber in Bezug auf das Darlehen der B._____-Holding im Vorfeld des Bilanzstichtages vom 31. März 1992 nicht bestanden, da die Bonität der B._____-Holding aus damaliger Sicht aller Beteiligten gut gewesen sei. Unhaltbar sei ferner die Annahme des Obergerichts, er habe die Kapitalanleger und Aktionäre über die Verschlechterung des Geschäftsergebnisses täuschen wollen und er habe in unrechtmässiger Vorteilsabsicht gehandelt.

4.2 Der Tatbestand der Urkundenfälschung erfordert Vorsatz hinsichtlich aller objektiven Tatbestandsmerkmale, wobei Eventualvorsatz genügt. Gemäss Art. 18 Abs. 2 StGB begeht ein Verbrechen oder Vergehen vorsätzlich, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt. Eventualvorsatz ist gegeben, wenn der Täter den Eintritt des Erfolgs bzw. die Tatbestandsverwirklichung für möglich hält, aber dennoch handelt, weil er den Erfolg für den Fall seines Eintritts in Kauf nimmt, sich mit ihm abfindet, mag er ihm auch unerwünscht sein (BGE 131 IV 1 E. 2.2; 130 IV 58, je mit Hinweisen).
Im Weiteren verlangt der Tatbestand der Urkundenfälschung ein Handeln in der Absicht, jemanden am Vermögen oder an anderen Rechten zu schädigen oder sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen. Der erstrebte Vorteil bzw. die Schädigung müssen sich gerade aus dem Gebrauch der unechten bzw. unwahren Urkunde ergeben. Dies setzt eine Täuschungsabsicht voraus, die sich regelmässig aus dem Willen des Täters ergibt, die Urkunde als echt bzw. wahr zu verwenden. Dass eine Person tatsächlich getäuscht wird, ist nicht erforderlich (BGE 121 IV 216 E. 4 mit Hinweisen). Die Vorteilsabsicht umfasst nicht bloss vermögensrechtliche Vorteile, sondern jegliche Besserstellung (BGE 118 IV 254 E. 5). Die Unrechtmässigkeit der

Vorteilsverschaffung folgt dabei nicht nur aus dem angestrebten Ziel, sondern kann sich auch aus den eingesetzten Mitteln ergeben (BGE 121 IV 90 E. 2b, S. 93).

4.3 Was der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang vorbringt, ist, soweit es sich nicht in einer blossen appellatorischen Kritik am angefochtenen Urteil erschöpft, nicht geeignet, Willkür darzutun.
Das Obergericht gelangt aufgrund der in den Akten befindlichen Korrespondenz zwischen dem Beschwerdeführer und der D._____-Bank, seiner Funktion als Verwaltungsrat der A._____-Holding und als für Finanzierungen und Kapitalanlagen zuständiges Mitglied der Konzernleitung sowie aufgrund der Aussagen eines Verwaltungsrates der A._____-Holding und des Geschäftsführers bei der Revisionsstelle zum Schluss, der Beschwerdeführer habe um die Umfinanzierung des Darlehens gewusst. Dass er sich mit dem Darlehen an die B._____-Holding bzw. mit der Eventualverpflichtung befasst haben musste, ergibt sich nach Auffassung des Obergerichts auch aus seiner Aussage an der Verwaltungsratssitzung vom 24. August 1992, nach welcher am Bilanzstichtag vom 31. März 1992 die Entflechtung zwischen der A._____-Gruppe und der B._____-Holding verwirklicht worden sei. Mit Recht nimmt das Obergericht in Anbetracht der Umstände an, es erscheine als unglaubwürdig, dass er die Eventualverpflichtung einfach vergessen habe. Der Beschwerdeführer sei von einer gültig zustande gekommenen Pfandbestellung ausgegangen, habe die daraus resultierenden buchhalterischen Pflichten gekannt und diesen mit direktem Vorsatz zuwider gehandelt. Damit habe er auch ein besseres Geschäftsergebnis dargestellt, als es in Wirklichkeit erzielt worden sei, was sich zum Nachteil möglicher Kapitalanleger sowie der Aktionäre hätte auswirken können.
Dieser Schluss ist jedenfalls nicht offensichtlich unhaltbar. Denn nach ständiger Rechtsprechung genügt für den Nachweis von Willkür nicht, dass das angefochtene Urteil mit der Darstellung des Beschwerdeführers nicht übereinstimmt oder eine andere Lösung oder Würdigung vertretbar erscheint oder gar vorzuziehen wäre (BGE 127 I 54 E. 2b mit Hinweisen). Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet, soweit sie den Begründungsanforderungen von Art. 90 Abs. 1 lit. b OG überhaupt genügt.

5.
Aus diesen Gründen ist die staatsrechtliche Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

II. Nichtigkeitsbeschwerde

6.
6.1 Die Nichtigkeitsbeschwerde kann nur damit begründet werden, dass die angefochtene Entscheidung eidgenössisches Recht verletze (Art. 269 Abs. 1 BStP). Ausführungen, die sich gegen die tatsächlichen Feststellungen des Entscheides richten, sowie das Vorbringen neuer Tatsachen sind unzulässig (Art. 273 Abs. 1 lit. b BStP). Der Kassationshof ist im Verfahren der Nichtigkeitsbeschwerde an den von der kantonalen Behörde festgestellten Sachverhalt gebunden (Art. 277bis Abs. 1 BStP). Auf die Beschwerde kann somit nicht eingetreten werden, soweit sich der Beschwerdeführer darin gegen die Feststellung des Vorsatzes wendet.

6.2 Gemäss Art. 277 BStP hebt der Kassationshof das angefochtene Urteil auf und weist die Sache an die kantonale Behörde zurück, wenn die Entscheidung an derartigen Mängeln leidet, dass die Gesetzesanwendung nicht nachgeprüft werden kann. Die Bestimmung vermittelt dem Beschwerdeführer keinen selbständigen Beschwerdegrund (BGE 117 Ia 1 E. 1b mit Hinweisen). Soweit der Beschwerdeführer eine Verletzung von Art. 277 BStP rügt, ist auf seine Beschwerde ebenfalls nicht einzutreten.

7.
Nach den verbindlichen Feststellungen der kantonalen Instanzen war die Festgeldforderung der A._____-Holding mangels eines schriftlichen Pfandvertrages nicht gültig verpfändet worden, so dass die Eventualverpflichtung in Wirklichkeit nicht bestand. Die Buchführung der A._____-Holding, der A._____-Finanz AG und des Konzerns sei daher wahr gewesen. Demzufolge seien auch die beiden Vollständigkeitserklärungen nicht unwahr gewesen. Indes sei der Beschwerdeführer stets davon ausgegangen, die Eventualverpflichtung habe rechtsgültig bestanden, so dass er einem Sachverhaltsirrtum zu seinen Ungunsten erlegen sei. Aufgrund dessen sprachen ihn die kantonalen Instanzen in Bezug auf die drei Abschlüsse und die beiden Vollständigkeitserklärungen lediglich des untauglichen Versuchs der Falschbeurkundung schuldig.

Dies wird vom Beschwerdeführer zu Recht nicht beanstandet. Da die Eventualverpflichtung in Wirklichkeit nicht bestand, hat der Beschwerdeführer keine unwahre Tatsache beurkundet, indem er sie in der Jahresrechnung nicht auswies und zwei Vollständigkeitserklärungen abgab. Sein Vorsatz richtete sich indes auf die Verwirklichung eines Sachverhalts, der jedenfalls hinsichtlich der kaufmännischen Buchführung vom Tatbestand der Falschbeurkundung erfasst wird, so dass die Vorinstanz zu Recht untauglichen Versuch annahm. Anders läge es nur, wenn ein Wahndelikt vorläge, bei dem der Täter irrigerweise meint, die in Wahrheit straflose Handlung sei strafrechtlich verboten. Dies ist hier jedoch nicht der Fall, denn die kaufmännische Buchführung geniesst nach der Rechtsprechung seit jeher erhöhte Glaubwürdigkeit, so dass bei der Unterlassung von gebotenen Buchungen zur Erzielung eines besseren Ergebnisses der Jahresrechnung der Tatbestand der Falschbeurkundung eingreift (BGE 120 IV 199 E. 3e; vgl. auch Günter Stratenwerth, Schweizerisches Strafrecht, Allg. Teil I, 3. Aufl., Bern 2005, § 12 N 20).

8.
8.1 Gemäss Art. 251 Ziff. 1 StGB macht sich der Urkundenfälschung schuldig, wer in der Absicht, jemanden am Vermögen oder an andern Rechten zu schädigen oder sich oder einem andern einen unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen, eine Urkunde fälscht oder verfälscht, die echte Unterschrift oder das echte Handzeichen eines andern zur Herstellung einer unechten Urkunde benützt oder eine rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet oder beurkunden lässt. Die Tatbestände des Urkundenstrafrechts schützen das Vertrauen, welches im Rechtsverkehr einer Urkunde als einem Beweismittel entgegengebracht wird. Mittel zum Beweis kann nur sein, was generell geeignet ist, Beweis zu erbringen. Als Urkunden gelten deshalb unter anderem nur Schriften, die bestimmt und geeignet sind, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen (Art. 110 Ziff. 5 Abs. 1 StGB).
Die Urkundenfälschung i.e.S. erfasst das Herstellen einer unechten Urkunde, deren wirklicher Aussteller mit dem aus ihr ersichtlichen Urheber nicht identisch ist. Demgegenüber betrifft die Falschbeurkundung die Errichtung einer echten, aber unwahren Urkunde, bei der also der wirkliche und der in der Urkunde enthaltene Sachverhalt nicht übereinstimmen. Die Falschbeurkundung erfordert eine qualifizierte schriftliche Lüge. Eine solche wird nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur angenommen, wenn der Urkunde eine erhöhte Glaubwürdigkeit zukommt und der Adressat ihr daher ein besonderes Vertrauen entgegenbringt. Dies ist der Fall, wenn allgemein gültige objektive Garantien die Wahrheit der Erklärung gegenüber Dritten gewährleisten, wie sie unter anderem in der Prüfungspflicht einer Urkundsperson oder in gesetzlichen Vorschriften wie etwa den Bilanzvorschriften der Art. 958 ff. OR liegen, die gerade den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen. Blosse Erfahrungsregeln hinsichtlich der Glaubwürdigkeit irgendwelcher schriftlicher Äusserungen genügen dagegen nicht, mögen sie auch zur Folge haben, dass sich der Geschäftsverkehr in gewissem Umfang auf entsprechende Angaben verlässt (BGE 117 IV 35 E. 1; zuletzt 129 IV
130 E. 2.1 und 128 IV 265 E. 1.1.1, je mit Hinweisen).
Nach ständiger Rechtsprechung wird der kaufmännischen Buchführung und ihren Bestandteilen bezüglich der in ihnen aufgezeichneten wirtschaftlichen Sachverhalte kraft Gesetzes (Art. 957 OR) Wahrheitsgarantie zuerkannt (zuletzt BGE 129 IV 130 E. 2.2 mit Hinweisen). 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. Eine falsche Buchung erfüllt den Tatbestand der Falschbeurkundung, wenn sie ein falsches Gesamtbild der Buchführung zeichnet und dabei Buchungsvorschriften und -grundsätze verletzt, die errichtet worden sind, um die Wahrheit der Erklärung und damit die erhöhte Glaubwürdigkeit der Buchführung zu gewährleisten. Blosse Verstösse gegen zivilrechtliche Buchungsvorschriften genügen jedoch nicht. Solche Grundsätze werden namentlich in den gesetzlichen Bestimmungen über die ordnungsgemässe Rechnungslegung des Aktienrechts in Art. 662a ff. OR und in den Bilanzvorschriften in Art. 958 ff. OR aufgestellt, die den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen (BGE 129 IV 130 E. 2.3 mit Hinweisen).

8.2 Gemäss Art. 670 aOR sind Bürgschaften, Garantieverpflichtungen und Pfandbestellungen zugunsten Dritter in der Bilanz oder in einer Beilage je in einer Gesamtsumme aufzuführen (Abs. 1; vgl. Art. 663b Ziff. 1 OR). Für Vermögenseinbussen, die hieraus zu erwarten sind, ist in der Bilanz durch Rücklagen (Rückstellungen) Deckung zu verschaffen (Abs. 2; vgl. Art. 669 Abs. 1 OR). Ausweispflichtige Eventualverpflichtungen sind bedingte Verbindlichkeiten, die auf Verpflichtungen zugunsten Dritter gründen und denen bei Inanspruchnahme

entsprechende Forderungen gegenüberstehen (BGE 116 II 533 E. 2a/aa/aaa).

8.3 Die Vorinstanz geht zu Recht davon aus, die beabsichtigte Verpfändung der Festgeldforderung von Fr. 12 Mio. hätte gemäss Art. 670 Abs. 1 aOR als Eventualverpflichtung in der Jahresrechnung der A._____-Finanz AG sowie in der konsolidierten Konzernrechnung ausgewiesen werden müssen. Zudem hätte angesichts der schlechten finanziellen Situation der B._____-Holding, gleich wie wenn das Darlehen effektiv weiterbestanden hätte, bei der A._____-Finanz AG eine Wertberichtigung vorgenommen werden müssen. Die Unterlassung dieser Buchungen ist, da die Jahresrechnung als Ganzes ein besseres Bild als in Wirklichkeit zeigte, als Falschbeurkundung zu qualifizieren (vgl. Niklaus Schmid, Fragen der Falschbeurkundung bei Wirtschaftsdelikten, ZStrR 95/1978 S. 294 ff.).
Was der Beschwerdeführer hiegegen einwendet, führt zu keinem anderen Ergebnis. Zwar trifft zu, dass die B._____-Holding per 31. März 1992 das Darlehen an die A._____-Finanz AG zurückbezahlt hat. Dies war ihr aber nur möglich, weil die D._____-Bank ihr hiefür Kredit gewährte, für welchen die A._____-Finanz AG Sicherheit leistete, was in Übereinstimmung mit der Vorinstanz bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Fortbestand des Darlehens zu würdigen ist. Damit wäre auch eine Wertberichtigung geboten gewesen. Es mag zwar zutreffen, dass Wertberichtigungen auf Eventualverpflichtungen oder anderen Verbindlichkeiten nicht vorgenommen werden können. Indes wirft dies die Vorinstanz dem Beschwerdeführer nicht vor. Sie legt ihm vielmehr zur Last, er habe die Eventualverpflichtung nicht im Anhang zur Jahresrechnung der A._____-Holding und der A._____-Finanz AG aufgeführt und habe auch keine Rückstellungen und Wertberichtigungen in der Bilanz vorgenommen. Die Wertberichtigungen beziehen sich somit nicht auf die Eventualverpflichtung. Vielmehr hätten ein Wertberichtigungsaufwand bei der A._____-Finanz AG in der Erfolgsrechnung und auf der Passivseite der Bilanz ein Rückstellungskonto in der Höhe von Fr. 12 Mio.
ausgewiesen werden müssen. Schliesslich trifft zu, dass die Vorinstanz ausführt, die Eventualverpflichtung hätte auch im Anhang zur Jahresrechnung der A._____-Holding aufgeführt werden müssen. Insofern handelt es sich indes offensichtlich um ein Versehen, das gemäss Art. 277bis Abs. 1 BStP von Amtes wegen berichtigt werden kann. Denn gemäss der Anklageschrift wird dem Beschwerdeführer lediglich vorgeworfen, er hätte die Eventualverpflichtung abgesehen von der Jahresrechnung der A._____-Finanz AG auch in derjenigen des Konzerns ausweisen müssen.
Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet.

9.
9.1 Der Beschwerdeführer macht hinsichtlich der beiden von ihm ausgestellten Vollständigkeitserklärungen zuhanden der Kontrollstelle vom 11. Mai 1992 und vom 4. September 1992 geltend, den Schriften komme angesichts ihrer beschränkten inhaltlichen Bedeutung keine erhöhte Glaubwürdigkeit zu. Dies ergebe sich daraus, dass das Ergebnis der Abschlussprüfung nicht geschmälert werde, wenn eine Vollständigkeitserklärung fehle oder explizit verweigert werde. Umgekehrt könne daher auch nicht angenommen werden, die Erklärung vermöge die Vollständigkeit der an die Revisionsstelle weitergeleiteten Informationen zu beweisen. Dies gelte im vorliegenden Fall besonders hinsichtlich der für die A._____-Holding am 4. September 1992 abgegebenen Erklärung. Die Prüfungsberichte der Revisionsstelle an die Generalversammlung datierten vom 3. Juli 1992, so dass die Revisionsstelle der Vollständigkeitserklärung offensichtlich keinerlei Gewicht beigemessen habe.

9.2 Die Vorinstanz nimmt an, der Vollständigkeitserklärung komme aufgrund der besonders vertrauenswürdigen und garantenähnlichen Stellung des Verwaltungsrates als Aussteller sowie aufgrund des Umstandes, dass dieser damit Verantwortung für die Vollständigkeit der Auskünfte übernehme, erhöhte Überzeugungskraft zu. Es sei der Revisionsstelle praktisch nicht möglich, alle Geschäftsvorgänge einer Gesellschaft zu kontrollieren, weshalb sie sich auch auf diese Äusserungen des Verwaltungsrates verlassen können müsse. Für die Urkundenqualität sei auch nicht entscheidend, ob die Erklärung erst nach der Erstellung der Jahres- oder Konzernrechnung abgegeben werde. Denn die Prüfungsarbeiten der Revisionsstelle gälten erst mit Abschluss ihres Berichts, in einem weiteren Sinne sogar erst nach Beschlussfassung der Generalversammlung über die Genehmigung der Jahresrechnung als beendet. Nach der Vornahme der eigentlichen Prüfungshandlungen sei die Abschlussprüfung daher noch nicht abgeschlossen.
9.3
9.3.1 Die Vollständigkeits- oder Bilanzerklärung steht im Zusammenhang mit der Auskunftspflicht des Verwal-

tungsrates gegenüber der Revisionsstelle (Art. 728 Abs. 2 aOR). In ihr bestätigt der Verwaltungsrat zuhanden der Revisionsstelle, dass in den Büchern alle buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle erfasst und alle bilanzierungspflichtigen Vermögenswerte und Verpflichtungen berücksichtigt sind sowie allen bilanzierungspflichtigen Risiken und Werteinbussen Rechnung getragen worden ist. Die Erklärung dient der Abgrenzung der Verantwortlichkeiten, indem sie klar stellt, dass Verwaltungsrat oder Geschäftsleitung des Unternehmens die Verantwortung für die Vollständigkeit der Auskünfte tragen. Im Weiteren dient sie der Erfassung von Vorgängen, die sich nicht in der Jahresrechnung niederschlagen. Gleichzeitig bezweckt sie den Schutz der Revisionsstelle vor Haftung. Die Vollständigkeitserklärung ersetzt die Prüfungshandlungen indes nicht (Rolf Watter, Basler Kommentar, OR II, 2. Aufl. Basel 2002, N 25 zu Art. 728; Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998, Bd. 2 N 3.264 S. 157 f.; Grundsätze zur Abschlussprüfung [GzA], Treuhand-Kammer, Ausgabe 2001, Nr. 7; Peter Böckli, Neuerungen im Verantwortlichkeitsrecht für die Revisionsstelle,
Zürich 1994, S. 47 f.; Giorgio Behr/Arthur Buck, Die Bilanzerklärung, in Schweizer Treuhänder 1976, Nr. 10 S. 26 ff.).

9.3.2 Das Bundesgericht hat der Vollständigkeitserklärung in einem früheren Entscheid erhöhte Überzeugungskraft und eine besondere Funktion zuerkannt. Die fragliche Erklärung sei nicht einfach eine schriftliche Behauptung, sondern ein Dokument, mit dem die Vollständigkeit der Buchhaltung bewiesen werden solle und bewiesen werden könne. Die Revisionsstelle habe in der Regel keine Möglichkeit zu überprüfen, ob die Vollständigkeitserklärung richtig sei, sondern müsse sich auf die verbindliche Äusserung der massgebenden Angestellten und Organe der Aktiengesellschaft verlassen (BGE 105 IV 189 E. 2d, S. 193 f.).

9.3.3 Diese Rechtsprechung hält einer Überprüfung im Lichte der neueren Praxis zur Falschbeurkundung (seit BGE 117 IV 35) nicht stand.

Dies ergibt sich in erster Linie daraus, dass die Vollständigkeitserklärung gesetzlich nicht als Bestandteil der kaufmännischen Buchführung vorgeschrieben ist und ihr von daher keine erhöhte Glaubwürdigkeit in Bezug auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Buchhaltung zukommt (vgl. schon Max Lebedkin, Bilanzerklärung als Urkunde?, SJZ 77/1981, 75). Dass sie in der Praxis dennoch von der Revisionsstelle regelmässig vom Verwaltungsrat einverlangt wird, ändert daran nichts (Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 3. Aufl. Zürich 2004, § 15 N 142; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 33 N 29 f.; vgl. auch Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht]sowie zum BG über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBl 2004, S. 4031 [ad Art. 730b Abs. 1 OR]). Eine erhöhte Glaubwürdigkeit kommt der Vollständigkeitserklärung aber auch aufgrund ihrer Funktion nicht zu. Dies gilt im besonderen Masse, soweit die Schrift der Entlastung der Revisionsstelle in einem allfälligen Verantwortlichkeitsprozess dient. Eine besondere Garantie für die Wahrheit lässt sich auch nicht aus der besonders vertrauenswürdigen Stellung des
Verwaltungsrates ableiten, denn eine solche kommt ihm im Verhältnis zur Revisionsstelle nicht zu. Denn die Vollständigkeitserklärung ist nicht nur Grundlage, sondern auch Objekt der Prüfungsarbeit (Böckli, a.a.O., S. 48). Der Prüfer darf sich denn auch nicht auf sie verlassen, sondern muss, wenn er begründete Zweifel an der Vollständigkeit und Richtigkeit der Bestätigungen hat, die erforderlichen zusätzlichen Prüfungen vornehmen (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998, Bd 2, N 3.2642 S. 157 f.). Ausserdem hindert das Fehlen der Vollständigkeitserklärung die Prüfung nicht, sondern führt höchstens zu einer Anmerkung im Abschlussbericht (GzA 7 Ziff. 3.6 und 4.5).

Auch wenn somit die Vollständigkeitserklärung als zusätzliche, zusammenfassende und bekräftigende Erklärung der Richtigkeit der Buchhaltung im Rahmen der gesetzlichen Wahrheitspflicht des Buchführenden gegenüber der Revisionsstelle abgegeben wird (so Niklaus Schmid, Fragen der Falschbeurkundung bei Wirtschaftsdelikten, ZStrR 95/1978, 309 f.), unterscheidet sie sich doch erheblich von der Buchführung und auch von der Revision selbst. Die Buchführung dient in erster Linie der Selbstinformation des Unternehmens und damit der Förderung der Interessen der Betriebsangehörigen. Ausserdem bildet sie eine wichtige Voraussetzung für die Ausübung verschiedener Schutzrechte durch die Gesellschafter. Dem Revisionsbericht kommt besondere Bedeutung zu, weil die Revisionsstelle den Eigenkapitalgebern nicht zustehende Einsichts- und Kontrollrechte in finanziellen Belangen ersetzt. Sowohl Rechnungslegung als auch Rechnungsprüfung dienen schliesslich auch dem Schutz der Gläubiger und stellen in dieser Hinsicht Korrelate zum Fehlen der persönlichen Haftung der Gesellschafter dar (BGE 122 IV 25 E. 2b; Botschaft, BBl 2004, 3975 f.). Aus diesen Gründen wird beiden Instituten erhöhte Glaubwürdigkeit zuerkannt. Demgegenüber erschöpft sich die
Vollständigkeitserklärung in einer von der zuständigen Instanz gegenüber der Revisionsstelle abgegebenen Be-

hauptung, der im Falle der Unwahrheit lediglich der Charakter einer schriftlichen Lüge zukommt. Die Vollständigkeitserklärung erlangt daher gegenüber der Buchführung selbst keine eigenständige Bedeutung. Sind sowohl die kaufmännische Buchführung wie die Vollständigkeitserklärung inhaltlich unrichtig, erfolgt somit lediglich ein Schuldspruch wegen Falschbeurkundung in Bezug auf die Buchführung. Dass der Beschwerdeführer zwei unrichtige Vollständigkeitserklärungen abgegeben hat, erfüllt für sich allein somit den Tatbestand der Falschbeurkundung nicht.
Der Schuldspruch der mehrfachen versuchten Falschbeurkundung verletzt daher in diesem Punkt Bundesrecht. Die Beschwerde erweist sich insoweit als begründet.
10.
Aus diesen Gründen ist die Nichtigkeitsbeschwerde teilweise gutzuheissen, im Übrigen aber abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

III. Kosten
11.
Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt der Beschwerdeführer die Kosten des staatsrechtlichen Beschwerdeverfahrens (Art. 156 Abs. 1 OG). In Bezug auf die Nichtigkeitsbeschwerde sind ihm die Kosten im Rahmen seines Unterliegens zu auferlegen (Art. 278 Abs. 1 BStP). Soweit er obsiegt, steht ihm eine Parteientschädigung zu. Da Kosten- und Entschädigungsanteile sich die Waage halten, sind weder Kosten aufzuerlegen noch ist eine Parteientschädigung auszusprechen. Mit dem Entscheid in der Sache wird das Gesuch um aufschiebende Wirkung gegenstandslos.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.
Die eidgenössische Nichtigkeitsbeschwerde wird teilweise gutgeheissen, das Urteil des Obergerichts des Kantons Aargau vom 24. Februar 2005 aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Vorinstanz zurückgewiesen; im Übrigen wird sie abgewiesen, soweit auf sie einzutreten ist.

3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– für das staatsrechtliche Beschwerdeverfahren wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
Für das Verfahren der eidgenössischen Nichtigkeitsbeschwerde werden weder Kosten erhoben noch wird eine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Staatsanwaltschaft des Kantons Aargau und dem Obergericht des Kantons Aargau, 1. Strafkammer, schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 30. November 2005
Im Namen des Kassationshofes
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: