Urteilskopf

122 IV 25

4. Urteil des Kassationshofes vom 12. Februar 1996 i.S. Staatsanwaltschaft des Kantons Appenzell A.Rh. gegen J. und R. (Nichtigkeitsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 251 Ziff. 1 StGB, Art. 957 ff. und Art. 662a ff. OR; Falschbeurkundung, inhaltlich unrichtige Bilanz und Erfolgsrechnung einer Aktiengesellschaft, Inkaufnahme der Verwendung im nicht-fiskalischen Bereich.

Wer Vergünstigungen und Ausgaben privater Art als geschäftsbedingten Aufwand verbucht, erfüllt den Tatbestand der Falschbeurkundung. Ebenso begeht eine Falschbeurkundung, wer Lohnzahlungen auf einem sachfremden Aufwandkonto verbucht (E. 2).

Der Tatbestand der Falschbeurkundung kommt neben den in Betracht fallenden Bestimmungen des Steuerstrafrechts zur Anwendung, wenn der Täter die Verwendung der inhaltlich unrichtigen Urkunde im nicht-fiskalischen Bereich beabsichtigt oder in Kauf nimmt (Bestätigung der Rechtsprechung). Wer eine inhaltlich unrichtige Handelsbilanz einer Aktiengesellschaft erstellt, nimmt deren Verwendung im nicht-fiskalischen Bereich regelmässig in Kauf (E. 3).

Regeste (fr):
Art. 251 ch. 1 CP, art. 957 ss et 662a ss CO; faux intellectuel dans les titres, bilan et compte de profits et pertes d'une SA, dont le contenu est inexact. Acceptation de l'éventualité d'une utilisation dans un domaine non fiscal.

Celui qui comptabilise en tant que dépenses liées aux affaires des avantages et débours d'ordre privé réalise du point de vue objectif l'infraction de faux intellectuel dans les titres. Commet également un faux intellectuel dans les titres celui qui fait figurer des salaires sur un compte de dépenses inapproprié (consid. 2).

L'infraction de faux intellectuel dans les titres entre en considération à côté des dispositions du droit pénal fiscal, lorsque l'auteur a l'intention ou accepte de faire usage des documents falsifiés dans un domaine non fiscal (confirmation de la jurisprudence). Celui qui établit le bilan d'une société anonyme de façon que le contenu en soit inexact accepte en règle générale qu'il soit employé dans des domaines non fiscaux (consid. 3).

Regesto (it):
Art. 251 n. 1 CP, art. 957 segg. e 662a segg. CO; falsità ideologica, bilancio e conto economico inesatti di una SA, accettazione dell'eventualità di un loro impiego in ambito non fiscale.

Chi contabilizza vantaggi e spese di natura privata come uscite legate agli affari, adempie la fattispecie di falsità ideologica in documenti. Commette una falsità ideologica anche chi conteggia salari in un conto spese inappropriato (consid. 2).

Il reato di falsità ideologica è suscettibile di essere applicato parallelamente alle norme di diritto penale fiscale qualora l'agente abbia l'intenzione o accetti di utilizzare i documenti inesatti in ambito non fiscale (conferma della giurisprudenza). Chi redige in modo inesatto il bilancio di una società anonima, prende di norma in considerazione il suo impiego in ambito non fiscale (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 26

BGE 122 IV 25 S. 26

Das Kantonsgericht von Appenzell A.Rh. verurteilte J. am 28. April 1994 wegen mehrfachen Steuerbetruges sowie mehrfacher Urkundenfälschung zu 4 Monaten Gefängnis, bedingt bei einer Probezeit von 2 Jahren; R. wegen mehrfacher Gehilfenschaft zu Steuerbetrug und Urkundenfälschung zu 2 Monaten Gefängnis, bedingt bei einer Probezeit von 2 Jahren. Auf Appellation von J. und R. hin sprach sie das Obergericht von Appenzell A.Rh. am 19. September 1995 frei. Die Staatsanwaltschaft des Kantons Appenzell A.Rh. führt eidgenössische Nichtigkeitsbeschwerde mit dem Antrag, das Urteil des Obergerichts aufzuheben; dieses sei anzuweisen, J. und R. der Urkundenfälschung schuldig zu sprechen. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut

Erwägungen

aus folgenden Erwägungen:

1. Den Beschwerdegegnern wird vorgeworfen, sie hätten als Verantwortlicher der X. AG (Beschwerdegegner 1) bzw. als Treuhänder und Inhaber der Kontrollstelle dieser Firma (Beschwerdegegner 2) für die Jahre 1983-1986 falsche Bilanzen, Erfolgsrechnungen und Buchhaltungen erstellt bzw. erstellen lassen. Sie sollen Vergünstigungen und Ausgaben privater Art für den Beschwerdegegner 1 und Mitglieder seiner Familie in einem Betrag von insgesamt über Fr. 600'000.– zu Unrecht als geschäftsbedingten Aufwand verbucht haben.
a) Die Vorinstanz legt dar, der verbuchte Aufwand könne als Lohnbestandteil für die in leitenden Funktionen tätigen Mitglieder der Familie J. vereinbart worden sein. Es könne sich aber auch um verdeckte Gewinnausschüttungen gehandelt haben. Falls es sich um Lohnbestandteile handeln sollte, würde das Geschäftsergebnis nicht beeinflusst, wenn eine Ausgabe statt als Personalaufwand als Unkosten verbucht werde. Es sei nicht ersichtlich, inwieweit die Buchhaltung, insbesondere Erfolgsrechnungen und Bilanzen, handelsrechtlich und nicht bloss steuerrechtlich falsch seien.

BGE 122 IV 25 S. 27

Der Tatbestand der Falschbeurkundung sei in objektiver Hinsicht nicht nachgewiesen. Ausserdem falle ein Urkundendelikt, das ausschliesslich zum Zwecke der ungerechtfertigten Herabsetzung der Steuerschuld begangen werde, nicht unter Art. 251 StGB. Es sei nicht erwiesen, dass die Beschwerdegegner mit der Buchhaltung andere als steuerliche Vorteile zu erreichen beabsichtigten. b) Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz verletze Bundesrecht, indem sie annehme, eine Buchhaltung und eine Bilanz, welche Gewinnausschüttungen oder Lohnbestandteile für in leitender Funktion tätige Mitglieder der Inhaberfamilie einer Aktiengesellschaft als Sachaufwand aufführe, sei nicht unrichtig im Sinne von Art. 251 StGB. Wenn in einem Zeitraum von vier Jahren persönliche Leistungen an die wirtschaftlichen Inhaber einer Aktiengesellschaft im Umfang von Fr. 600'000.– zu Unrecht als Geschäftsaufwand ausgewiesen würden, sei die entsprechende Bilanz falsch, ungeachtet der Frage, ob es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen oder verdeckte Lohnzahlungen handle. Auch die Eventualbegründung der Vorinstanz sei bundesrechtswidrig. Nach der Rechtsprechung komme das gemeine Urkundenstrafrecht bereits dann zur Anwendung, wenn eine Verwendung der Urkunde im nicht-steuerlichen Bereich vom Eventualvorsatz erfasst sei. Es sei offensichtlich, dass der Vorsatz der Beschwerdegegner eine Verwendung der falschen Bilanzen auch gegenüber den Hausbanken umfasst habe.

2. a) Eine Falschbeurkundung gemäss Art. 251 Ziff. 1 StGB begeht, wer eine rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet oder beurkunden lässt, in der Absicht, jemanden am Vermögen oder an andern Rechten zu schädigen oder sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen. Im Unterschied zur

Urkundenfälschung im eigentlichen Sinn, welche das Herstellen einer unechten Urkunde erfasst, deren wirklicher mit dem aus ihr ersichtlichen Aussteller nicht identisch ist, betrifft die Falschbeurkundung die Errichtung einer echten, aber unwahren Urkunde, bei der also der wirkliche und der beurkundete Sachverhalt nicht übereinstimmen. Das Vertrauen darauf, dass über die Person des Ausstellers nicht getäuscht wird, ist und darf grösser sein als das Vertrauen, dass jemand nicht in schriftlicher Form lügt. Aus diesem Grund werden an die Beweisbestimmung und Beweiseignung einer Urkunde bei der Falschbeurkundung höhere Anforderungen gestellt und ist Art. 251 Ziff. 1 StGB, soweit es um

die Falschbeurkundung geht, restriktiv anzuwenden (BGE 121 IV 131 E. 2c mit Hinweisen). Eine qualifizierte schriftliche Lüge im Sinne der Falschbeurkundung wird deshalb nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur angenommen, wenn der Urkunde eine erhöhte Glaubwürdigkeit zukommt, d.h. wenn allgemein gültige objektive Garantien die Wahrheit der Erklärung gewährleisten, wie sie u.a. in der Prüfungspflicht einer Urkundsperson oder in gesetzlichen Vorschriften liegen, die, wie etwa die Bilanzvorschriften der Art. 958 ff. OR, gerade den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen. b) Die Buchführung dient in erster Linie der Selbstinformation des Unternehmens und damit der Förderung der Interessen der Betriebsangehörigen sowie dem Schutz der Gläubiger (KARL KÄFER, Berner Kommentar, vor Art. 957 OR N. 6.3, 6.8 ff. und 6.11 ff.; PETER ALBRECHT, Kommentar zum schweizerischen Strafrecht, Besonderer Teil, 2. Band, Art. 166 N. 3; vgl. auch BGE 101 IV 53 E. 1c). Ebenso beruhen die aktienrechtlichen Bestimmungen über die Rechnungslegung auf dem Gedanken der Kapitalerhaltung und stellen einen zentralen Ansatzpunkt für die Verantwortlichkeit des Verwaltungsrates und der Geschäftsleitung dar. Die Buchführung dient damit einerseits den Kapitaleignern, in deren Auftrag Verwaltung und Geschäftsleitung tätig sind, anderseits den Gläubigern und schliesslich bei hinreichender wirtschaftlicher Bedeutung auch einer weiteren Öffentlichkeit zur Information über die Ertragslage der Gesellschaft. Schliesslich erfüllt sie als Informationsgrundlage des Verwaltungsrates auch die Funktion eines Führungsinstruments (PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 2. Aufl., Zürich 1996, N. 794 ff.; vgl. auch FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, S. 688). Es kommt ihr in diesem Sinne Garantiefunktion zu. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes sind die kaufmännische Buchführung und ihre Bestandteile (Belege, Bücher, Buchhaltungsauszüge über Einzelkonten, Bilanzen oder Erfolgsrechnungen) denn auch im Rahmen der Falschbeurkundung als Absichtsurkunden kraft Gesetzes (Art. 957 OR) bestimmt und geeignet, Tatsachen von rechtlicher Bedeutung bzw. die in ihr enthaltenen Tatsachen zu beweisen, wobei für ihren Urkundencharakter der mit der Buchführung verfolgte Zweck keine Rolle spielt (BGE 108 IV 25 mit Hinweisen). Eine falsche Buchung erfüllt dann den Tatbestand der Falschbeurkundung, wenn sie Buchungsvorschriften und -grundsätze verletzt, die errichtet worden sind, um die Wahrheit der Erklärung und damit die erhöhte Glaubwürdigkeit der Buchführung zu

gewährleisten. Solche Grundsätze werden namentlich in den gesetzlichen Bestimmungen über die ordnungsgemässe Rechnungslegung des Aktienrechts in Art. 662a ff. OR und in den Bilanzvorschriften der Art. 958 ff. OR aufgestellt, die den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen. Nach Art. 957 Abs. 1 OR sollen mit der Buchführung die Vermögenslage des Geschäfts und die mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie die Betriebsergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre festgestellt werden können. Dasselbe bestimmt Art. 662a Abs. 1 OR für die Jahresrechnung bei der Aktiengesellschaft, die so aufgestellt werden muss, dass die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft möglichst zuverlässig

beurteilt werden kann. Art. 663 Abs. 3 OR sieht vor, dass unter Aufwand Material- und Warenaufwand, Personalaufwand, Finanzaufwand sowie Aufwand für Abschreibungen gesondert ausgewiesen werden müssen. Zwar waren diese Bestimmungen des neuen Aktienrechtes zum Zeitpunkt der den Beschwerdegegnern angelasteten Taten noch nicht in Kraft. Diese kaufmännischen Prinzipien waren jedoch schon früher allgemein anerkannt. Insbesondere ist es sowohl nach altem wie neuem Recht unzulässig, Vergünstigungen und Ausgaben privater Art als geschäftsbedingte Auslagen zu verbuchen. In dem nicht veröffentlichten Urteil vom 24. November 1994 in Sachen G. gegen Generalprokurator des Kantons Bern nahm der Kassationshof an, dass die Verbuchung von Lohnzahlungen an Schwarzarbeiter auf einem sachfremden Aufwandkonto den Tatbestand der Falschbeurkundung nach Art. 251 StGB erfüllt. Lohnzahlungen stellen in der Buchführung einer Unternehmung einen wichtigen Posten dar, da sie nicht beliebig veränderbar und mit nicht unerheblichen Folgekosten, namentlich Sozialabgaben, verknüpft sind. Ihre korrekte Verbuchung ist daher für die Unternehmung selbst, aber auch für ihre Gläubiger von besonderer Bedeutung. Die Falschbuchung von Lohnzahlungen als Sachaufwand beeinträchtigt die Funktion der Rechnungslegung schon als Führungsinstrument für den Verwaltungsrat. Weiss der Verwaltungsrat um die unrichtige Verbuchung, fällt dieser Gesichtspunkt zwar nicht ins Gewicht. Die Verfälschung der Buchführung lässt die Ertragslage des Geschäftes für Dritte jedoch in einem anderen Licht erscheinen. 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

Zahlungsfähigkeit einer Unternehmung beeinflussen.
c) Wer Vergünstigungen und Ausgaben privater Art zu Unrecht als geschäftsbedingt verbucht, erfüllt demnach den Tatbestand der Falschbeurkundung nach Art. 251 StGB. Ebenso begeht eine Falschbeurkundung, wer Lohnzahlungen auf einem sachfremden Aufwandkonto verbucht. Deshalb ist es unerheblich, ob die privaten Vergünstigungen und Ausgaben einen Lohnbestandteil für den Beschwerdegegner 1 und die Mitglieder seiner Familie darstellten. Waren sie Lohnbestandteil, so wären sie als solcher zu verbuchen gewesen. d) Die Beschwerdegegner machen geltend, die Vorinstanz sei aus tatsächlichen Gründen zum Schluss gekommen, der Tatbestand sei in objektiver Hinsicht nicht zur vollen Überzeugung des Gerichtes nachgewiesen. Der Einwand ist unzutreffend. Der Sache nach verneint die Vorinstanz den objektiven Tatbestand von Art. 251 StGB mit der Begründung, es spiele handelsrechtlich keine Rolle, ob eine Ausgabe als Personalaufwand oder als Sachaufwand verbucht werde. Nach dem Gesagten hält diese Begründung vor Bundesrecht nicht stand.

3. a) Nach ständiger Rechtsprechung werden Urkundendelikte, welche ausschliesslich einer Schädigung des Fiskus dienen (ungerechtfertigte Herabsetzung der Steuerschuld), vom Fiskalstrafrecht erfasst; Art. 251 StGB kommt nicht zur Anwendung, wenn der angestrebte unrechtmässige Vorteil ein Steuervorteil ist, Herstellung oder Gebrauch einer unwahren oder gefälschten Urkunde sich also ausschliesslich auf das Steuerveranlagungsverfahren beziehen (BGE 108 IV 27 E. 1a mit Hinweisen). Fiskalstrafrechtliche Urkundendelikte sind in diesem Sinne dem Anwendungsbereich von Art. 251 StGB entzogen und nach den Spezialnormen des Steuerrechts zu beurteilen. b) aa) Dieser Grundsatz der Anwendbarkeit fiskalstrafrechtlicher Spezialnormen auf steuerliche Urkundendelikte (unter Ausschluss von Art. 251 StGB) wurde in der früheren Praxis durch eine Abgrenzungsregel eingeschränkt: Massgebend dafür, ob ein rein fiskalrechtliches Urkundendelikt vorliege oder ob Art. 251 StGB zum Zuge komme, sei nicht die Absicht des Täters, sondern die objektive Beweisbestimmung der Urkunde. Nach BGE 101 IV 53 musste dort, wo der Schrift von Gesetzes wegen oder ihrer Natur nach eine besondere Beweisbestimmung zukommt, wie das bei der Buchhaltung der Fall ist, auf diese objektive Bestimmung der Urkunde

abgestellt werden, nicht auf die Motive des Täters (E. 1b, vgl. auch BGE 103 IV 36 E. 4, 176 E. 2b; BGE 91 IV 188 E. 5, BGE 84 IV 163 E. 2). Daraus ergab sich für die Abgrenzung zwischen fiskalstrafrechtlichem Delikt und Art. 251 StGB die objektive Beweisbestimmung der in Frage stehenden Urkunde als Kriterium: Bei Schriftstücken, die nach ihrer Natur für das Steuerverfahren bestimmt sind (wie Lohnausweise, vgl. BGE 81 IV 166), kamen danach nur die Normen des Fiskalstrafrechts zum Zug. Ging es um Dokumente, welche objektiv auch für andere als steuerliche Zwecke verwendbar sind (wie Buchhaltung, vgl. BGE 101 IV 53 E. 1, BGE 91 IV 188 E. 5; wie Grundstückkaufvertrag, vgl. BGE 84 IV 163 E. 2), war demgegenüber Art. 251 StGB anzuwenden. bb) In der Folge wurde die Regel, wonach es zur Anwendung von Art. 251 StGB genügt, dass eine andere Verwendung des Dokumentes als zu Steuerzwecken objektiv möglich ist, eingeschränkt: Die objektive Verwendungsmöglichkeit reichte danach für die Anwendung von Art. 251 StGB nicht mehr aus, vielmehr wurde verlangt, dass der Täter zumindest die Möglichkeit eines nicht-fiskalischen Gebrauchs des Dokumentes erkannte und die Verwirklichung dieser Möglichkeit nach den Umständen nicht ausschliessen konnte (BGE 106 IV 38 E. 1b). Dieser Gedanke wurde in einem Grundsatzentscheid aufgenommen (BGE 108 IV 27): Danach ist nur nach Steuerstrafrecht zu beurteilen, wer mit einem Urkundenfälschungsdelikt ausschliesslich Steuervorschriften umgehen will und eine - objektiv mögliche - Verwendung des Dokumentes im nicht-fiskalischen Bereich auch nicht in Kauf nimmt. Ist hingegen nachgewiesen, dass der Täter mit seiner Fälschung oder Falschbeurkundung nicht nur einen steuerlichen Vorteil erstrebte, sondern auch eine Verwendung des Dokumentes im nicht-fiskalischen Bereich beabsichtigte oder zumindest in Kauf nahm, so liegt Konkurrenz zwischen Steuerdelikt und gemeinrechtlichem Urkundendelikt vor; die Voraussetzungen beider Tatbestände sind dann in objektiver und subjektiver Hinsicht erfüllt. Wer ein Falsum herstellt und einem Dritten zur freien Verwendung überlässt, kann gegen die Bestrafung gemäss Art. 251 StGB nicht den Einwand erheben, er habe angenommen, die falsche Urkunde werde nur im Steuerverfahren eingesetzt. Bei erkennbarer Verwendbarkeit für nicht-fiskalische Zwecke nimmt der Täter, der das Dokument einem Dritten überlässt, zumindest in Kauf, dass die Urkunde zur Erlangung eines nicht-fiskalischen Vorteils Verwendung findet (BGE 108 IV 27 E. 3b in fine). Im konkreten Fall wurde deshalb angenommen, dass zwei Steuerpflichtige, die die Buchhaltung ihres

in einfacher Gesellschaft geführten Malergeschäftes unrichtig (unvollständig) führten, um weniger Steuern zahlen zu müssen, ausschliesslich nach Steuerstrafrecht zu beurteilen seien (E. 4). Seither folgt die Rechtsprechung diesen Entscheidungskriterien (Zusammenfassung in BGE 117 IV 170 E. 2a).
c) Daran ist festzuhalten. Klarzustellen ist im Hinblick auf die hier gegebene Konstellation jedoch folgendes: Die Handelsbilanz einer Aktiengesellschaft hat stets die Funktion, nicht nur im Verhältnis zu den Steuerbehörden, sondern auch und vor allem gegenüber Dritten als Ausweis über die finanzielle Situation der Gesellschaft zu dienen (vgl. oben E. 2b). Wer eine inhaltlich unrichtige Handelsbilanz erstellt, ist sich daher in aller Regel bewusst, dass diese nicht nur im Verhältnis zu den Steuerbehörden von Bedeutung sein kann. Wer eine inhaltlich unrichtige Handelsbilanz einer Aktiengesellschaft erstellt, nimmt deren Verwendung im nicht-fiskalischen Bereich deshalb regelmässig in Kauf. Das genügt, wie dargelegt, für die Anwendung von Art. 251 StGB. Art. 251 StGB wäre dann nicht anwendbar, wenn neben einer inhaltlich richtigen Handelsbilanz eine inhaltlich falsche, ausschliesslich für Steuerzwecke erstellte und als solche bezeichnete Steuerbilanz errichtet wird. Ein derartiger Fall ist hier offensichtlich nicht gegeben.

4. Die Vorinstanz hat danach die Anwendbarkeit von Art. 251 StGB mit einer bundesrechtswidrigen Begründung verneint. Hinzuzufügen ist folgendes: Wenn die Buchhaltung wie hier inhaltlich falsch ist, besteht für die Gesellschaft das Risiko, dass - wenn die Sache entdeckt wird - Nach- und Strafsteuern bezahlt werden

müssen. Ebenso besteht bei nicht korrekt verbuchten Lohnzahlungen die Gefahr, dass nachträglich Sozialversicherungsbeiträge entrichtet werden müssen. Wer also private Aufwendungen in einem Ausmass wie hier bei den Geschäftsunkosten aufführt, müsste nach den Grundsätzen der Bilanzwahrheit und -vorsicht auch Rückstellungen für zu erwartende Nach- und Strafsteuern sowie gegebenenfalls zu bezahlende Sozialversicherungsbeiträge einsetzen. Wer das nicht tut, verletzt die Grundsätze der kaufmännischen Buchführung deshalb nicht nur, weil er private Aufwendungen als geschäftsbedingt verbucht, sondern auch, weil er die sich daraus ergebenden unter Umständen erheblichen finanziellen Belastungen, die bei Entdeckung der Sache eintreten können, nicht ausweist.

5. (Kostenfolgen).