Urteilskopf

141 IV 369

48. Auszug aus dem Urteil der Strafrechtlichen Abteilung i.S. A.X. gegen Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich (Beschwerde in Strafsachen) 6B_462/2014 vom 27. August 2015

Regeste (de):
Art. 9 BV; Stellenwert von Parteigutachten.

Den Ergebnissen eines vom Beschuldigten in Auftrag gegebenen Parteigutachtens kommt lediglich die Bedeutung einer der freien Beweiswürdigung unterliegenden Parteibehauptung zu (E. 6). Regeste b

Regeste (fr):
Art. 9 Cst.; valeur d'une expertise privée.

Les résultats issus d'une expertise privée réalisée sur mandat du prévenu sont soumis au principe de la libre appréciation des preuves et sont considérés comme des simples allégués de parties (consid. 6). Regeste b

Regesto (it):
Art. 9 Cost.; valore di una perizia di parte.

Le conclusioni di una perizia di parte esperita su mandato dell'imputato vanno considerate alla stessa stregua delle allegazioni di parte sottoposte alla libera valutazione delle prove (consid. 6). Regesto b

Regeste b

Art. 251 Ziff. 1 StGB; Falschbeurkundung, Rechnungslegung; Handeln in Vorteilsabsicht. Die Einreichung unwahrer Jahresrechnungen im Rahmen von Verhandlungen mit Banken über Kreditgewährungen oder -verlängerungen erfüllt den subjektiven Tatbestand der Falschbeurkundung, soweit damit angestrebt wird, die eigene Position bei den Kreditverhandlungen zu verbessern. Ob die kreditsuchende Firmengruppe aus gesamtwirtschaftlicher Sicht überschuldet war oder nicht, ist in diesem Kontext nicht von Bedeutung (E. 7).
Sachverhalt ab Seite 370

A.X., sein Bruder B.X. und ihr im Jahre 2003 verstorbener Vater C.X. waren Eigentümer der vier Holdinggesellschaften D. AG (Autoimport und Handel), E. Holding AG (Finanzen und Dienstleistungen), F. Holding AG (Industrie) sowie G. Holding AG (früher H. Schweiz AG [bis 10. Juli 1992]bzw. H. Zürich AG [bis 11. Juli 2002]) mit ihren über 80 Tochtergesellschaften im In- und Ausland. Sie bildeten den Verwaltungsrat der Holdinggesellschaften; ferner oblag ihnen die oberste Führungsverantwortung über die ganze Gruppe. Zu dieser gehörten ausserdem mehrere Gesellschaften, welche von der Familie X. privat gehalten wurden und nicht einer der vier Holdinggesellschaften zugeordnet waren. Als Revisionsstelle fungierte die I. AG, Zürich. Diese erstellte die Konzernabschlüsse der D. AG, der E. Holding AG und der F. Holding AG sowie die Einzelabschlüsse u.a. der C.X. AG und der J. AG jeweils per 31. Dezember der Jahre 1998 bis 2002. A.X. wird vorgeworfen, er habe in den Jahren 1998 bis 2002/2003 von verschiedenen Banken für die Holdinggesellschaften D. AG, E.

Holding AG und F. Holding AG sowie die H. Zürich AG bzw. G. Holding AG, und die Gesellschaften J. AG und C.X. AG im Wissen um deren Überschuldung betrügerisch neue Kredite in Höhe zwei- bis dreistelliger Millionenbeträge erlangt bzw. die Banken dazu bewegt, bereits gewährte Kredite zu verlängern. Dabei habe er die Kreditinstitute mit unwahren Jahres- und Konzernabschlüssen sowie Revisionsberichten der Jahre 1998-2002 dieser Gesellschaften arglistig über deren Vermögens- und Ertragslage und damit über ihre Kreditwürdigkeit getäuscht. A.X. schloss ferner als Verwaltungsratspräsident der X. Autokredit AG am 2. Juli 1998 mit der K. Corporation (UK) PLC einen

Rahmenkreditvertrag zur Vorfinanzierung der Autokäufe durch die in der Schweiz tätigen Händler verschiedener Fahrzeugmarken. A.X. wird vorgeworfen, er habe in den wöchentlichen Kreditziehungsnachrichten wahrheitswidrig einen um insgesamt 38 Mio. CHF höheren Kreditbedarf vorgetäuscht, als für die Finanzierung der Geschäfte tatsächlich benötigt wurde. Schliesslich wird A.X. vorgeworfen, er habe im Zeitraum vom 23. Mai 2002 bis 2. April 2003 im Hinblick auf den sich anbahnenden und am 13. Juli 2004 über ihn eröffneten Privatkonkurs verschiedene Vermögenswerte (Hausratsgegenstände, Automobile, Buchgeld, Aktien, Liegenschaften) aus seinem Privatvermögen unentgeltlich an seine Lebenspartnerin A.Y. sowie an seine damals knapp einjährigen Söhne B.Y. und C.Y. übertragen, wobei er eine Schädigung seiner Gläubiger in Kauf genommen habe. Das Bezirksgericht Winterthur erklärte A.X. mit Urteil vom 22. März 2012 des gewerbsmässigen Betrugs, der mehrfachen Urkundenfälschung sowie der mehrfachen Gläubigerschädigung durch Vermögensverminderung schuldig und verurteilte ihn zu einer Freiheitsstrafe von 8 Jahren, unter Anrechnung von 1 Tag Haft. Mit Urteil vom 9. Mai 2012 entschied es über die Einziehung der beschlagnahmten Vermögenswerte und mit Grundbuchsperre belegten Parzellen und deren Zuweisung zur Wiederherstellung des rechtmässigen Zustandes an die Konkursmasse A.X. Das gegen B.X. eröffnete Verfahren wurde am 16. Dezember 2010 eingestellt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 6B_192/2013 vom 10. Dezember 2013). Gegen dieses Urteil erhoben der Beurteilte, die Staatsanwaltschaft, B.X., A.Y. sowie B.Y. und C.Y. Berufung. Das Obergericht des Kantons Zürich erklärte A.X. am 13. Januar 2014 des gewerbsmässigen Betruges, der mehrfachen Urkundenfälschung sowie der mehrfachen Gläubigerschädigung durch Vermögensminderung schuldig und verurteilte ihn zu einer Freiheitsstrafe von 7 Jahren, unter Anrechnung von 1 Tag Untersuchungshaft. Von der Anklage der Gläubigerschädigung durch Vermögensminderung bezüglich des Kaufes von Schloss O. sprach es ihn frei. Das Verfahren wegen gewerbsmässigen Betruges zum Nachteil der K. Corporation mit Bezug auf den Anklagevorwurf im Zusammenhang mit der Ziehungsnachricht vom 2. Oktober 1998 sowie wegen Gläubigerschädigung durch Vermögensminderung im Zusammenhang mit dem Verkauf von Schloss O.

durch die C.X. AG an ihn selbst (Tathandlungen zulasten der Gläubiger der C.X. AG) stellte es ein. Ferner entschied es über die Nebenpunkte. A.X. führt Beschwerde in Strafsachen. Er beantragt, er sei in Aufhebung des angefochtenen Urteils freizusprechen und es seien sämtliche Feststellungen, Anordnungen und Anweisungen gemäss Ziff. 4 bis 16 des angefochtenen Dispositivs aufzuheben. Ferner sei festzustellen, dass das Beschleunigungsgebot verletzt worden sei. Eventualiter sei das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zu seiner Freisprechung, zur Feststellung der Verletzung des Beschleunigungsgebots, zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen sowie zur Aufhebung sämtlicher Feststellungen, Anordnungen und Anweisungen gemäss Ziff. 4 bis 16 des angefochtenen Dispositivs an die Vorinstanz zurückzuweisen. Schliesslich ersucht er um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab, soweit es auf

diese eintritt. (Zusammenfassung)

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

6.

6.1 Zieht das Gericht mangels eigener Fachkenntnis eine sachverständige Person bei, ist es bei der Würdigung des Gutachtens grundsätzlich frei. Ob das Gericht die in einem Gutachten enthaltenen Erörterungen für überzeugend hält oder nicht und ob es dementsprechend den Schlussfolgerungen der Experten folgen will, ist mithin eine Frage der Beweiswürdigung. Die Beweiswürdigung und die Beantwortung der sich stellenden Rechtsfragen ist Aufgabe des Richters. Dieser hat zu prüfen, ob sich aufgrund der übrigen Beweismittel und der Vorbringen der Parteien ernsthafte Einwände gegen die Schlüssigkeit der gutachterlichen Darlegungen aufdrängen. Nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung entscheiden die Organe der Strafrechtspflege frei von Beweisregeln und nur nach ihrer persönlichen Ansicht aufgrund gewissenhafter Prüfung darüber, ob sie eine Tatsache für erwiesen halten (vgl. Art. 10 Abs. 2 StPO). Das Gericht ist somit nicht an den Befund oder die Stellungnahme des Sachverständigen gebunden. Es hat vielmehr zu prüfen, ob sich aufgrund der übrigen Beweismittel und der Vorbringen der Parteien ernsthafte Einwände gegen die Schlüssigkeit der gutachterlichen Darlegungen aufdrängen. Auch wenn das gerichtlich eingeholte

Gutachten grundsätzlich der freien Beweiswürdigung unterliegt, darf das Gericht in Fachfragen nicht ohne triftige Gründe von ihm abrücken und muss Abweichungen begründen. Auf der anderen Seite kann das Abstellen auf eine nicht schlüssige Expertise bzw. der Verzicht auf die gebotenen zusätzlichen Beweiserhebungen gegen das Verbot willkürlicher Beweiswürdigung (Art. 9 BV) verstossen (BGE 136 II 539 E. 3.2; BGE 133 II 384 E. 4.2.3; BGE 132 II 257 E. 4.4.1; BGE 130 I 337 E. 5.4.2; BGE 129 I 49 E. 4; BGE 128 I 81 E. 2). Erscheint dem Gericht die Schlüssigkeit eines Gutachtens in wesentlichen Punkten zweifelhaft, hat es nötigenfalls ergänzende Beweise zur Klärung dieser Zweifel zu erheben. Ein Gutachten stellt namentlich dann keine rechtsgenügliche Grundlage dar, wenn gewichtige, zuverlässig begründete Tatsachen oder Indizien die Überzeugungskraft des Gutachtens ernstlich erschüttern. Das trifft etwa zu, wenn der Sachverständige die an ihn gestellten Fragen nicht beantwortet, seine Erkenntnisse und Schlussfolgerungen nicht begründet oder diese in sich widersprüchlich sind oder die Expertise sonstwie an Mängeln krankt, die derart offensichtlich sind, dass sie auch ohne spezielles Fachwissen erkennbar sind (Urteil des Bundesgerichts 6B_829/2013 vom 6. Mai 2014 E. 4.1).

6.2 Privatgutachten haben nach konstanter Praxis des Bundesgerichts nicht den gleichen Stellenwert wie ein Gutachten, das von der Untersuchungsbehörde oder von einem Gericht eingeholt wurde. Den Ergebnissen eines im Auftrag des Beschuldigten erstellten Privatgutachtens kommt lediglich die Bedeutung einer der freien Beweiswürdigung unterliegenden Parteibehauptung bzw. eines Bestandteils der Parteivorbringen zu, nicht die Qualität eines Beweismittels (BGE 132 III 83 E. 3.4; BGE 127 I 73 E. 3f/bb S. 82; vgl. Urteil 6B_215/2013 vom 27. Januar 2014 E. 1.2; MARIANNE HEER, in: Basler Kommentar, Schweizerische Strafprozessordnung, 2. Aufl. 2014, N. 6 zu Art. 189 StPO). Da Privatgutachten in der Regel nur eingereicht werden, wenn sie für den

Auftraggeber günstig lauten, sind sie mit Zurückhaltung zu würdigen (ANDREAS DONATSCH, in: Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung, Donatsch und andere [Hrsg.], 2. Aufl. 2014, N. 15 zu Art. 182 StPO). Dies gilt auch, wenn das Privatgutachten durch eine erfahrene und etablierte Fachperson erstellt wird, die auch als Gerichtsgutachter beigezogen wird. Der Privatgutachter ist nicht unabhängig und unparteiisch wie der amtliche Sachverständige. Er steht vielmehr in einem Auftragsverhältnis zu der ihn beauftragenden privaten Partei und äussert seine

BGE 141 IV 369 S. 374

Meinung, ohne von den juristischen Entscheidungsträgern in die Pflicht genommen worden zu sein. Es ist daher beim Privatgutachter vom Anschein einer Befangenheit auszugehen, zumal er vom Angeschuldigten nach dessen Kriterien ausgewählt worden ist, zu diesem in einem Vertrags- und Treueverhältnis steht und von ihm entlöhnt wird. Demgegenüber ist der amtliche Sachverständige oder Experte - gleichgültig ob er von der Untersuchungsbehörde oder vom Gericht ernannt wurde - nicht Gutachter einer Partei, namentlich auch nicht des Untersuchungsrichters oder des Anklägers. Er ist vielmehr Entscheidungsgehilfe des Richters, dessen Wissen und Erfahrungen er durch besondere Kenntnisse auf seinem Sachgebiet ergänzt (BGE 127 I 73 E. 3f/bb S. 81 f.; BGE 118 Ia 144 E. 1c; je mit Hinweisen; vgl. auch DONATSCH, a.a.O., N. 2 zu Art. 182 StPO). Aus diesen Gründen ist ein privates Gutachten, auch wenn es durch eine anerkannte Fachperson erstellt wird, einem gerichtlich angeordneten Gutachten nicht gleichgestellt (Urteil 6B_49/2011 vom 4. April 2011 E. 1.4). Aus diesen Gründen ist zweifelhaft, ob ein Privatgutachten die Überzeugungskraft eines gerichtlich angeordneten Gutachtens zu erschüttern vermag (Urteile 6B_951/2009 vom 26. Februar 2010 E. 1.3; 6B_283/2007 vom 5. Oktober 2007 E. 2 mit Hinweisen). Immerhin kann ein Privatgutachten unter Umständen aber geeignet sein, Zweifel an der Schlüssigkeit eines Gerichtsgutachtens oder die Notwendigkeit eines (zusätzlichen) Gutachtens zu begründen. Ergibt sich aus ihm, dass entscheidrelevante Aspekte im amtlich bestellten Gutachten nicht rechtsgenügend geprüft sind oder dass erhebliche Zweifel an der Schlussfolgerung dieses Gutachtens bestehen, müssen diese abgeklärt bzw. ausgeräumt werden. Entscheide dürfen indes nicht ausschliesslich auf Parteigutachten abgestützt werden (Urteil 6B_438/ 2011 vom 18. Oktober 2011 E. 2.4.3). Wie bei jeder substantiiert vorgebrachten Einwendung ist das Gericht deshalb verpflichtet zu prüfen, ob das Privatgutachten die Schlussfolgerungen des behördlich bestellten Gutachters derart zu erschüttern vermag, dass davon abzuweichen ist (BGE 125 V 351 E. 3b und c; Urteile 6B_215/2013 vom 27. Januar 2014 E. 1.2; 6B_48/2009 vom 11. Juni 2009 E. 4.2 mit Hinweisen; HEER, a.a.O., N. 7 zu Art. 189 StPO).
Aus der unterschiedlichen Rollenverteilung zwischen amtlichem Sachverständigen und Privatgutachter ergibt sich, dass es nicht gegen den Grundsatz des fairen Verfahrens verstösst, wenn der amtliche Sachverständige zu den Vorbringen des privaten Gutachters Stellung nehmen kann, diesem aber kein Recht auf eine "Replik"

BGE 141 IV 369 S. 375

eingeräumt wird. Es genügt unter dem Gesichtspunkt des Fairnessprinzips gemäss Art. 6 Ziff. 1 EMRK, wenn dem Angeklagten bzw. seinem Verteidiger Gelegenheit gegeben wird, sich zu den Ausführungen des amtlichen Sachverständigen betreffend das Privatgutachten zu äussern (BGE 127 I 73 E. 3f/bb S. 82 mit Hinweis).

6.3 Der Beschwerdeführer wendet sich gegen den Schluss der Vorinstanz, er habe in Bezug auf die Anklagepunkte des gewerbsmässigen Betruges und der mehrfachen Urkundenfälschung mit Täuschungs- bzw. Schädigungsabsicht gehandelt. Was der Täter wusste, wollte und in Kauf nahm, betrifft sogenannte innere Tatsachen, ist damit Tatfrage. Als solche prüft sie das Bundesgericht nur unter dem Gesichtspunkt der Willkür (Art. 9 BV;

Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 137 IV 1 E. 4.2.3; BGE 135 IV 152 E. 2.3.2). Den kantonalen Instanzen steht bei der Beweiswürdigung ein weiter Spielraum des Ermessens zu. Willkür im Sinne von Art. 9 BV liegt nur vor, wenn der angefochtene Entscheid auf einer schlechterdings unhaltbaren Beweiswürdigung beruht, d.h. wenn die Behörde in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen (BGE 140 I 201 E. 6.1; BGE 138 I 49 E. 7.1 und 305 E. 4.3; BGE 138 V 74 E. 7). Die Rüge der willkürlichen Feststellung des Sachverhalts prüft das Bundesgericht gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG nur insoweit, als sie in der Beschwerde explizit vorgebracht und substantiiert begründet worden ist. In der Beschwerde muss im Einzelnen dargelegt werden, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem qualifizierten und offensichtlichen Mangel leidet. Auf eine blosse appellatorische Kritik am angefochtenen Urteil tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 140 I 201 E. 6.1; BGE 138 I 171 E. 1.4; BGE 136 II 489 E. 2.8; BGE 133 IV 286 E. 1.4; je mit Hinweisen).

6.4 Im Folgenden ist zu prüfen, ob in Bezug auf die zu beurteilenden Anklagepunkte des gewerbsmässigen Betruges und der mehrfachen Urkundenfälschung der Schluss der kantonalen Instanzen auf den Vorsatz des Beschwerdeführers bzw. auf dessen Handeln in Täuschungs- und Schädigungsabsicht im Einklang mit Bundesrecht steht. Dabei sind die beiden Anklagepunkte getrennt zu betrachten.

7.

7.1 Nach Art. 251 Ziff. 1 StGB erfüllt den Tatbestand der Urkundenfälschung u.a., wer in der Absicht, jemanden am Vermögen oder an andern Rechten zu schädigen oder sich oder einem andern einen

unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen, eine rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet oder beurkunden lässt (Falschbeurkundung) oder eine Urkunde dieser Art zur Täuschung gebraucht. Die kaufmännische Buchführung und ihre Bestandteile (Belege, Bücher, Buchhaltungsauszüge über Einzelkonten, Bilanzen oder Erfolgsrechnungen) sind kraft Gesetzes (Art. 957 ff. OR) bestimmt und geeignet, Tatsachen von rechtlich erheblicher Bedeutung zu beweisen (BGE 138 IV 130 E. 2.2.1; BGE 132 IV 12 E. 8.1; je mit Hinweisen). Die Rechnungslegung muss ein genaues und vollständiges Bild der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage des Unternehmens vermitteln. 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 zu gewährleisten. Solche Grundsätze werden namentlich in den gesetzlichen Bestimmungen über die ordnungsgemässe Rechnungslegung in Art. 958a ff. OR (aArt. 958 ff., 662a ff. OR) aufgestellt, die den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen. Gemäss ständiger Praxis kommt der kaufmännischen Buchführung daher hinsichtlich der in ihr aufgezeichneten wirtschaftlichen Sachverhalte erhöhte Glaubwürdigkeit zu (BGE 132 IV 12 E. 8.1; BGE 129 IV 130 E. 2.3 mit Hinweisen; erstmals BGE 79 IV 162 E. 3 S. 163 f.).

7.2 Der Beschwerdeführer stellt im bundesgerichtlichen Verfahren nicht in Abrede, dass die Jahresabschlüsse (insbesondere die Einzelabschlüsse) und ein Grossteil der monierten Abschlussbuchungen in Verletzung der geltenden Rechnungslegungsregeln erstellt wurden. Er rügt auch nicht Willkür in Bezug auf die Feststellung der Vorinstanz, wonach er von den angeklagten Abschlussbuchungen Kenntnis gehabt habe (anders noch im kantonalen Verfahren, in welchem er bestritt, in irgendeiner Weise in die Abschlussgestaltung involviert gewesen zu sein; vgl. nur etwa die Erwägungen der Vorinstanz zu den handschriftlichen Änderungen auf den provisorischen Jahresrechnungen). Der Beschwerdeführer räumt mithin ein, dass der Tatbestand der Urkundenfälschung (Falschbeurkundung) in objektiver Hinsicht erfüllt ist. Er macht indes geltend, die unwahren Einzelabschlüsse

seien in offensichtlich steueroptimierender Absicht erstellt worden und hätten insbesondere weniger Erträge ausgewiesen, als tatsächlich erwirtschaftet worden seien. Dies sei den Banken bewusst gewesen, zumal diese auch von den Gruppenabschlüssen Kenntnis gehabt hätten. Zudem hält er dafür, die wirtschaftliche

BGE 141 IV 369 S. 377

Lage der X.-Gruppe sei in einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung zu beurteilen.

7.3 Die Vorinstanz nimmt an, konzernrechtliche Überlegungen erlangten im Strafrecht nur im Rahmen der ungetreuen Geschäftsbesorgung Bedeutung. Im Rahmen der Urkundenfälschung bzw. bei der Frage der Verwendung inhaltlich unwahrer Jahresrechnungen müsse für jede einzelne Gesellschaft bzw. Gruppe geprüft werden, ob die Jahresrechnungen lege artis erstellt worden seien. Es trifft zu, dass Vermögensdispositionen zwischen Konzerngesellschaften oder Transferleistungen zugunsten notleidender Konzerngesellschaften im Rahmen von Sanierungen im Lichte des Tatbestandes der ungetreuen Geschäftsbesorgung strafrechtlich relevant werden können (vgl. MARTIN SCHUBARTH, in: Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz, Ackermann/Heine [Hrsg.], 2013, § 9 Konzernstrafrecht, N. 5 ff.; ders., Konzernstrafrecht, SZW 2006 S. 163 ff.; ders., Konzernstrafrecht, in: Umfangreiche Wirtschaftsstrafverfahren in Theorie und Praxis, 2008, S. 10 ff. N. 29 ff., S. 19 f. N. 53 ff. und S. 21 N. 61 ff.; vgl. auch HANS CASPAR VON DER CRONE, Aktienrecht, 2014, § 15 N. 63; vgl. auch BGE 130 III 213 E. 2.2.2 [konzernrechtliches Trennungsprinzip]). Die Vorinstanz nimmt auch zu Recht an, bei der Frage der Erstellung und Verwendung unwahrer Jahresabschlüsse der Gruppengesellschaften spielten konzernrechtliche Überlegungen grundsätzlich keine Rolle. Das bedeutet freilich nicht, dass bei der Einschätzung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer Gruppe miteinander verbundener Unternehmen, die im Rahmen der Beurteilung des subjektiven Tatbestandes Bedeutung erlangen kann, derartige Überlegungen von vornherein ausser Betracht fallen würden.

7.4 Der subjektive Tatbestand der Urkundenfälschung verlangt zunächst Vorsatz in Bezug auf alle objektiven Merkmale, wobei Eventualvorsatz genügt (BGE 138 IV 130 E. 3.2.1). Darüber hinaus erfordert er ein Handeln in der Absicht, jemanden am Vermögen oder anderen Rechten zu schädigen oder sich oder einem andern einen unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen. Der Täter muss die Urkunde im Rechtsverkehr als wahr verwenden (lassen) wollen. Dies setzt eine Täuschungsabsicht voraus. Dabei muss sich der erstrebte Vorteil bzw. die Schädigung gerade aus dem Gebrauch der unechten bzw. unwahren Urkunde ergeben (BGE 138 IV 130 E. 3.2.4 mit Hinweisen); die Täuschung muss mithin auf die Hervorrufung einer falschen Vorstellung über die Echtheit oder Wahrheit der Urkunde

BGE 141 IV 369 S. 378

gerichtet sein. Nach der Rechtsprechung liegt der täuschende Gebrauch der Urkunde schon darin, dass sie in den Rechtsverkehr gebracht wird (BGE 113 IV 77 E. 4). Bei der Erstellung einer unwahren Buchhaltung wird eine Täuschung Dritter in der Regel in Kauf genommen (BGE 138 IV 130 E. 3.2.4; BGE 133 IV 303 E. 4.6 und 4.9). Bei der Schädigungsabsicht muss sich die angestrebte Benachteiligung gegen fremdes Vermögen richten, wobei der Begriff des Vermögens gleichbedeutend ist wie bei den Vermögensdelikten (BGE 83 IV 75 E. 3b). Handeln in Vorteilsabsicht ist nach der Rechtsprechung nicht nur gegeben, wenn der Täter nur Vorteile vermögensrechtlicher Natur anstrebt. Als Vorteil gilt jegliche Besserstellung, sei sie vermögensrechtlicher oder sonstiger Natur (BGE 118 IV 254 E. 5 mit Hinweisen; TRECHSEL/ERNI, in: Schweizerisches Strafgesetz-

buch, Praxiskommentar, 2. Aufl. 2013, N. 15 zu Art. 251 StGB). Der Vorteil muss sich auch nicht zum Nachteil eines anderen auswirken (BGE 103 IV 176 E. 2b).

7.5 Im Lichte dieser Rechtsprechung verletzt der Schluss der Vorinstanz, das Handeln des Beschwerdeführers erfülle den subjektiven Tatbestand der Urkundenfälschung (Falschbeurkundung), kein Bundesrecht. Der Beschwerdeführer reichte den Banken im Rahmen der Verhandlungen über Kreditgewährungen oder -verlängerungen die unwahren Jahresrechnungen 1998-2002 der vier Holdinggesellschaften sowie der C.X. AG und der J. AG ein. Aufgrund der Feststellungen der Vorinstanz besteht kein Zweifel, dass er mit der Vorlage der Jahresrechnungen den Banken gegenüber vorgab, die Abschlüsse seien wahr. Ausser Frage steht auch, dass er mit diesem Vorgehen beabsichtigt hat, seine Position bzw. diejenige der X.-Gruppe bei den Kreditverhandlungen zu verbessern. Dem Umstand, ob er der Auffassung war, die X.-Gruppe sei aus gesamtwirtschaftlicher Sicht nicht überschuldet und in der Lage, die Auslandsinvestitionen zu finanzieren, kommt in diesem Kontext keine eigenständige Bedeutung zu. Der Beschwerdeführer bringt zwar in diesem Zusammenhang vor, die Einzelabschlüsse seien in steueroptimierender Absicht erstellt worden und hätten insbesondere weniger Erträge ausgewiesen, als tatsächlich erwirtschaftet worden seien. Dieser Auffassung des Beschwerdeführers steht indes die Feststellung der Vorinstanz entgegen, dass es lediglich eine einzige Version von Abschlüssen gegeben habe, welche gegenüber Drittpersonen, einschliesslich Bankenvertretern, kommuniziert worden sei. Der Beschwerdeführer hat denn

an der Berufungsverhandlung auch eingeräumt, es habe nur eine Bilanz gegeben und diese sei gleichzeitig die handelsrechtliche und die steuerliche Bilanz gewesen. Im Übrigen verweist die Vorinstanz zu Recht darauf, dass gemäss den amtlichen Gutachtern die Vermögens- und Ertragslage der einzelnen kreditnehmenden Gesellschaften in den kommunizierten Jahresabschlüssen der X.-Gesellschaften nicht schlechter, sondern viel besser dargestellt, als sie in Wirklichkeit war. Die Abschlüsse hätten mithin ein viel zu positives Bild der Vermögens- und Ertragslage der einzelnen Gesellschaften gezeigt. Nach Auffassung der Vorinstanz war es den Banken auch nicht durchwegs bewusst, dass es sich bei den eingereichten Abschlüssen um Steuerabschlüsse gehandelt haben soll. Mit dieser Erwägung und den Aussagen der Bankenvertreter, auf welche sich die Vorinstanz in diesem Kontext bezieht, setzt sich der Beschwerdeführer nicht auseinander. Er beschränkt sich vielmehr auf die pauschale Behauptung, die Banken hätten darum gewusst, dass es sich bei den vorgelegten Abschlüssen um steueroptimierte Jahresabschlüsse gehandelt habe. Damit wird die Beschwerde in diesem Punkt den Begründungsanforderungen nicht gerecht. Schliesslich nimmt die Vorinstanz in diesem Zusammenhang zu Recht an, die handschriftlichen Manipulationsanweisungen durch den Beschwerdeführer wären, hätte es sich tatsächlich um steueroptimierte Bilanzen gehandelt, gar nicht erforderlich gewesen. Der Beschwerdeführer habe gewusst, dass die kreditgebenden Banken auf Grundlage dieser Jahresabschlüsse über die Vergabe und Verlängerung von Krediten an die X.-Gesellschaften entscheiden würden. Die Zustellung der unwahren Abschlüsse durch den Beschwerdeführer lasse sich nicht anders deuten, als dass er die Banken über die Vermögens- und Ertragslage der kreditnehmenden Gesellschaften und der X.-Gruppe insgesamt habe täuschen wollen. Dafür spreche auch der Umstand, dass er die unwahren Abschlüsse anlässlich der Besprechungen gegenüber den Bankenvertretern noch näher erläutert habe. Mit seinen Täuschungshandlungen habe er erreichen wollen, dass die kreditgebenden Banken die X.-Gesellschaften (weiterhin) als finanziell intakt und kreditwürdig einstuften und ihnen Kredite einräumten bzw. bestehende Kredite verlängerten. Es sei nicht ersichtlich, welchen anderen Zweck der Versand gefälschter Bilanzen an potentiell kreditgebende Banken hätte haben können.
Zuletzt ist darauf hinzuweisen, dass nach dem Prinzip der Massgeblichkeit die nach den Regeln des Handelsrechts aufgestellte Handelsbilanz - unter Vorbehalt der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften

sowie der zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften - Ausgangspunkt und Grundlage auch für die steuerliche Gewinnermittlung bildet (BGE 141 II 83 E. 3.1; BGE 137 II 353 E. 6.2 mit Hinweisen; vgl. zu Inhalt und Tragweite des Prinzips etwa BRÜLISAUER/POLTERA, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl. 2008, N. 11 ff. zu Art. 58 DBG). Die Gestaltungsmöglichkeiten bei der Erstellung einer Steuerbilanz sind damit jedenfalls nicht uneingeschränkt.