

# Urkundenqualität und Falschbeurkundung in der kaufmännischen Buchführung nach StGB



## Claudia Vogt

Claudia Vogt studierte an der Universität St. Gallen Rechtswissenschaften und erwarb im Jahr 2001 das Lizentiat. Anschliessend war sie sechs Jahre als Compliance Officer im Bereich Corporate and Retail Banking bei der Credit Suisse in Zürich tätig. Während der Weiterbildung MAS Economic Crime Investigation an der Hochschule Luzern für Wirtschaft wechselte Claudia Vogt in die Strafverfolgung. Seit 2007 ist sie als Untersuchungsrichterin bzw. seit 2011 als Staatsanwältin für Wirtschaftsdelikte im Kanton Luzern tätig.

Der Tatbestand der Urkundenfälschung in Art. 251 StGB umfasst drei Tatbestandsvarianten: die Fälschung i.e.S., die Verfälschung und die Falschbeurkundung. Alle Tatbestandsvarianten knüpfen an den Urkundenbegriff des Art. 110 Ziff. 5 StGB an. Das Merkmal der Beweiseignung und Beweisbestimmung, die kumulativ erfüllt sein müssen, um ein Schriftstück als Urkunde zu qualifizieren, ist dabei zentral. Im Unterschied zur Fälschung i.e.S. und der Verfälschung werden für die Falschbeurkundung höhere Anforderungen an die Beweiseignung gestellt. Es bedarf einer qualifizierten schriftlichen Lüge, wogegen die einfache schriftliche Lüge straflos bleibt, falls sie nicht im Hinblick auf den Betrug noch strafbar ist. Die Kriterien für die qualifizierte schriftliche Lüge werden vom Gesetz nicht definiert und müssen deshalb richterlich bestimmt werden. Das hat sich in der Vergangenheit als schwierig erwiesen und bringt viele Unsicherheiten mit sich. In der letzten Revision des Urkundenstrafrechts wurde die Streichung der Falschbeurkundung denn auch diskutiert, letztendlich aber mit Hinweis auf die Wirtschaftskriminalität beibehalten, wobei eine restriktive Handhabung verlangt wurde. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine qualifizierte schriftliche Lüge vor, wenn der Urkunde eine erhöhte Glaubwürdigkeit bzw. Überzeugungs- und Beweiskraft zukommt. Das ist der Fall, wenn allgemein gültige objektive Garantien die Wahrheit der Erklärung gegenüber Dritten gewährleisten. Solche Garantien sind gemäss BGR u.a. die Prüfungspflicht einer Urkundsperson, *gesetzliche Vorschriften*, die gerade den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen (wie die Bilanzvorschriften in Art. 957 ff. OR) oder wenn der Aussteller eine besonders vertrauenswürdige (garantenähnliche) Stellung inne hat. Blosser Erfahrungsregeln reichen jedoch nicht aus.

Die Wahrheitsgarantie im Zusammenhang mit der kaufmännischen Buchführung ergibt sich also insbesondere aus dem Gesetz. Im Zentrum stehen die Bestimmungen des Obligationenrechts über die kaufmännische Buchführung (Art. 957 ff. OR) und über die Rechnungslegung der Aktiengesellschaft (Art. 662 ff. OR). So gelten die kaufmännische Buchführung und ihre Bestandteile durchwegs als Urkunden, die Objekt einer Falschbeurkundung sein können. Dazu zählen einerseits die Geschäftsbücher i.e.S., welche die eigentlichen Aufzeichnungen beinhalten, wie z.B. das Hauptbuch, das Journal, die Aktiv-, Passiv-, Ertrags- und Aufwandskonten sowie das Inventar. Auch die Bilanz und die Erfolgsrechnung

können aufgrund ihrer engen Korrelation zu diesen Aufzeichnungen dazu gezählt werden. Bestandteile der Buchführung sind insbesondere die Belege als Grundlage für die Eintragungen; sie belegen die Richtigkeit d.h. Art, Zeitpunkt und Betrag einer Buchung. Ein weiterer wichtiger Bestandteil der Buchführung ist der Anhang als Teil der Jahresrechnung, jedoch nicht Geschäftskorrespondenzen, es sei denn konkret als Buchungsbeleg. Die Vollständigkeitserklärung der Gesellschaftsverwaltung an die Revisionsstelle stellt nach neuerer bundesgerichtlicher Rechtsprechung keinen Bestandteil mehr dar, was m.E. aber diskutabel bleibt. Ebenso werden der Arbeitsvertrag und das Kündigungsschreiben nicht als Bestandteil der Buchführung erachtet.

Die genannten gesetzlichen Bestimmungen über die kaufmännische Buchführung lassen jedoch im Hinblick auf die materielle und formelle Wahrheit der Geschäftsbücher viel Interpretationsspielraum offen. Die Praxis und Branchenverbände bedienen sich deshalb seit langem der durch sie ausgearbeiteten Rechnungslegungsstandards, die als Normen des Privatrechts zwar keinen Gesetzescharakter haben, jedoch breitflächig angewendet und als Branchenstandard grosse Beachtung finden. Das BGR hat den Schritt bisher noch nicht gewagt, sie systematisch als Auslegungshilfe oder gar als das Gesetz näher definierende Normen zu akzeptieren. Dabei erscheint dieser Schritt aufgrund grosser Rechtsunsicherheit als sinnvoll, wenn nicht gar notwendig.

Grosse Unsicherheiten ergeben sich auch im Hinblick auf die garantenähnliche Stellung des Ausstellers. Das BGR hat sich bisher eher schwer getan, mit der Rechtsprechung einigermaßen klare Leitplanken zu setzen, die auch zu einer weiteren im allgemeinen stets geforderten Einschränkung der Anwendung der Falschbeurkundung führen würden.

M.E. sollte sich die allgemein gültige objektive Wahrheitsgarantie entweder *unmittelbar* aus einer materiellen Norm, die gerade den Inhalt näher definiert ergeben, oder *mittelbar*, nämlich vermittelt über eine einer Norm verpflichteten Person – indem ihr diese Norm eine Prüfungs-, Sorgfalts- oder Deklarationspflicht zuweist, die über die für jedermann geltenden allgemeinen Massstäbe des Verhaltens nach Treu und Glauben im Geschäftsverkehr hinausgeht. Weitere Eigenschaften des Ausstellers sollen zur Begründung der garantenähnlichen Stellung nicht mehr herangezogen werden.

Allenfalls wäre es auch gerechtfertigt, als Normen im o.g. Sinne nicht nur staatliche, sondern auch Normen des Privatrechts zu akzeptieren, die generell anerkannt und damit nicht blosse Erfahrungsregeln sind.

Diese Variante wird selbstverständlich unter der Annahme vorgeschlagen, dass ein erneuter Versuch, die Falschbeurkundung von privaten Urkunden nicht mehr unter Strafe zu

stellen, in nächster Zeit nicht von Erfolg gekrönt sein würde. Das ist durchaus wahrscheinlich, denn die Diskussionen um die Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität, insbesondere auch im Hinblick auf Bilanzmanipulationen und Geschäftsführungsmängel, sind nicht im Abnehmen begriffen, eher im Gegenteil.