



Assoziiertes Institut der Universität Zürich & Kooperationspartner der ETH Zürich
RECHT BERATUNG WEITERBILDUNG

Herausgeber:
Marc Jean-Richard-dit-Bressel, David Zollinger

Rechnungswesen und Kapitalschutz im Strafrecht

12. Schweizerische Tagung zum Wirtschaftsstrafrecht
Tagungsband 2021



Assoziiertes Institut der Universität Zürich & Kooperationspartner der ETH Zürich
RECHT BERATUNG WEITERBILDUNG

Herausgeber:

Marc Jean-Richard-dit-Bressel, David Zollinger

Rechnungswesen und Kapitalschutz im Strafrecht

12. Schweizerische Tagung zum Wirtschaftsstrafrecht
Tagungsband 2021



Rechnungswesen und Kapitalschutz im Strafrecht von Marc Jean-Richard-dit-Bressel und David Zollinger wird unter [Creative Commons Namensnennung-Nicht kommerziell-Keine Bearbeitung 4.0 International](#) lizenziert, sofern nichts anderes angegeben ist.

© 2022 – CC BY-NC-ND (Werk), CC BY-SA (Text)

Herausgeber: Prof. Dr. Marc Jean-Richard-dit-Bressel, David Zollinger – Europa Institut an der Universität Zürich

Verlag: EIZ Publishing (eizpublishing.ch)

Produktion, Satz & Vertrieb: buchundnetz.com

ISBN:

978-3-03805-541-9 (Print – Softcover)

978-3-03805-542-6 (PDF)

978-3-03805-543-3 (ePub)

DOI: <https://doi.org/10.36862/eiz-541>

Version: 1.02 – 20221118

Das Werk ist als gedrucktes Buch und als Open-Access-Publikation in verschiedenen digitalen Formaten verfügbar:

<https://eizpublishing.ch/publikationen/rechnungswesen-und-kapitalschutz-im-strafrecht/>.

Vorwort

Am 21. Oktober 2021 führte das Europa Institut in Zürich die 12. Schweizerische Tagung zum Wirtschaftsstrafrecht unter der *neuen Leitung* der Herausgeber dieses Tagungsbandes durch. Dabei bestand der Anspruch, den hohen Qualitätsmassstäben gerecht zu werden, die Prof. Dr. Jürg-Beat Ackermann, Prof. Dr. Marianne Johanna Lehmkuhl und in den ersten Jahren Prof. Dr. Wolfgang Wohlers als langjährige und erfolgreiche Tagungsleitung gesetzt haben. Weiterhin soll jährlich zu einem praktisch relevanten Schwerpunktthema ein Austausch stattfinden, bei dem die verschiedenen Gruppen von Fachleuten durch hochqualifizierte Vertreterinnen und Vertreter möglichst ausgewogen zu Wort kommen.

Neu gilt ein Viertel jeder Tagung der Rubrik „*Neuste Entwicklungen im Wirtschaftsstrafrecht und Strafprozessrecht*“. Diese ist in sechs Referate zu verschiedenen Teilgebieten aufgeteilt, wovon fünf zu Beiträgen im vorliegenden Band geführt haben: Verwaltungsstrafrecht von Lorenz Garland, Steuerstrafrecht von Daniel Holenstein, Unternehmens-, Korruptions- und Insiderstrafrecht von Nora Markwalder, Vermögensabschöpfung, Geldwäscherei und internationale Rechtshilfe von David Zollinger sowie Vermögens- und Urkundenstrafrecht von Marc Jean-Richard-dit-Bressel. An der Tagung hat sich ferner Konrad Jeker zum Strafprozessrecht geäussert. Es sind jeweils nicht zwingend alle zu einem Ressort zusammengefassten Gebiete abzuhandeln. Es geht vielmehr darum, dort Schwerpunkte zu setzen, wo sich Entwicklungen abzeichnen. Für solche ist die Rechtsprechung des Bundesgerichts von herausragender Bedeutung, aber nicht der einzige Faktor.

Das *Schwerpunktthema* der 12. Tagung war „*Rechnungswesen und Kapital-schutz im Strafrecht*“. Mängel in der Buchhaltung lassen sich in einem grossen Teil der Wirtschaftsstrafverfahren beobachten. Doch häufig bleibt das Rechnungswesen bei der Aufarbeitung von potenziell wirtschaftskriminellen Problemstellungen aussen vor. Das ist bedauerlich, denn oft bieten die Belege, Konten und Jahresrechnungen Abkürzungen und Orientierungshilfen im Dickicht und in der Stofffülle mutmasslicher Wirtschaftsdelikte. Selbst eine mangelhafte Buchhaltung eignet sich in vielen Fällen als Leitlinie für die Ermittlung der relevanten Wahrheit und Eingrenzung des Prozessstoffs. Der vorliegende Tagungsband vermittelt Grundlagen, Erfahrungen und Strategien, die dabei helfen, das Potential des Rechnungswesens sowohl zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität als auch zur Verteidigung zu nutzen.

Bedauerlicherweise fehlt eine schriftliche Fassung des Referats von *Diego Bonato* über das „Rechnungswesen in der Praxis“. Die dabei vermittelte Klärung der Begriffe wurde als sehr hilfreich bewertet und lässt sich folgendermassen zusammenfassen:

Der landläufige Begriff „Buchhaltung“ fehlt in den einschlägigen Gesetzen. Er ist als Überbegriff bedeutungsgleich mit „Rechnungswesen“ (RW). Dieses weist sechs Teile auf, nämlich zwei Hauptkomponenten zu je drei Elementen:

- Die „Buchführung“ (Art. 957a Abs. 1 OR) erfasst als Buchhaltung im engeren Sinne die finanzielle Lage und besteht aus den Buchungsbelegen, dem Journal und den Konten. Alle für die Finanzen relevanten Geschäftsvorfälle sind durch Buchungsbelege zu erklären sowie im Journal chronologisch und in den Konten sachlogisch aufzuzeichnen.
- Die „Rechnungslegung“ (Art. 958 Abs. 2 OR), auch Jahresrechnung genannt, stellt die durch Buchführung erfasste finanzielle Lage dar und setzt sich aus der Bilanz, der Erfolgsrechnung und dem Anhang zusammen. Die Bilanz zeigt die Vermögenslage mit Aktiven (Vermögenswerten) und Passiven (Fremdkapital, bei Kapitalgesellschaften zuzüglich des statutarischen Grundkapitals und der Reserven). Die Erfolgsrechnung stellt Aufwand und Ertrag einander gegenüber. Der Anhang ergänzt die Bilanz und die Erfolgsrechnung mit zusätzlichen Angaben zur Vermögens- und Ertragslage.

Die Jahresrechnung (JR) baut auf der *Finanzbuchhaltung* (FIBU: doppelte Buchhaltung) auf. Diese besteht aus der Saldobilanz (SB: Saldoliste Bilanz- und Erfolgskonten) und dem Hauptbuch (HABU: Konten und Journal gemäss Art. 1 der Verordnung über die Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher, SR 221.431, GeBüV) und zieht die je nach Art und Umfang des Geschäfts erforderlichen *Hilfsbücher* zusammen, namentlich die Debitorenbuchhaltung (DEBU: Forderungen), die Kreditorenbuchhaltung (KREBU: Schulden), die Lohnbuchhaltung (LOBU: Saläre/Gehälter), die Lagerbuchhaltung (LAGBU: Warenbestände), die Anlagenbuchhaltung (ANLBU: Anlagevermögen) und Nebenbuchhaltung (NBU: branchenabhängige Werte). In der Branche „Vermögensverwaltung“ verlangt die Praxis nach Kunden getrennte Hilfskonten und Bestände.

Zur *Buchführung verpflichtet* sind juristische Personen, wobei für Vereine und Stiftungen ohne Handelsregisterpflicht bzw. ohne Revisionspflicht Ausnahmen bestehen, sowie Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit einem Umsatzerlös ab 50'000 Franken (Art. 957 OR). Unternehmen unter diesen Schwellen können sich auf die Abrechnung von Einnahmen und Ausgaben beschränken (sog. „Milchbüchlirechnung“).

Der ordentlichen Revision (Art. 727 OR) unterliegen Publikumsgesellschaften, zur Konzernrechnung verpflichtete Gesellschaften und grössere Unternehmen bei Überschreitung von zwei der folgenden Grenzwerte in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren: Bilanzsumme von 20 Millionen Franken, Umsatzerlös von 40 Millionen Franken, 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt. Die übrigen Unternehmen können sich mit einer eingeschränkten Revision (Art. 727a Abs. 1 OR) begnügen, soweit sie nicht als Kleinunternehmen mit weniger als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt durch einen einstimmigen Gesellschaftsbeschluss vollständig auf die Revision verzichtet haben (sog. Opting-Out, Art. 727a Abs. 2 OR). Auch in diesem Fällen ist bei Kapitalverlust (Art. 725a rev. OR) und bei begründeter Besorgnis der Überschuldung (Art. 725b rev. OR) eine eingeschränkte Revision durchzuführen. Die Bestimmungen des Aktienrechts über die Revision, den Kapitalverlust und die Überschuldung gelten für die GmbH sinngemäss (Art. 818 und 820 OR).

Auf diesen Grundlagen vertieft *Christian Krämer* das *Schweizer Rechnungslegungsrecht* und vermittelt dabei auch Einblick in die Konzernrechnung und drei der vom Bundesrat gemäss Art. 962a Abs. 5 OR als anerkannte Standards bezeichnete Rechnungslegungsnormen: IFRS, Swiss GAAP FER und US GAAP (Art. 1 Abs. 1 Bst. a, c und d der Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung, SR 221.432, VASR). Auch wenn sich die Schweiz mit der Statuierung der Pflicht bestimmter Unternehmen zur Anwendung solcher Standards in einem weltweiten Trend befindet, muss der Beitrag eine ernüchternde Bilanz ziehen: Das Ziel, die wirtschaftliche Lage von Unternehmen weltweit mittels Anwendung gleicher Normen für Investoren und andere Anspruchsgruppen möglichst vergleichbar zu machen, liegt nach wie vor in weiter Ferne.

Die Relevanz der *Rechnungslegung im Steuerstrafrecht*, die durch eine fehlerhafte Jahresrechnung erfüllten Steuerstraftatbestände und deren Konkurrenzverhältnis sind Gegenstände des Beitrags von *Daniel Holenstein*. Die dort durch ausführliche Kasuistik illustrierte Steuerhinterziehung (Übertretung und Erfolgsdelikt) wird durch die Steuerbehörden verfolgt, während der durch die Verwendung falscher Urkunden, namentlich einer falschen Jahresrechnung, zum Zwecke der Steuerhinterziehung begangene Steuerbetrug (Vergehen und abstraktes Gefährdungsdelikt) durch die Staatsanwaltschaft zu untersuchen und zu beurteilen oder anzuklagen ist. Die echte Konkurrenz dieser Straftaten ist ausdrücklich im Gesetz verankert. Besteht die Steuerverkürzung darin, dass eine Gewinnausschüttung zu Unrecht als Aufwand verbucht wird, liegt auf der Seite des Empfängers eine weitere Steuerhinterziehung vor, die mangels Tatidentität in echte Konkurrenz zu den weiteren Straftaten tritt.

Lukas Glanzmann erörtert die *Pflichten des Verwaltungsrats bei drohender Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung gemäss dem neuen Aktienrecht*, das Anfang 2023 in Kraft treten wird. Die drohende Überschuldung (Art. 725 rev. OR), der Kapitalverlust (Art. 725a rev. OR) und die Überschuldung (Art. 725b rev. OR) belasten den Verwaltungsrat mit Pflichten, deren Verletzung strafrechtlich relevant sein können, namentlich unter den Gesichtspunkten der ungetreuen Geschäftsbesorgung (Art. 158 Ziff. 1 StGB) und der Misswirtschaft (Art. 165 StGB). Die Analyse der Neuerungen führt zur Erkenntnis, dass sich das neue aktienrechtliche Sanierungsrecht weitgehend an die bisherigen Regelungen anlehnt. Der neue Tatbestand der drohenden Zahlungsunfähigkeit auferlegt den Organen kaum Pflichten, die nicht schon bisher galten. Neu ist hingegen die zwingende Revisionspflicht bei Kapitalverlust. Insgesamt sei zu befürchten, dass die Revision keine Anreize zur Ergreifung von Sanierungsmassnahmen in einem frühen Stadium setze, sich jedoch durch neue Pflichten und Rechtsunsicherheiten das Haftungsrisiko der Organe erhöhe.

Stefan Maeder hat an der Tagung wunschgemäss das Rechnungslegungsstrafrecht erörtert, wie er es bereits in dem von Jürg-Beat Ackermann herausgegebenen Hand- und Studienbuch „Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz“ (2. Auflage, Bern 2021) publiziert hat. Um unserem Tagungsband einen Mehrwert zu verschaffen, hat er sich in die *objektiven Strafbarkeitsbedingungen – allgemein und bei Art. 166 StGB* – vertieft und dabei die angesichts des Schuldprinzips problematische Tendenz des Gesetzgebers aufgedeckt, wegen Beweisschwierigkeiten im subjektiven Bereich wesentliche Unrechtselemente auszulagern, um das kriminalpolitisch gewünschte Ergebnis – die Strafbarkeit – zu sichern. Die kritische Betrachtung zeigt indessen auch, dass objektive Strafbarkeitsbedingungen teilweise legitim sind. Das besondere Augenmerk gilt der Einordnung des Erfordernisses der Konkurseröffnung bei der Unterlassung der Buchführung (Art. 166 StGB) in diesem Spannungsfeld. Der scharfsinnige Diskurs führt zur überzeugenden Erkenntnis, dass es sich dabei um eine unrechtsneutrale und damit echte objektive Strafbarkeitsbedingung handelt.

Praxistipps zu Schnittstellen von Rechnungswesen und Strafrecht schliessen den thematischen Teil ab. Es handelt sich um die erweiterten Inputreferate zum „Podium für Praxistipps“ mit Diskussionsbeiträgen von Lukas Glanzmann, Konrad Jeker und Marc Jean-Richard-dit-Bressel unter der Gesprächsleitung von David Zollinger. Die Praxistipps bezwecken, zur Effizienzsteigerung und Erleichterung des Erfahrungsaustausches Standardverfahrensschritte zu entwickeln. Der Beitrag macht zum strafrechtlichen Schutz des Rechnungswesens und des Kapitals drei solche Vorschläge: die Kapitalausschüttungs-Sperre

gemäss BGE 117 IV 259, die auf einer Alternativanklage zu Art. 251 StGB beruhende Revisoren-Zwickmühle sowie die Bücherschwund-Busse im Sinne von Art. 325 StGB.

Abschliessend möchten wir Tiziana Rigamonti-Ammann für die professionelle Organisation und Durchführung der Veranstaltung sowie Sue Osterwalder für die Unterstützung bei der Fertigstellung dieses Tagungsbandes herzlich danken.

Wetzikon und Zürich, im November 2022

David Zollinger

Marc Jean-Richard-dit-Bressel

Inhaltsübersicht

Schweizer Rechnungslegungsrecht 13

CHRISTIAN KRÄMER, dipl. Wirtschaftsprüfer,
Partner bei Deloitte AG Switzerland, Zürich

Objektive Strafbarkeitsbedingungen – allgemein und bei Art. 166 StGB 29

Prof. Dr. STEFAN MAEDER, Assistenzprofessor
für Straf- und Strafprozessrecht an der Universität Luzern

Rechnungslegung im Steuerstrafrecht 73

DANIEL HOLENSTEIN, Rechtsanwalt,
dipl. Steuerexperte, NSF Rechtsanwälte AG, Zürich

Pflichten des Verwaltungsrats bei drohender Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung gemäss neuem Aktienrecht 99

Prof. Dr. LUKAS GLANZMANN, Rechtsanwalt, LL.M.,
Partner bei Baker McKenzie, Zürich, Titularprofessor für Wirtschaftsrecht
an der Universität St. Gallen, Mitglied der Eidg. Expertenkommission
für das Handelsregister

Praxistipps zu Schnittstellen von Rechnungswesen und Strafrecht 135

Prof. Dr. MARC JEAN-RICHARD-DIT-BRESSEL, Rechtsanwalt, LL.M.,
Staatsanwalt und Abteilungsleiter bei der Staatsanwaltschaft III,
Qualifizierte Wirtschaftskriminalität, Zürich, Titularprofessor an
der Universität Zürich

Aktuelle Entwicklungen im Verwaltungs- und Finanzmarktstrafrecht 163

Dr. LORENZ GARLAND, Rechtsanwalt, ehemals Gastwissenschaftler
im Bereich Verwaltungsstrafrecht an der Universität Glasgow

Aktuelle Entwicklungen im Steuerstrafrecht 185

DANIEL HOLENSTEIN, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte,
NSF Rechtsanwälte AG, Zürich

Neuste Entwicklungen im Unternehmens-, Korruptions-, und Insiderstrafrecht

191

Prof. Dr. NORA MARKWALDER, Assistenzprofessorin für Strafrecht,
Strafprozessrecht und Kriminologie unter besonderer Berücksichtigung
des Wirtschaftsstrafrechts an der Universität St. Gallen

Neuste Entwicklungen in Vermögensabschöpfung, Geldwäscherei und Internationaler Rechtshilfe

197

DAVID ZOLLINGER, Rechtsanwalt, Capt Zollinger Rechtsanwälte, Wetzikon

Neuste Entwicklungen im Vermögens- und Urkundenstrafrecht

207

Prof. Dr. MARC JEAN-RICHARD-DIT-BRESSEL, Rechtsanwalt, LL.M.,
Staatsanwalt und Abteilungsleiter bei der Staatsanwaltschaft III,
Qualifizierte Wirtschaftskriminalität, Zürich, Titularprofessor an
der Universität Zürich

Schweizer Rechnungslegungsrecht

Christian Krämer

Inhalt

I. Ziele und Entstehung	13
II. Erster Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen	14
1. Buchführung	14
2. Rechnungslegung	15
III. Zweiter Abschnitt: Jahresrechnung	18
1. Gliederung	19
2. Bewertung	20
IV. Dritter Abschnitt: Rechnungslegung für grössere Unternehmen	21
V. Vierter Abschnitt: Rechnungslegung nach anerkanntem Standard	23
VI. Fünfter Abschnitt Konzernrechnung	23
VII. Exkurs: Vergleich anerkannter Standards	24
VIII. Fazit und Blick nach vorne	26
Literaturverzeichnis	27

I. Ziele und Entstehung

Ziel des Rechnungslegungsrechtes ist, es, die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens so darzustellen, dass Dritte sich ein verlässliches Urteil über die Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage eines Unternehmens bilden können.¹ Das Schweizer Rechnungslegungsrecht ist grundsätzlich rechtsformneutral, differenziert jedoch nach Unternehmensgrösse. Es bildet, unter Vorbehalt von Aufrechnungen, gleichzeitig die Bemessungsgrundlage für die Veranlagung von Unternehmenssteuern, (sogenanntes „steuerliches Massgeblichkeitsprinzip“²).

In der Schweiz ist das Rechnungslegungsrecht im 32. Titel des Obligationenrechts geregelt („Kaufmännische Buchführung und Rechnungslegungsrecht“).

¹ Art. 958 Abs. 1 des Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR, SR 220).

² Dekker, Art. 958 OR, N 2.

Am 1. Januar 2013 als Teilrevision des Obligationenrechtes in Kraft gesetzt und mit grosszügigen Übergangsregelungen versehen, sind die Bestimmungen des 32. Titels seit dem 1. Januar 2015 (für Einzelabschlüsse) bzw. seit dem 1. Januar 2016 (für Konzernabschlüsse) anwendbar.³

Die folgenden Kapitel II – VI führen durch die fünf Abschnitte des 32. Titels des Obligationenrechtes und zeigen deren Inhalte sowie Bedeutung für die Rechnungslegung von Unternehmen auf.

II. Erster Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen

Zur Buchführung und Rechnungslegung verpflichtet sind alle juristischen Personen des Privatrechts, Vereine und Stiftungen (diese nur, wenn sie verpflichtet sind, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen) sowie Einzelunternehmen und Personengesellschaften deren Umsatzerlös auf jährlicher Basis CHF 500'000 übersteigt. Für Unternehmen, Vereine und Stiftungen, die nicht diese Kriterien erfüllen, ist eine erleichterte Buchführung – auch als „Milchbüchlein-Rechnung“ bekannt – vorgesehen. Sie müssen lediglich über ihre Einnahmen, Ausgaben und ihre Vermögenslage Buch führen.⁴

I. Buchführung

Im Rechnungslegungsrecht wird zwischen Buchführung und Rechnungslegung unterschieden. Die Buchführung bildet dabei die Grundlage für die Rechnungslegung, in dem sie die einzelnen Geschäftsvorfälle und andere Sachverhalte, die für die Darstellung der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens von Bedeutung sind, erfasst.⁵ Dabei ist in jedem Fall den fünf „Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung“⁶ zu folgen:

- Vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung: Der Grundsatz der Vollständigkeit zielt darauf ab, dass ausgehend von einer Eröffnungsbilanz (d.h. einer Aufstellung aller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten) alle Geschäftsvorfälle lückenlos und periodengerecht zu erfassen sind. Unter einer systematischen Erfassung ist die zeitlich und sachlich korrekte Abgrenzung der einzelnen Geschäftsvorfälle zu verstehen. Diese

³ Art. 2, Übergangsbestimmungen der Änderungen vom 23. Dezember 2011 des 32. Titels des Obligationenrechtes.

⁴ Art. 957 OR.

⁵ Art. 957a Abs. 1 OR.

⁶ Art. 957a Abs. 2 OR.

hat wahrheitsgetreu zu erfolgen, d.h. willkürfrei, wobei dies die Ausnützung von bestehenden Buchungs- und Bewertungsspielräumen nicht ausschliesst.⁷

- Belegprinzip: Dem Ausspruch „Keine Buchung ohne Beleg“ folgend, ist jeder Geschäftsvorfall anhand geeigneter Belege so zu dokumentieren, dass die korrekte Verbuchung jederzeit nachvollziehbar ist.
- Klarheit: Der Grundsatz der Klarheit verlangt insbesondere eine „übersichtliche und sachgerechte Gliederung [der Jahresrechnung], unter Umständen auch den Ausweis von Einzelheiten im Anhang. Weiter gehört hierzu auch die Verwendung von sorgfältigen und genauen Bezeichnungen für die einzelnen Positionen in der Jahresrechnung.“⁸
- Zweckmässigkeit: Die Buchführung sollte den jeweiligen Umständen des Unternehmens angepasst sein. Daraus folgt, dass ein Grossunternehmen seine Buchführung „räumlich, personell und infrastrukturell“⁹ anders organisieren wird als ein Kleinbetrieb.
- Nachprüfbarkeit: Aufbauend auf dem Belegprinzip ist sicherzustellen, dass die Buchführung jederzeit nachprüfbar ist, sei dies unternehmensintern oder durch Drittparteien wie die Revisionsstelle oder die Steuerbehörden.

2. Rechnungslegung

Die Rechnungslegung erfolgt im Geschäftsbericht, genauer in der im Geschäftsbericht enthaltenen Jahresrechnung, welche sich aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang zusammensetzt.¹⁰ Je nach Grösse der Unternehmung können auch weitere Bestandteile, wie zum Beispiel eine Geldflussrechnung, vorgeschrieben sein. Der Gesetzgeber gibt die folgenden Grundlagen vor, welche bei der Erstellung der Jahresrechnung zu berücksichtigen sind:

- Bei der Rechnungslegung ist grundsätzlich davon auszugehen, dass das Unternehmen auf absehbare Zeit, mindestens aber für einen Zeitraum von 12 Monaten über das Bilanzierungsdatum hinaus, weitergeführt wird, d.h. dass der sogenannte Going Concern gegeben ist. Ist eine Unternehmensfortführung nicht geplant oder erscheint aufgrund interner oder externer Umstände verunmöglicht, ist bei der Bewertung von Vermögenswerten von Fortführungswerten auf Veräusserungswerte umzustellen.¹¹ Dass dies zu

⁷ HWP I, 32.

⁸ HWP I, 33.

⁹ Dekker, Art. 957a OR, N 11.

¹⁰ Art. 958 Abs. 2 OR.

¹¹ Art. 958a Abs. 1 f. OR.

erheblichen Unterschieden in der Bewertung führen kann, verdeutlicht folgendes Beispiel: Eine vor zwei Jahren für CHF 100'000 eingekaufte Maschine, mit welcher die Unternehmung erfolgreich und gewinnbringend Produkte herstellt, hat eine erwartete Restlebensdauer von 8 Jahren und einen aktuellen Wiederverkaufswert von CHF 30'000. Unter der Annahme der Unternehmensfortführung und linearer Abschreibung über die Lebensdauer beträgt der Buchwert am Ende des zweiten Jahres CHF 80'000 (= Fortführungswert). Sollte zu diesem Zeitpunkt eine Fortführung nicht mehr geplant sein oder als verunmöglicht erscheinen, wäre auf den Veräusserungswert von CHF 30'000 umzustellen, woraus ein Verlust von CHF 50'000 resultierte.

- Aufwände und Erträge sind in zeitlicher und sachlicher Hinsicht abzugrenzen.¹² Die zeitliche Abgrenzung (auch Accrual-Prinzip genannt) bedeutet, dass ein Aufwand in der Periode zu erfassen ist, in welcher er anfällt, unabhängig davon, wann der damit verbundene Mittelabfluss stattfindet. So ist die am Ende des Jahres 20X1 bezahlte Versicherungsprämie für den Versicherungsschutz des Jahres 20X2 erst im Jahr 20X2 als Aufwand zu erfassen. In der Bilanz (und gegebenenfalls in der Geldflussrechnung) wird die resultierende Reduktion der flüssigen Mittel jedoch bereits zum Zeitpunkt des Zahlungsabflusses (d.h. im Jahr 20X1) erfasst. Es erfolgt ein Aktiventausch: eine Reduktion der Flüssigen Mittel bei gleichzeitigem Ansatz einer Vorauszahlung in gleicher Höhe.

Die sachliche Abgrenzung (auch matching of revenues and cost genannt) bedeutet, dass „alle Aufwände, die dazu dienen, bestimmte Erträge zu erzielen, zeitgleich mit dem Ertragsanfall in der Erfolgsrechnung zu berücksichtigen sind“¹³. So wird der Aufwand eines von einer Unternehmung hergestellten Produktes (z.B. der Einkauf von Rohmaterialien und andere Kosten, die mit der Weiterverarbeitung dieser Rohmaterialien zum fertigen Produkt anfallen) in der Bilanz als Vorrat aktiviert. Die Erfassung als Aufwand erfolgt erst in jener Periode, in welcher das Produkt verkauft wird und somit einen Ertrag generiert.

Des Weiteren sind bei der Rechnungslegung die sieben durch den Gesetzgeber vorgegebenen „Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung“¹⁴ massgebend:

¹² Art. 958b Abs. 1 OR.

¹³ HWP I, 36.

¹⁴ Art. 958c Abs. 1 OR.

- Klarheit und Verständlichkeit: Verständlich ist ein Abschluss dann, wenn er von einer Drittperson mit Finanzerfahrung nachvollzogen werden kann. Dies setzt Klarheit voraus, d.h. eine übersichtliche und sachgemässe Gliederung.¹⁵
- Vollständigkeit: Dieser Grundsatz verlangt, dass alle Informationen offengelegt werden, die für den in Art. 958.1 OR beschriebenen Zweck der Rechnungslegung, d.h. der Darstellung der wirtschaftlichen Lage einer Unternehmung, notwendig sind.¹⁶
- Verlässlichkeit: Der Nutzer bzw. Leser der Jahresrechnung (und damit der Rechnungslegung) muss sich auf die bereitgestellten Informationen verlassen können. In erster Linie heisst dies, dass die Rechnungslegung keine wesentlichen Fehler enthalten darf. Auf Grund von Schätzungen und der „Stille-Reserve-Praxis“ können sich jedoch trotzdem wesentliche Verzerrungen in Bilanz und Erfolgsrechnung ergeben und die Verlässlichkeit somit einschränken.¹⁷ Schätzungen sind immer dann notwendig, wenn der Wert eines Aktivums oder einer Verbindlichkeit nicht genau bestimmt werden kann, wie das z.B. im Zusammenhang mit einer möglichen Verbindlichkeit aus einem laufenden Rechtsstreit der Fall sein kann. Auf die stillen Reserven wird in Kapitel III näher eingegangen.
- Wesentlichkeit: Informationen sind dann als wesentlich zu betrachten und müssen in der Rechnungslegung berücksichtigt werden, „wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung, die aufgrund der Jahresrechnung zu treffenden Entscheidungen beeinflussen könnten“¹⁸. Das bedeutet im Umkehrschluss jedoch auch, dass Informationen, welche dieses Kriterium nicht erfüllen weggelassen werden können – oder in vielen Fällen sogar weggelassen werden sollten, um die Klarheit und Verständlichkeit der Rechnungslegung nicht zu gefährden.
- Vorsicht: Das Schweizer Rechnungslegungsrecht folgt nicht dem „true-and-fair-view“-Ansatz, wie dies zum Beispiel die Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung Swiss GAAP FER (nachfolgend Swiss GAAP FER) oder IFRS tun, sondern fordert, dass die Bewertung vorsichtig erfolgen muss, ohne aber die zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Un-

¹⁵ HWP I, 37.

¹⁶ HWP I, 37.

¹⁷ Dekker, Art. 958c OR, N 12f.

¹⁸ HWP I, 37.

ternehmens zu verhindern.¹⁹ Dies bedeutet, dass „Aktiven und Erträge nicht zu hoch, Passiven und Aufwände nicht zu tief“²⁰ bilanziert werden sollen.

- Stetigkeit: Die für die Rechnungslegung angewandten Grundsätze sind über die Zeit stetig anzuwenden, um Abschlüsse und damit die wirtschaftliche Entwicklung eines Unternehmens über einen längeren Zeitraum hinweg miteinander vergleichbar zu machen. Abweichungen von diesem Prinzip sind von Zeit zu Zeit denkbar, etwa um die Aussagekraft der Jahresrechnung zu erhöhen (z.B., weil ein neues IT-System eine zweckmässigere Ermittlung der Herstellkosten zulässt) oder um sie mit jener von anderen Unternehmen (z.B. innerhalb einer Gruppe) vergleichbar zu machen.²¹
- Bruttodarstellung: Aktiven und Passiven sowie Aufwand und Ertrag dürfen grundsätzlich nicht miteinander verrechnet werden, es sei denn die in Artikel 120 ff. OR gegebenen rechtlichen Voraussetzungen dafür (insbesondere Gleichartigkeit und Fälligkeit von Forderung und Gegenforderung, ausserdem muss die Gegenpartei die gleiche sein) sind gegeben. So kann z.B. die durch einen Brand notwendig gewordene Abschreibung einer Fabrikhalle nicht mit den dafür von der Versicherung geleisteten Zahlungen oder der mit diesen Zahlungen errichteten neuen Fabrikhalle verrechnet werden. Dasselbe gilt für Steuerforderungen gegenüber einer kantonalen Steuerbehörde, die in der Jahresrechnung nicht mit Steuerverbindlichkeiten gegenüber einer anderen kantonalen Steuerbehörde verrechnet werden können, selbst wenn beide Forderungen fällig sind.

Diese Bestimmungen zur Buchführung und Rechnungslegung dienen oft als Anknüpfungspunkt für das Strafrecht, wie zum Bsp. beim ordnungswidrigen Führen der Geschäftsbücher gemäss Art. 325 StGB oder der Unterlassung der Buchführung gemäss Art. 166 StGB.

III. Zweiter Abschnitt: Jahresrechnung

Die Jahresrechnung besteht grundsätzlich aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang. Das Rechnungslegungsrecht macht sowohl Vorgaben zur Gliederung der einzelnen Bestandteile der Jahresrechnung als auch zur Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten.

¹⁹ Art. 960 Abs. 2 OR.

²⁰ Dekker, Art. Art. 958c OR, N 17.

²¹ HWP I, 39.

1. Gliederung

Die Bilanz ist ein Abbild der Vermögens- und Finanzierungslage des Unternehmens am Bilanzstichtag. Vermögenswerte müssen als Aktivum bilanziert werden, wenn (i) das Unternehmen über sie verfügen kann, (ii) ein Mittelzufluss (sei es aus Nutzung oder Verkauf) wahrscheinlich ist und (iii) ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann. Verbindlichkeiten sind als Passivum zu bilanzieren, wenn (i) sie durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden (z.B. durch den Abschluss eines Vertrages), (ii) ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist und (ii) ihre Höhe verlässlich geschätzt werden kann. Sowohl aktiv- als auch passivseitig ist zu unterscheiden zwischen kurzfristigen Positionen (d.h. Umlaufvermögen: Aktiven, die innerhalb eines Jahres zu flüssigen Mitteln werden oder anderweitig realisiert bzw. fällig werden; bzw. kurzfristiges Fremdkapital: Passiven, die innerhalb eines Jahres zur Zahlung fällig werden) und langfristigen Positionen (d.h. Anlagevermögen bzw. langfristiges Fremdkapital.²² Die Differenz zwischen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten stellt das Eigenkapital dar. Art. 959a OR gib eine Mindestgliederung der Bilanz vor.

Die Erfolgsrechnung bildet die Ertragslage eines Unternehmens für das jeweilige Geschäftsjahr ab. In ihr sind alle Aufwände und Erträge zu erfassen, deren Differenz ist der Gewinn oder Verlust der Periode.²³ Im Gegensatz zu den Vermögenswerten und Verbindlichkeiten verzichtet das Schweizer Rechnungslegungsrecht auf eine genaue Definition von Aufwand und Ertrag. In Anlehnung an andere Rechnungslegungsstandards können diese aber wie folgt definiert werden: Ein Ertrag ist ein Nutzenzugang in der Berichtsperiode durch Zunahme von Aktiven oder Abnahme von Verbindlichkeiten, die das Eigenkapital erhöhen. Ein Aufwand ist dagegen ein Nutzenabgang in der Berichtsperiode durch Abnahme von Aktiven oder Zunahme von Passiven, die das Eigenkapital vermindern. Auszunehmen sind direkte Einlagen der Eigentümer ins Eigenkapital (z.B. durch eine Kapitalerhöhung) und direkte Rückzahlungen von Eigenkapital an die Eigentümer (z.B. durch eine Kapitalherabsetzung oder Dividendenausschüttung).²⁴ Für die Erfolgsrechnung gibt Art. 959b.2 eine Mindestgliederung vor, welche entweder nach Gesamtkostenverfahren oder Umsatzkostenverfahren vorgenommen werden kann.

Der Anhang der Jahresrechnung ergänzt und erläutert Bilanz und Erfolgsrechnung. Die vom Gesetzgeber geforderten Mindestangaben können Art. 959c OR entnommen werden.

²² Art. 959 OR.

²³ Art. 959b OR.

²⁴ Swiss GAAP FER, Rahmenkonzept, Rz. 21–22.

2. Bewertung

Die Bewertungsgrundsätze sind im Schweizer Rechnungslegungsrecht, gerade im Vergleich zu internationalen Rechnungslegungsstandards wie IFRS oder US GAAP, eher knapp gehalten und prinzipieller Natur. Insbesondere sind dies:

- Einzelbewertung: Vermögenswerte und Verbindlichkeiten werden grundsätzlich einzeln bewertet.²⁵ Anhand eines einfachen Beispiels dargestellt: Ein Unternehmen U hält zwei Beteiligungen an Unternehmen A und Unternehmen B. U bilanziert die Beteiligungen zu ihren Anschaffungskosten von CHF 100'000 (A) und CHF 140'000 (B). Am Bilanzstichtag stellt U fest, dass die Beteiligung A nur noch einen Marktwert von CHF 80'000 hat, während Beteiligung B einen solchen von CHF 160'000 hat. Obwohl die Beteiligungen gesamthaft einen unveränderten Wert von CHF 240'000 haben, hat für die Beteiligung A aufgrund des Einzelbewertungsgebotes am Bilanzstichtag eine Wertberichtigung in Höhe von CHF 20'000 zu erfolgen, während die Beteiligung B aufgrund der Bestimmungen von Art. 960a.2 nicht über die Anschaffungskosten hinaus aufgewertet werden darf. Trotz unverändertem Gesamtwert der Beteiligungen resultiert also ein Verlust von CHF 20'000.
- Vorsichtsprinzip: Die Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten muss vorsichtig erfolgen, soll aber die zulässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens nicht verhindern.²⁶ Die Einhaltung des Vorsichtsprinzip heisst z.B. nicht, dass ein Unternehmen, dass eingeklagt wird, bereits während des laufenden Verfahrens vollumfänglich die Forderung der Gegenpartei zurückstellen muss (den sogenannten worst-case). Zum Bilanzstichtag hat das Unternehmen eine Analyse vorzunehmen (z.B. aufgrund von Erfahrungswerten aus vergleichbaren Fällen oder Gutachten von Sachverständigen) aus der eine realistische Bewertung resultieren sollte, die beim Erhalt neuer Erkenntnisse jeweils anzupassen ist. Sollte das Unternehmen zur Ansicht gelangen, dass zum Bilanzstichtag die Höhe des zu erwartenden Zahlungsabflusses nicht verlässlich ermittelt werden kann, ist aufgrund der in Kapitel III.1 beschriebenen Bilanzierungskriterien gemäss OR 959.5 auf eine Bilanzierung zu verzichten. Stattdessen sollte Verfahren und Forderung der Gegenpartei im Anhang offengelegt werden.
- Bestehen konkrete Anzeichen für die Wertverminderung eines Aktivums oder für eine zu geringe Rückstellung, sind die Buchwerte zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen.²⁷ Dabei werden die Buchwerte in einem

²⁵ Art. 960 Abs. 1 OR.

²⁶ Art. 960 Abs. 2 OR.

²⁷ Art. 960 Abs. 3 OR.

sogenannten Impairment-Test mit ihrem Nutzwert bzw. ihrem Netto-Marktwert verglichen. Ist einer der beiden letztgenannten Werte höher als der Buchwert, besteht kein Wertberichtigungsbedarf. Liegen sowohl Nutzwert als auch Netto-Marktwert unter dem aktuellen Buchwert, so ist der Buchwert auf den höheren dieser beiden Werte zu korrigieren. Der Nutzwert entspricht dem Barwert aller zukünftigen Mittelzu- abzüglich aller zukünftigen Mittelabflüsse eines Vermögenswertes und wird meist mittels einer Discounted-Cashflow-Methode ermittelt. Der Netto-Marktwert entspricht dem aktuellen Marktwert eines Vermögenswertes abzüglich der im Zusammenhang mit einem (theoretischen) Verkauf anfallenden Transaktionskosten.

- Grundsätzlich sind Aktiven bei ihrer Ersterfassung höchstens zu den Anschaffungs- bzw. Herstellkosten zu bewerten. Dies gilt auch für die Folgebewertung in kommenden Perioden, wobei der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust durch Abschreibungen zu berücksichtigen ist.²⁸ Ausgenommen von diesem Verbot, über die Anschaffungskosten hinaus aufzuwerten, sind Aktiven mit beobachtbaren Marktpreisen, wie z.B. Aktien mit Börsenkurs.²⁹
- Verbindlichkeiten sind zum Nennwert zu bilanzieren. Für vergangene Ereignisse die einen Mittelabfluss in zukünftigen Perioden erwarten lassen (z.B. ein Rechtsstreit, bei dem das Unternehmen beklagte Partei ist oder für eine erhaltene aber noch nicht bezahlte Warenlieferung) sind Rückstellungen bzw. Abgrenzungen in der voraussichtlich benötigten Höhe zu bilden. Diese können, müssen aber nicht, aufgelöst werden, wenn sie wirtschaftlich nicht mehr begründet sind. Der Verzicht auf die Auflösung nicht mehr benötigter Rückstellungen führt zur Bildung stiller Reserven.³⁰

IV. Dritter Abschnitt: Rechnungslegung für grössere Unternehmen

Für grössere Unternehmen kennt das Schweizer Rechnungslegungsrecht zusätzliche Bestimmungen. Aufgrund ihrer wirtschaftlichen Bedeutung bestehen bei diesen Unternehmen erhöhte Anforderungen an die Transparenz.³¹ Als grössere Unternehmen gelten jene, welche mindestens eines der folgenden Kriterien erfüllen:³²

²⁸ Art. 960a OR.

²⁹ Art. 960b.

³⁰ Art. 960e.

³¹ Dekker, Art. 961 OR, N 1.

³² Art. 961 OR in Verbindung mit Art. 727 OR.

- Unternehmen mit einer Bilanzsumme von mehr als CHF 20 Millionen, einem Umsatz von mehr als CHF 40 Millionen sowie mehr als 250 Vollzeitstellen im Jahr, wobei mindestens zwei dieser Kriterien in zwei aufeinanderfolgenden Jahren erfüllt sein müssen.
- Publikumsgesellschaften, d.h. Gesellschaften die Aktien oder Anleiheobligationen an einer in- oder ausländischen, öffentlich anerkannten Börse ausstehen haben oder Tochtergesellschaften von Publikumsgesellschaften, die mindestens 20% zu Aktiven oder Umsatz der Muttergesellschaft beitragen.
- Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind³³.

Grössere Unternehmen müssen zusätzlich zu den vorgängig beschriebenen Buchungsführungs- und Rechnungslegungspflichten folgende Anforderungen genügen:³⁴

- Der Anhang zur Jahresrechnung ist um Informationen zu den Fälligkeiten der verzinslichen, langfristigen Verbindlichkeiten zu ergänzen. Ausserdem sind die der Revisionsstelle bezahlten Honorare dort auszuweisen.
- Die Jahresrechnung ist um einen weiteren Bestandteil, die Geldflussrechnung zu ergänzen, welche die Veränderung der flüssigen Mittel aus der Geschäftstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit jeweils gesondert darstellt.
- Des Weiteren ist zusätzlich zur Jahresrechnung ein Lagebericht zu erstellen, welcher dem Leser Auskunft gibt über den Geschäftsverlauf des Unternehmens sowie über andere die wirtschaftliche Lage der Unternehmung einzuschätzen helfende Faktoren, welche in der Jahresrechnung nicht enthalten sind. Dies sind unter anderem Informationen wie die Bestells- und Auftragslage zum Bilanzstichtag sowie die Einschätzung der Zukunftsaussichten des Unternehmens durch den Verwaltungsrat bzw. die Geschäftsführung.

Von den zusätzlichen Bestimmungen für grössere Unternehmen befreit sind Unternehmen dann, wenn sie zwar unter die oben genannte Definition eines grösseren Unternehmens fallen, aber entweder sie selbst oder eine sie kontrollierende Gesellschaft eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellt.³⁵ Zu diesen anerkannten Standards

³³ Vergleiche Kapitel V für eine Definition jener Gesellschaften, die unter die Konzernrechnungserstellungspflicht fallen.

³⁴ Art. 961a ff.

³⁵ Art 961d OR.

zählen insbesondere IFRS (wie vom International Standard Accounting Board herausgegeben, nicht jedoch die in der Europäischen Union angewandten EU-IFRS), US GAAP und Swiss GAAP FER.³⁶

V. Vierter Abschnitt: Rechnungslegung nach anerkanntem Standard

Zusätzlich zur Jahresrechnung nach den oben beschriebenen Regeln des Schweizer Rechnungslegungsrechtes müssen die Unternehmen und Organisationen eine Jahresrechnung (d.h. einen Einzelabschluss) nach einem anerkannten Standard (wie in Kapitel IV definiert) erstellen, wenn sie mindestens eines der folgenden Kriterien erfüllen:³⁷

- Gesellschaften, deren Aktien oder andere Beteiligungspapiere (nicht jedoch Anleiheobligationen) an einer Börse kotiert sind und die Börse dies verlangt.
- Wirtschaftlich bedeutende Stiftungen, d.h. solche mit einer Bilanzsumme von mehr als CHF 20 Millionen, einem Umsatz von mehr als CHF 40 Millionen sowie mehr als 250 Vollzeitstellen im Jahr, wobei mindestens zwei dieser Kriterien in zwei aufeinanderfolgenden Jahren erfüllt sein müssen.³⁸
- Genossenschaften mit mehr als 2'000 Genossenschaftern.

Auch für diese Gesellschaften entfällt diese Pflicht, wenn sie zu einem Konzern gehören und der Konzern eine Konzernrechnung nach anerkanntem Standard erstellt.

VI. Fünfter Abschnitt Konzernrechnung

Unternehmen, welche die Kontrolle über eine oder mehrere Gesellschaften haben, sind zur Erstellung einer Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard verpflichtet.³⁹ Kontrolle über eine Gesellschaft wird dann angenommen, wenn ein Unternehmen – direkt oder indirekt – die Mehrheit der Stimmen an einer anderen Gesellschaft hält oder wenn es vertragliche Abmachungen zwischen den Eigentümern zweier Gesellschaften gibt, welche einer Partei die Kontrolle übertragen, obwohl diese keine Mehrheit der Stimmrechte hält.

³⁶ Art. 1 Abs. 1 Verordnung des Bundesrates über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (VASR, SR 221.432).

³⁷ Art. 962 OR.

³⁸ Art. 962 OR in Verbindung mit Art. 727 OR.

³⁹ Art. 963 OR.

Trotz Kontrolle über eine oder mehrere Gesellschaften sind Unternehmen dann von der Erstellung einer Konzernrechnung befreit, wenn sie (zusammen mit den von ihnen kontrollierten Gesellschaften) gewisse Grössenkriterien nicht überschreiten (Bilanzsumme < CFH 20 Millionen, Umsatz < CHF 40 Millionen und weniger als 250 Vollzeitstellen im Jahr) oder wenn sie selber durch ein anderes Unternehmen im In- oder Ausland kontrolliert werden, welches bereits eine Konzernrechnung erstellt.⁴⁰ Das in Kapitel IV und V beschriebene Erfordernis einer Konzernrechnung nach einem anerkanntem Standard ist in diesem Falle keine Voraussetzung, um von der Ausnahmeregelung Gebrauch machen zu können.

Von der Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung ausgeschlossen sind Unternehmen immer dann, wenn eine Konzernrechnung „notwendig ist für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage einer Gruppe“ oder wenn 20% oder mehr der Anteilseigner einer Gesellschaft dies verlangen.

VII. Exkurs: Vergleich anerkannter Standards

Unter den vom Bundesrat als anerkannten Standards bezeichneten Rechnungslegungsnormen befinden sich Swiss GAAP FER, IFRS und US GAAP. Alle diese werden als „true-and-fair-view“ Standards bezeichnet, weil es ihr Ziel ist, die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens so korrekt wie möglich darzustellen. Nichtsdestotrotz unterscheiden sich diese drei Standards teilweise erheblich voneinander.

Die von der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung („FER-Stiftung“) herausgegebenen Swiss GAAP FER bestehen aus einem Rahmenkonzept mit grundlegenden Definitionen sowie 25 Standards auf insgesamt ca. 250 Seiten, welche die wesentlichen Themen der Rechnungslegung prinzipienbasiert regeln. Im Vergleich dazu bestehen die vom International Accounting Standards Board (IASB) herausgegebenen International Financial Reporting Standards bereits aus einem Rahmenkonzept, aus 43 Standards und 24 Interpretationen auf ca. 4'000 Seiten. Analog den Swiss GAAP FER prinzipienbasiert aufgebaut ist die Regelungsdichte jedoch um ein Vielfaches höher. Entsprechend grösser ist auch der Aufwand für eine Rechnungslegung nach IFRS. Während die Anwender von Swiss GAAP FER jedoch ausschliesslich in der Schweiz domiziliert sind, haben sich die IFRS weltweit ausgebreitet. US GAAP, vorwiegend aber nicht nur von Unternehmen mit Sitz in den USA als Rechnungslegungsstandard angewendet, ist hingegen regelbasiert. Es besteht aus ca. 200 Richtlinien und einer Vielzahl von Interpretationen zu Einzelfragen.

⁴⁰ Art. 963a OR.

Wenig erstaunlich aufgrund der oben beschriebenen Ausgangslage, aber für den Investor ärgerlich, ist die Tatsache, dass diese Standards vergleichbare Sachverhalte teilweise grundlegend anders in der Rechnungslegung abbilden. Ein einfaches Beispiel wird im Folgenden beschrieben.

Ein Unternehmen verfügt am 1. Januar 20X1 über eine Bilanz mit lediglich CHF 10'000 Flüssigen Mitteln und CHF 10'000 Eigenkapital. Am selben Tag schliesst es einen Mietvertrag für eine Büroliegenschaft ab, mit einem jährlichen Mietzins von CHF 5'000 und einer nicht verlängerbaren Laufzeit von 5 Jahren.

Gemäss den Bestimmungen von Swiss GAAP FER resultieren am Tag des Vertragsabschlusses, also dem 1. Januar 20X1, keinerlei Buchungen. Die Folgen des Vertrages, also die Erfassung des Mietzinsaufwandes erfolgt erst später, über die Laufzeit des Vertrages. Unter IFRS hingegen führt bereits der Vertragsabschluss zu einer Buchung. Aus Sicht von IFRS resultiert mit dem Vertragsabschluss nämlich eine Verbindlichkeit (eine sogenannte „lease liability“) von CHF 25'000 (5 Jahre mal den Mietzins von CHF 5'000), gleichzeitig erhält das Unternehmen aber auch einen bilanzierungsfähigen Vermögenswert aus dem Vertragsabschluss, nämlich das Recht, die Büroliegenschaft für die kommenden fünf Jahre zu nutzen (ein sogenanntes „right-of-use“ asset). Da IFRS ausserdem vorsieht, dass für solche Verpflichtungen aus einem Mietvertrag nicht der Nominalwert, sondern der Barwert anzusetzen ist, hat eine Diskontierung der Verbindlichkeiten zu erfolgen. Am Tage des Vertragsabschlusses resultiert somit unter Swiss GAAP FER eine unveränderte Bilanz mit CHF 10'000 Flüssigen Mitteln, CHF 10'000 Eigenkapital und einer Eigenkapitalquote von 100%. Unter IFRS dagegen resultiert eine Bilanz mit CHF 10'000 Flüssigen Mitteln, einem right-of-use asset und einer lease liability von jeweils CHF 21'647 (bei einem angenommenen Zinssatz von 5%) und einem Eigenkapital von ebenfalls CHF 10'000. Die unter IFRS resultierende Eigenkapitalquote beläuft sich somit auf lediglich 32%. US GAAP folgt im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses den Bestimmungen von IFRS.

Am Ende des Jahres 20X1 hat die Unternehmung CHF 5'000 an Mietzinsen gezahlt. Unter der Annahme, dass es sonst keinerlei Geschäftstätigkeit gab, verfügt das Unternehmen zu diesem Zeitpunkt unter Swiss GAAP FER über eine Bilanz mit CHF 5'000 Flüssigen Mitteln und CHF 5'000 Eigenkapital. Die Eigenkapitalquote beträgt unverändert 100%. Die Erfolgsrechnung für das Jahr 20X1 zeigt einen Mietzinsaufwand von CHF 5'000 und einen EBITDA und PBT⁴¹ von CHF -5'000. Unter IFRS wird das right-of-use-asset über die 5 Jahre Ver-

⁴¹ EBITDA = Earnings before Interest, Tax, depreciation and amortization; PBT = Profit before taxes.

tragslaufzeit linear abgeschrieben, verringert sich pro Jahr also um CHF 4'329. Die lease liability reduziert sich im Jahr 20X1 um CHF 3'917, das entspricht dem gezahlten Mietzins von CHF 5'000 abzüglich des entgegenlaufenden Diskontierungseffektes von CHF 1'083 für das Jahr 20X1. Per Ende 20X1 besteht die Bilanz unter IFRS demzufolge aus CHF 5'000 Flüssigen Mitteln, aus einem right-of-use-asset von CHF 17'317, einer lease liability von CHF 17'730 und dem daraus resultierenden Eigenkapital von CHF 4'587 (Eigenkapitalquote 21%). In der Erfolgsrechnung ergibt sich ein EBITDA von 0, da der Abschreibungsaufwand von CHF 4'329 und der Diskontierungseffekt von CHF 1'083 unterhalb des EBITDA ausgewiesen werden. Auf Stufe PBT resultiert ein Verlust von CHF -5'412. Anders als im Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes des Mietvertrages, wo US GAAP zumindest für das vorliegende Beispiel eines operating leases wie oben ausgeführt IFRS folgt, wählt US GAAP für die Folgebewertung anders als IFRS einen Ansatz, bei welchem in der Erfolgsrechnung analog Swiss GAAP FER ein linearer Aufwand resultiert, der als operativ (d.h. oberhalb des EBITDA ausgewiesen) klassiert wird.

So unterschiedlich die Abbildung eines einfachen Mietvertrags während seiner Laufzeit unter Swiss GAAP FER, IFRS und US GAAP sein mag auch sein mag und wie oben beschrieben zu unterschiedlichen Ergebnissen und Eigenkapitalquoten führt, bleibt festzuhalten, dass mit dem Ablauf des Mietvertrages am Ende von Jahr 20X5 die Bilanz dann wieder gleich aussieht, egal welcher Rechnungslegungsstandard angewandt wurde und dass auch der über die Laufzeit erfasste Gesamtaufwand sich in jedem Fall auf die CHF 25'000 an Mietzins beläuft, welcher effektiv gezahlt wurde.

VIII. Fazit und Blick nach vorne

Das Ziel des Schweizer Rechnungslegungsrechtes ist es, die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens so abzubilden, dass Dritte sich ein verlässliches Urteil über die Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage eines Unternehmens bilden können. Das Schweizer Rechnungslegungsrecht macht dies auf eher pragmatische Weise, mit der Vorgabe einzelner grundsätzlicher Prinzipien, welche teilweise dem oben genannten Ziel einer realistischen Abbildung der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens entgegenlaufen (u.a. mittels des Vorsichtsprinzips und des Stille-Reserven-Konzeptes).

Für grössere Unternehmen und Unternehmensgruppen, in denen eine Gesellschaft weitere Gesellschaften kontrolliert, verlangt das Schweizer Rechnungslegungsrecht einen Abschluss nach vom Bundesrat anerkannten Standards wie Swiss GAAP FER, IFRS oder US GAAP, welche deutlich über die im 32. Titel des Obligationenrechts enthaltenen Bestimmungen zur Rechnungslegung hinaus-

gehen. Damit liegt die Schweiz im weltweiten Trend, wo immer häufiger eine Anlehnung an IFRS bei der Überarbeitung nationaler Rechnungslegungsnormen zu beobachten ist.

Trotzdem bleibt auch mit der zunehmenden Verbreitung internationaler Rechnungslegungsnormen das Ziel, die wirtschaftliche Lage von Unternehmen weltweit mittels Anwendung gleicher Normen für Investoren und andere Anspruchsgruppen möglichst vergleichbar zu machen, nach wie vor in weiter Ferne.

Literaturverzeichnis

Aktienrecht Kommentar, Aktiengesellschaft, Rechnungslegungsrecht, VegüV, GeBüV, VASR, in: Wibmer Jeannette K. (Hrsg.), 1. A, Zürich 2016 (zit. Dekker, Art. XX, N YY)
Treuhand-Kammer (Hrsg.), Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1: „Buchführung und Rechnungslegung“, in: Treuhand-Kammer (Hrsg.), Zürich 2014 (zit. HWP 1).
Swiss GAAP FER, Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER) (Hrsg.), Fachempfehlungen zur Rechnungslegung, Stand am 1. Januar 2020, St. Gallen 2020.

Objektive Strafbarkeitsbedingungen – allgemein und bei Art. 166 StGB

Stefan Maeder

Inhalt

I.	Einleitung	30
II.	Objektive Strafbarkeitsbedingungen im Allgemeinen	31
1.	Dogmatische Konzeption...	31
2.	...und Umsetzung im Strafgesetzbuch	34
a)	Raufhandel	35
b)	Landfriedensbruch	40
c)	Verübung einer Tat in selbstverschuldeter Unzurechnungsfähigkeit	44
d)	Check- und Kreditkartenmissbrauch	46
e)	Strafbarkeit des Unternehmens nach Art. 102 StGB	47
f)	Erkenntnisse und Folgen	48
III.	Objektive Strafbarkeitsbedingung des Art. 166 StGB im Besonderen	49
1.	Grundsätzliches zu Art. 166 StGB	49
2.	Tatsächliche oder nur scheinbare objektive Strafbarkeitsbedingung?	50
a)	Ausgangslage	50
b)	Keine Prozessvoraussetzung	51
c)	Starker Bezug zur Generalexekution	51
d)	Erhöhtes Unrecht im Vergleich zu Art. 325 StGB	53
e)	Strafbarkeitsbeschränkung auf gefährliche Bankrott-handlungen?	54
f)	Umgehung von Beweisschwierigkeiten?	55
g)	Ergebnis	56
3.	Drei alternative Strafbarkeitsbedingungen	57
a)	Eröffnung des Konkurses	58
aa)	Regelfälle nach SchKG	58
bb)	Sonderfälle	59
aaa)	Art. 731b Abs. 1^{bis} Ziff. 3 OR	59
bbb)	Art. 33 BankG	61
ccc)	Fazit	63
cc)	Konkurswiderruf	63
b)	Verlustschein aus Pfändung nach Art. 43 SchKG	64
c)	Annahme und Bestätigung eines Nachlassvertrags	65
4.	Zeitpunkt der Tathandlung im Verhältnis zum Eintritt der objektiven Strafbarkeitsbedingung	65

Die Praxis straft das Glaubensbekenntnis bisweilen Lügen, gleichgültig,
wie aufrichtig man sich zu ihm bekennt.

Berlin, 17.

I. Einleitung

An der Tagung zu „Rechnungslegung und Kapitalschutz im Strafrecht“ vom 12.10.2021, die Anlass für vorliegenden Tagungsband bildet, durfte ich ein Referat zum Thema Rechnungslegungsstrafrecht halten. Dabei stellte ich die Grundlagen der Unterlassung der Buchführung (Art. 166 StGB), der Ordnungswidrigen Führung der Geschäftsbücher (Art. 325 StGB) und der Unwahren Angaben über kaufmännische Gewerbe (Art. 152 StGB) dar. Insbesondere anhand von BGE 138 IV 130 zeigte ich überdies den Bezug des Rechnungslegungsrechts zum Urkundenstrafrecht auf.

Üblicherweise würde man nun eine schriftliche Fassung dieses Referats erwarten. Allerdings habe ich die genannten Themen vor nicht sehr langer Zeit bereits an anderer Stelle ausführlich behandelt.¹ Diesen Beitrag hier nun nochmals – vielleicht gekürzt und umformuliert – wiederzugeben, wäre wissenschaftlich weder besonders reiz- noch verdienstvoll. Deshalb greife ich nachfolgend einen Punkt auf, der sich anlässlich der Diskussion nach meinem Referat ergeben hat und der offenbar von Interesse ist: Die objektive Strafbarkeitsbedingung des Art. 166 StGB. Das ist an sich wenig überraschend, bildet doch gerade diese Bedingung die Schnittstelle zwischen dem systematisch bei den Konkurs- und Betreibungsdelikten eingeordneten Rechnungslegungsdelikt und dem Rechtsgebiet des Zwangsvollstreckungsrechts.

Bevor ich diese Schnittstelle näher beleuchte, drängen sich einige grundlegende Gedanken zur Rechtsfigur der objektiven Strafbarkeitsbedingung auf.

¹ Maeder, Rechnungslegungsstrafrecht, N 1 ff.

II. Objektive Strafbarkeitsbedingungen im Allgemeinen

1. Dogmatische Konzeption...

Bei gewissen Tatbeständen setzt das Strafrecht nebst der schuldhaften Verwirklichung tatbestandlichen Unrechts weitere Umstände voraus, damit eine strafrechtliche Reaktion überhaupt oder in qualifizierter Form erfolgt. Dazu gehören nach allgemeiner Auffassung die objektiven Strafbarkeitsbedingungen,² die, um mit Stratenwerth zu sprechen, in eine vierte Gruppe materieller Voraussetzungen der Strafbarkeit eines an sich dreistufigen Deliktsaufbaus gehören.³

Schon aus diesem Aufbau wird einiges deutlich: Es handelt sich bei der objektiven Strafbarkeitsbedingung um ein Element „jenseits von Unrecht und Schuld“⁴. Weder Vorsatz oder Fahrlässigkeit noch Schuld des Täters müssen sich auf sie beziehen;⁵ vorausgesetzt, aber auch ausreichend ist, dass die Bedingung objektiv betrachtet vorliegt.⁶ Die Funktion der objektiven Strafbarkeitsbedingung liegt mithin in der Einschränkung der Strafbarkeit.⁷ Fehlt die Bedingung, ist eine Strafbarkeit nach dem entsprechenden Tatbestand ausgeschlossen – auch eine Versuchsstrafbarkeit kommt nicht in Betracht.

Da der Eintritt der objektiven Strafbarkeitsbedingung gerade nicht Teil des Unrechts- oder Schuldvorwurfs an den Täter bildet bzw. bilden darf,⁸ ja regelmässig von der Tathandlung nicht einmal kausal verursacht werden muss, stellt sich die Frage, ob aufgrund der Tatsache, dass (nur) bei ihrem Eintritt bestraft werden darf, nicht eine Art Erfolgs-, Verdachts- oder Zufallshaftung⁹ ge-

² Zur Entstehung des Begriffs in Deutschland Hass, 23 ff.

³ Stratenwerth, AT, § 8 N 27; vgl. weiter Trechsel/Noll/Pieth, 69.

⁴ Stratenwerth, AT, § 8 N 28; ähnlich Rönnau, 697.

⁵ Siehe nur Stratenwerth, AT, § 8 N 29.

⁶ Bereits Schaad, 24 f.

⁷ Vgl. Schaad, 28 f.; Rönnau, 697.

⁸ So bereits sehr deutlich Schaad, 26: „Die Ansicht, dass die objektiven Strafbarkeitsbedingungen zum Unrecht der Tat beitragen und nur aus kriminalpolitischen Gründen vom Vorsatz oder von der Fahrlässigkeit nicht umfasst sein müssen, verkennt deren Bedeutung im Schuldstrafrecht.“ Ebenso Stratenwerth, Entwurf StGB 1959, 569.

⁹ Zu den Begriffen bereits Schaad, 4 f.

sehen werden müsste, die nach schuldstrafrechtlichen Grundsätzen¹⁰ eigentlich unzulässig wäre.¹¹ Dieser Sichtweise müsste allerdings entgegnet werden, dass diese „Zufälligkeit“ im Wesen der objektiven Strafbarkeitsbedingung liegt: Die objektive Strafbarkeitsbedingung ist kein unrechtskonstituierendes Element. Das Unrecht besteht aus dem objektiven und subjektiven Tatbestand sowie dem Fehlen von Rechtfertigungsgründen und wurde vom Täter jedenfalls verwirklicht. Handelt er zudem schuldhaft, ist ihm dieses Unrecht auch vorzuwerfen. Fehlt es dann aber an der objektiven Strafbarkeitsbedingung, so wird – trotz Tatbestandsmässigkeit, Rechtswidrigkeit und Schuld – keine Strafe ausgesprochen. Das Element der objektiven Strafbarkeitsbedingung bedeutet bei Fehlen also eine Ausnahme vom Grundsatz, dass die schuldhaft Verwirklichung tatbestandlichen Unrechts eine Strafe zur Folge hat.¹² Wenn man darin ein Zufallselement erkennen will, dann dass manchmal eine Strafbarkeit entfällt, weil sich die objektive Strafbarkeitsbedingung eben mehr oder weniger zufälligerweise nicht verwirklicht hat. Dieses strafbarkeitsausschliessende Zufallselement widerspricht einem Schuldstrafrecht indes nicht, da es, wie erwähnt, jenseits von Unrecht und Schuld steht.¹³

Damit wird weiter deutlich: Es dürfen „nur solche Umstände objektiv ausgestaltet werden, die das Unrecht der Handlung nicht erhöhen“¹⁴. Mit anderen Worten haben objektive Strafbarkeitsbedingungen wertneutrale Umstände zu sein.¹⁵ Missbräuchlich ist der Einsatz von objektiven Strafbarkeitsbedingun-

¹⁰ Als Schuldstrafrecht gilt nach vorliegender Auffassung eines, das vom *Schuldprinzip* beherrscht wird. Doch auch dieser Begriff ist ausfüllungsbedürftig. Mit BSK StGB-Bommer, Vor Art. 19, N 24 ff. (siehe ausserdem die dortigen Nachweise) wird vorliegend unter *Schuldprinzip im weiteren Sinne* verstanden, dass eine Strafbarkeit nur bei vorsätzlichem oder fahrlässigem Verhalten in Frage kommt. Begrifflich klingt darin zwar noch die frühere Auffassung an, wonach Vorsatz und Fahrlässigkeit Schuldformen seien. Heute ist indes h.M., dass diese Teil des Unrechts sind. Entsprechend verbleibt für das *Schuldprinzip im engeren Sinne*, dass Strafbarkeit die persönliche Vorwerfbarkeit des Unrechts voraussetzt, also dass der Täter es als Unrecht hätte erkennen können und ihm anderes Verhalten möglich und zuzumuten gewesen wäre. Da das Schuldprinzip im engeren Sinne sich mit der Vorwerfbarkeit des Unrechts befasst, setzt es dessen Verwirklichung und damit auch des Schuldprinzips im weiteren Sinne voraus. Mit anderen Worten: Eine Verurteilung in Verletzung des Schuldprinzips im weiteren Sinne bedeutet auch eine Verletzung des Schuldprinzips im engeren Sinne.

¹¹ Schaad, 25.

¹² Vgl. auch Roxin/Greco, § 23 N 1.

¹³ Vgl. dazu allgemein auch Trechsel/Noll/Pieth, 71 f.; Donatsch/Tag, 110 f.; Riklin, § 21 N 3 f.; Hagenstein, 81 f.; bereits Stratenwerth, Entwurf StGB 1959, 565 f.

¹⁴ Pieth, BT, 52.

¹⁵ Pieth, BT, 52.

gen, so bereits Schaad sehr deutlich, wenn es sich um ein Merkmal handelt, das eigentlich zur Schilderung der schuldhaften Tat bzw. zum Unrecht gehört oder deren Strafraum beeinflusst.¹⁶ Daraus folgt auch, dass die Schwere der konkret eingetretenen objektiven Strafbarkeitsbedingung bei der Strafzumessung nicht berücksichtigt werden darf.¹⁷

Ob das Gesetz sich stets an die Vorgabe der Unrechtsneutralität objektiver Strafbarkeitsbedingungen hält, soll in der nächsten Ziffer beleuchtet werden. Zuvor ist jedoch eine Abgrenzung anzusprechen, die gewisse Schwierigkeiten bereiten kann: Diejenige von objektiven Strafbarkeitsbedingungen (bzw. auch anderen materiellen Voraussetzungen der Strafbarkeit, die jenseits von Unrecht und Schuld liegen) und Prozessvoraussetzungen. Prominentes Beispiel ist etwa der Strafantrag, dessen Natur lange Zeit strittig war. Inzwischen wird er, nicht zuletzt aufgrund von Art. 303 StPO, nach allgemeiner Auffassung als Prozessvoraussetzung betrachtet.¹⁸ Doch eine solche Zuweisung im positiven Recht bleibt die Ausnahme, die Frage nach Abgrenzungskriterien also weiterhin bedeutsam. Dass sich Vorsatz oder Schuld nicht auf die Prozessvoraussetzungen beziehen müssen, ist offensichtlich, damit aber gleich wie bei der objektiven Strafbarkeitsbedingung und führt nicht weiter.

Zustimmung verdient die Lösung, die ein Merkmal dann dem materiellen Recht zuordnet, wenn es an das Tatgeschehen gebunden ist, wenn es m.a.W. zum Gesamtbild der Tat gehört.¹⁹ Präzisierend hat schon Schmidhäuser angefügt, dass dieser Zusammenhang nicht nur dann zu bejahen sei, wenn es sich um eine die Tatsituation selbst betreffende Tatsache handle, sondern auch dann, wenn es sich um ein Ereignis handle, das als Erfolg der Tat gedacht werden müsste, wenn sich die Schuld darauf bezöge.²⁰ Damit wird deutlich, dass

¹⁶ Schaad, 38 f.

¹⁷ Vgl. zu Art. 133 des Schweizerischen Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) AK StGB-Ege, Art. 133, N 11; BSK StGB-Maeder, Art. 133, N 22 ff.; CR CP II-Ros, Art. 133, N 34; zur Schlägerei nach § 231 D-StGB Schönke/Schröder-Sternberg-Lieben, § 231, N 12.

¹⁸ Siehe nur BSK StGB-Riedo, Vor Art. 30, N 21 ff. zu den entsprechenden Nachweisen und auch zum historischen Verlauf der Kontroverse; zur entsprechenden Auseinandersetzung in der deutschen Doktrin Roxin/Greco, § 23 N 41 ff.

¹⁹ Roxin/Greco, § 23 N 51; bereits Schaad, 46; Schmidhäuser, 557 f.; Stratenwerth, Entwurf StGB 1959, 574; zustimmend Hagenstein, 85.

²⁰ Schmidhäuser, 558; zustimmend Roxin/Greco, § 23 N 51.

der Strafantrag oder auch die Verjährung, über deren Natur auch gestritten wird,²¹ Prozessvoraussetzungen sein müssen, da es sich dabei um Ereignisse handelt, die ausserhalb des Tatgeschehens stehen.²²

2. ...und Umsetzung im Strafgesetzbuch

So jedenfalls die theoretische Konstruktion. Anhand von einigen Beispielen aus dem Kernstrafrecht soll – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – zumindest in Frage gestellt werden, ob der Gesetzgeber dem tatsächlich immer nachlebt, oder ob es sich beim Einsatz scheinbarer objektiver Strafbarkeitsbedingungen zuweilen nicht vielmehr um eine „notdürftige juristische Einkleidung“²³ von gesetzgeberischen Strafbarkeitsentscheidungen handelt, die in einem konsequenten Schuldstrafrecht nicht zu legitimieren wären bzw. einen kriminalpolitisch motivierten missbräuchlichen Einsatz von angeblichen objektiven Strafbarkeitsbedingungen darstellen.²⁴ Nachfolgend sollen aus dem Kernstrafrecht der Raufhandel, der Landfriedensbruch, die Verübung einer Tat in selbstverschuldeter Unzurechnungsfähigkeit, der Check- und Kreditkartenmissbrauch sowie die Strafbarkeit des Unternehmens näher beleuchtet werden.

²¹ Siehe dazu nur BSK StGB-Zurbrügg, Vor Art. 97-101, N 51 ff. mit entsprechenden Nachweisen.

²² Roxin/Greco, § 23 N 52; betreffend Verjährung ebenso BGE 116 IV 80 E. 1 f. S. 81 f.; *anders* wohl die überwiegende schweizerischen Lehre, vgl. die Nachweise bei BSK StGB-Zurbrügg, Vor Art. 97-101, N 52 ff., der in N 57 einen gemischten Charakter der Verjährung annimmt, weil sich die der Verjährung zugrundeliegenden Motive in weiten Teilen nur materiellrechtlich erklären liessen. Vgl. dagegen die bei Roxin/Greco, § 23 N 55 f. wiedergegebene Argumentation, dass alle Prozessvoraussetzungen sich als Voraussetzungen zur Bewährung des Rechtsfriedens deuten lassen, bzw. bei ihrem Fehlen kein Anlass zur Bewährung der Rechtsordnung bestehe. Dies überzeugt, selbst wenn man die präventionsorientierten straftheoretischen Grundlagen nicht teilt. Es lässt sich nämlich auch in einer retributiven Sichtweise argumentieren, dass etwa durch Zeitablauf eine Reaktion auf den Bruch der Rechtsordnung und damit ein Strafverfahren zu ihrer formalisierten Bestätigung nicht (mehr) nötig erscheint (dazu, dass damit nicht zwingend eine positiv-generalpräventive Position einhergeht vgl. Niggli/Maeder, FS-Hurtado, insbes. 312 ff.; Niggli/Maeder, FS-Fischer, 382 ff. und insbes. Fn. 22). Die Abgrenzung über Motive, bzw. die Kapitulation durch Annahme eines gemischten Charakters, hilft mithin nicht weiter. Zielführend ist nur die Frage danach, ob ein Merkmal zum Tatkomplex gehört.

²³ BSK StGB-Bommer, Art. 263, N 15.

²⁴ Dazu bereits Schaad, 39 f.

a) *Raufhandel*

Der *Raufhandel* nach Art. 133 StGB,²⁵ etwas eingänglicher könnte man wie § 231 D-StGB auch von Schlägerei sprechen, setzt als nach h.M. objektive Strafbarkeitsbedingung den Tod oder die Körperverletzung eines Menschen als Folge des Raufhandels voraus.²⁶ Gegenstand des Verbots bzw. des Unrechts ist in dieser Betrachtungsweise die Beteiligung am Raufhandel; hat diese Schlägerei jedoch keine ernsthaften Folgen, wird also niemand verletzt oder getötet, erfolgt keine Bestrafung.

Diese gesetzgeberische Konstruktion wird auf zwei Arten begründet: Zum einen wird auf die häufigen Beweisschwierigkeiten hinsichtlich der individuellen Zurechnung der Verursachung der Verletzungsfolgen bei Schlägereien verwiesen. Zum anderen soll der Sinn darin liegen, die Strafbarkeit auf die Beteiligung an ernstzunehmenden Schlägereien zu beschränken,²⁷ wobei sich diese Gefährlichkeit (erst) an den jeweiligen Folgen zeigt.

Zuerst zum Beweisproblem: Blickt man auf die Entstehungsgeschichte des Raufhandels, wird deutlich, dass die kantonalen Strafgesetzbücher vergleichbare Konstellationen (in unterschiedlicher Ausprägung) als Teilnahme an den eingetretenen Verletzungen behandelten. Fehlende Kausalitätsnachweise zwischen Handlung und Erfolg wurden durch Vermutungen ersetzt,²⁸ man könnte durchaus von Verdachtsstrafen oder Zufallshaftung sprechen. Auch Art. 133 StGB ist von diesen Beweisschwierigkeiten hinsichtlich der Körperverletzungs- oder Tötungsdelikte geprägt,²⁹ wie erwähnt soll aber die Verbotsmaterie auf die Beteiligung am Raufhandel beschränkt (womit das Delikt zu einem abstrakten Gefährdungsdelikt wird) und der „Erfolg“ in die (angebliche) objektive Strafbarkeitsbedingung ausgelagert sein.³⁰

Wenn es dabei nicht (mehr) um eine offensichtlich unzulässige Verdachtsstrafe gehen soll, ist allerdings unerfindlich, inwiefern relevante Beweisschwierigkei-

²⁵ Für den Angriff gem. Art. 134 StGB gelten die nachfolgenden Ausführungen grundsätzlich analog.

²⁶ Siehe nur BGE 141 IV 454 E. 2.3 f. S. 457 f. m.w.N.

²⁷ BSK StGB-Maeder, Art. 133, N 22 ff. und Art. 134, N 10 ff.; Stratenwerth/Bommer, BT I, § 4 N 17, 25; PK StGB-Trechsel/Mona, Art. 133, N 1; AK StGB-Ege, Art. 133, N 2.

²⁸ BSK StGB-Maeder, Art. 133, N 2; eingehend bereits Aufdenblatten, 5 ff.

²⁹ Vgl. nur Stratenwerth/Bommer, BT I, § 4 N 18 m.w.N.; Bommer/Kaufmann, 894; Donatsch, 85; Vest, Beweisfunktion, 202.

³⁰ Ebenso der später eingeführte Art. 134 StGB, dazu etwa AK StGB-Ege, Art. 134, N 1. Grundsätzlich zur Beziehung zwischen materiellem Strafrecht und dem Beweisrecht vgl. Vest, Beweisfunktion, 585 ff. m.w.N., zum Zusammenhang von Beweisschwierigkeiten und objektiven Strafbarkeitsbedingungen a.a.O., 600 f.

ten überhaupt auftreten könnten. Die Feststellung der Beteiligung am Raufhandel ist nicht mit besonderen Beweisschwierigkeiten behaftet, ebensowenig wie die blosser Feststellung der Verletzungsfolge. Beweismässig problematisch ist nur die Frage, wer die Verletzungsfolge tatsächlich bewirkt oder i.S.v. Art. 24 f. StGB am Verletzungsdelikt teilgenommen hat. Das ist für Art. 133 StGB jedoch entweder völlig irrelevant (weil es einzig um die Beteiligung an einem gefährlichen Raufhandel geht), oder aber ein Eingeständnis, dass es eben doch um eine Bestrafung für eine nicht nachgewiesene Mitverantwortung für die Verletzungsfolge geht,³¹ was aber natürlich unzulässig wäre. Mit Beweisschwierigkeiten lässt sich also nicht begründen, dass die in Art. 133 StGB genannten Verletzungsfolgen legitime objektive Strafbarkeitsbedingungen wären.

Damit bleibt das Argument, dass nur die Beteiligung an gefährlichen Schlägereien strafbar sein soll, wobei sich die Gefährlichkeit an den Verletzungsfolgen zeige. Das stimmt vorab in tatsächlicher Hinsicht skeptisch, sind doch die Folgen einer Schlägerei wohl häufig zu zufällig, um daraus auf eine irgendwie objektivierte Gefährlichkeit schliessen zu können.³² So ist durchaus möglich, dass bei einer nicht besonders intensiven Balgerei jemand unglücklich stürzt und dabei verletzt oder gar getötet wird, was dann alle Beteiligten wegen Raufhandels strafbar werden lässt. Natürlich ist auch das Umgekehrte denkbar.

Dogmatisch ist die Sache indes raffinierter: Das Bundesgericht hält fest, dass die Bestimmung primär das öffentliche Interesse, Schlägereien zu verhindern, schütze.³³ Von da aus könnte man die Beweisprobleme und die damit verbundenen dogmatischen Schwierigkeiten als überwunden beiseiteschieben und argumentieren, es gehe heute eben doch nur um die strafwürdige und strafbedürftige Teilnahme an Schlägereien. Dem wäre allerdings mehreres zu entgegen:

Wenn tatsächlich schon in der blossen Beteiligung an Schlägereien unbesehen der weitestgehend zufälligen Folgen ein Unrecht im strafrechtlichen Sinn bzw. in deren Verhinderung das öffentliche Interesse an der Pönalisierung zu sehen wäre, könnte kaum überzeugend erklärt werden, warum nicht jede Beteiligung

³¹ So i.E. auch Pieth, BT, 52 f.; vgl. weiter Vest, Beweisfunktion, 601 f. („...weil der Erfolgseintritt den Unrechtsgehalt des Raufhandels eben doch beeinflusst.“); a.M. Stratenwerth/Bommer, BT I, § 4 N 25.

³² So auch NK StGB-Paeffgen/Böse, § 231, N 2.

³³ BGE 141 IV 454 E. 2.3.2 S. 458; kritisch dazu BSK StGB-Maeder, Art. 133, N 7 ff. m.w.N.

an einer Schlägerei strafbar sein sollte³⁴ – nicht stichhaltig wäre das Argument, bei ungefährlichen Schlägereien bestünden mangels Verletzungsfolgen auch keine Beweisprobleme, denn das wäre ein offenes Eingeständnis, dass es nur um Verdachtsstrafen ginge. Es müsste jedenfalls erklärt werden, warum der Gesetzgeber eine solche Einschränkung auf nicht ungefährliche Verhaltensweisen bei ganz vielen anderen abstrakten Gefährdungsdelikten nicht ebenso vorsieht, wie etwa bei den zahlenmässig natürlich enorm relevanten Verkehrsregelverletzungen, denen angesichts ihrer zweifellos äusserst grossen Dunkelziffer nun auch nicht gerade eine grosse Gefährlichkeit nachgesagt werden kann. Ausserdem wäre die Strafdrohung des Art. 133 StGB³⁵ unangemessen hoch, wenn es tatsächlich nur um die Raufhandelsbeteiligung – d.h. dem Austausch von Tätlichkeiten (!) unter drei oder mehr Personen – ginge und die Verletzungsfolge hinsichtlich des Unrechts keine Rolle spielen würde.³⁶

Tatsächlich besteht das Unrecht richtig betrachtet in der Beteiligung an einem *gefährlichen* Raufhandel, wobei diese Gefährlichkeit sich nicht schon aus der Tatsache des Raufhandels ergibt, denn sonst wäre der Zusatz in der Strafnorm hinsichtlich der Folgen ja überflüssig. Die Gefährlichkeit ergibt sich vielmehr, davon geht der Gesetzgeber offenkundig aus, aus den Folgen, wird durch sie gekennzeichnet. Dann aber sind die Folgen nicht unrechtsneutral, sondern Teil des Unrechts auf Tatbestandsebene, auf das sich prinzipiell nebst Vorsatz oder ggf. Fahrlässigkeit auch die Schuld i.e.S.³⁷ beziehen muss. Mithin liegt keine echten objektive Strafbarkeitsbedingung vor.³⁸

Die Frage ist nun, wie mit dieser Erkenntnis umgegangen wird. Artikel 12 Abs. 1 StGB legt nahe, Vorsatz hinsichtlich der Verletzungsfolge zu verlangen, denn Art. 133 StGB spricht nicht von Fahrlässigkeit. Demnach müsste vom Vorsatz nachweislich auch umfasst sein, dass der Raufhandel den Tod oder die Körperverletzung „eines Menschen“, also eines Beteiligten oder irgendeiner Drittperson, zur Folge hat. Der Erfolg ist allerdings sowohl hinsichtlich Angriffsobjekt als auch Verletzungsschwere sehr offen formuliert. Mit der offenen Folge könnte man umgehen, auch wenn der Nachweis eines Tötungsvorsatzes kaum je gelingen wird: In Fällen, wo ein Mensch als Folge des Raufhandels zu Tode

³⁴ So aber – und ohne Begründung – Stratenwerth, Entwurf StGB 1959, 571; anders NK StGB-Paeffgen/Böse, § 231, N 2, welche die „schwer verständliche Nachsicht mit den bloss ‚einfachen‘ Schlägern, und die urplötzliche Strenge, sobald ein ganz bes. schwerwiegender Erfolg – und zwar unabhängig v. Willen der meisten Akteure – eingetreten ist“, irritiert.

³⁵ Und vielmehr noch diejenige des Art. 134 StGB.

³⁶ Die Strafdrohung ist ja dieselbe wie diejenige von Art. 123 StGB.

³⁷ Siehe Fn. 10.

³⁸ Vgl. Roxin/Greco, § 23 N 12.

kommt, könnte man sich bei nachgewiesenem Vorsatz auf eine Körperverletzungsfolge immerhin mit dem Argument behelfen, die Körperverletzung als Durchgangsstadium sei vom Vorsatz umfasst gewesen, was zur Erfüllung des Tatbestands genüge.

Problematischer erscheint indes, dass das Angriffsobjekt nicht nur in der tatbestandlichen Umschreibung, sondern auch tatsächlich irgendein vom Täter nicht näher bestimmter Mensch sein kann, also selbst einer, der mit der Schlägerei nicht das Geringste zu tun hat. Hier gibt es nun zwei Arten, wie vorgegangen werden könnte: Eine – nennen wir es mal – offenere und eine restriktivere Anwendung von Art. 12 Abs. 2 StGB.

Die offenere der beiden Varianten würde genügen lassen, dass sich der Vorsatz im Handlungszeitpunkt auf ein nicht näher konkretisiertes Angriffsobjekt bezieht. Danach würde für die Wissensseite des Vorsatzes ausreichen, dass der am Raufhandel Beteiligte die Verletzung irgendeines Menschen für möglich gehalten hat. Es ginge mithin um einen Gattungsvorsatz.³⁹ Es steht zu befürchten, dass dieser beweismässig nur allzu leicht angenommen würde, mit dem Argument, jeder, der an einer Schlägerei teilnehme, halte doch für möglich, dass irgendein Mensch dabei verletzt werden könnte. Wenn man aber für die Wissensseite des (Eventual-)Vorsatzes betreffend Tatobjekt nur das verlangt, bleibt von einer eingrenzenden Funktion des Vorsatzmerkmals kaum mehr etwas übrig.⁴⁰

Ebenso verhält es sich bei der von der Wissensseite des Vorsatzes verlangten Voraussicht des Geschehensablaufs.⁴¹ Ist das Tatobjekt nicht konkretisiert, kann auch keine konkretisierte Vorstellung über den Geschehensablauf bestehen, der zu dessen Verletzung führt. Vorhanden sein kann nur die Vorstellung, dass der Raufhandel irgendwie zur Verletzung oder Tötung irgendeines Menschen führt. Genügt das, bleibt wiederum kaum etwas vom Wissenselement übrig.

³⁹ Diese Figur ist v.a. aus der Konturierung der *aberratio ictus* bekannt, vgl. dazu nur Leu, 384 ff. m.w.N.

⁴⁰ *Nota bene* ist dies nicht mit der Konstellation gleichzusetzen, die in der Literatur als „unbestimmter Vorsatz“ bezeichnet wird: Dort ist Lehrbuchbeispiel der Schuss in die Menschenmenge, wobei es „dem Täter gleichgültig ist, wen oder was der Schuss trifft (Polizei, Passant oder Fensterscheibe)“ (Schönke/Schröder-Sternberg-Lieben/Schuster, § 15, N 57a). Offenkundig hat der Täter dort seinen Vorsatz nicht auf ein ganz bestimmtes Angriffsobjekt konkretisiert, doch die Formulierung des Schusses „in die Menschenmenge“ zeigt dennoch eine gewisse Konkretisierung an, eben auf alle in der Menge und die im Schussfeld liegenden Objekte.

⁴¹ Dazu bspw. Stratenwerth, AT, § 9 N 82 f.

Wird schon die Wissensseite so bestimmt, liegt – so muss man befürchten – für die Willensseite das pauschale Argument sehr nahe, dass wer sich in diesem Wissen bzw. im Bewusstsein der generellen Möglichkeiten an einem nicht nachgerade lächerlich harmlosen Raufhandel beteilige, zumindest eine Körperverletzung irgendeines Menschen als dessen Folge auch in Kauf nehme.

Bei einem dermassen „verdünnten“ Vorsatz kann in meinen Augen nicht mehr i.S.v. Art. 12 Abs. 2 StGB davon gesprochen werden, der Täter habe die Tat mit Wissen und Willen ausgeführt, bzw. die Verwirklichung der Tat für möglich gehalten und in Kauf genommen. Eine dermassen „offene“ Vorsatzinterpretation ist deshalb unzulässig.

Wenn nun aber restriktiver der Nachweis eines stärker konkretisierten Vorsatzes verlangt wird, dürfte sich genau das Problem realisieren,⁴² das der Gesetzgeber umgehen wollte: Ein solcher Vorsatz wird sich kaum beweisen lassen. Gelingt das ausnahmsweise aber doch, dürfte regelmässig gleichzeitig der Nachweis des objektiven und subjektiven Tatbestands des Verletzungsdelikts selbst glücken und Art. 133 StGB wäre in diesen Fällen eigentlich überflüssig. In den übrigen Fällen von Schlägereien käme Art. 133 StGB hingegen kaum noch zur Anwendung. Weil damit die Teilnahme auch an gefährlichen Raufhändeln in aller Regel straflos bliebe, kann das keine sinnvolle Auslegung von Art. 133 StGB sein bzw. läuft sie der gesetzgeberischen Intention zweifellos zuwider.

In der deutschen Doktrin wird denn auch bspw. von Roxin/Greco ein anderer Lösungsweg vorgeschlagen: Sofern der Unrechtsvorwurf in der Beteiligung an einer gefährlichen Schlägerei gesehen wird, ist zu verlangen, dass sich die Schuld des Täters im weiteren und im engeren Sinn⁴³ auch auf die Merkmale erstreckt, welche diese Gefährlichkeit ausmachen. Vorausgesetzt wird m.a.W., dass der sich vorsätzlich am Raufhandel Beteiligende individuell hätte vorhersehen können und müssen, dass der Raufhandel eine der in Art. 133 StGB genannten (und tatsächlich eingetretenen) Folgen haben könnte,⁴⁴ also diesbezüglich fahrlässig handelt,⁴⁵ und dass sich der Schuldvorwurf i.e.S. auch darauf bezieht.

⁴² Zwar könnte noch der Grad der Konkretisierung diskutiert werden, doch würde das den Rahmen dieses Beitrags endgültig sprengen.

⁴³ Zu den Begriffen vgl. Fn. 10.

⁴⁴ Vgl. Roxin/Greco, § 23 N 12 m.w.N. (die aber nur von „vorhersehen können“ sprechen, was indes für einen Fahrlässigkeitsvorwurf nicht genügen kann, siehe BSK StGB-Niggli/Maeder, Art. 12, N 25); zustimmend Rönna, 698; *ablehnend* Schöne/Schröder-Sternberg-Lieben, § 231, N 1 m.w.N.

⁴⁵ Die Beteiligung am Raufhandel an sich muss nach wie vor vorsätzlich erfolgen.

Auf die individuelle Vorhersehbarkeit kann von äusseren Merkmalen geschlossen werden, wenn sie auch dem Täter bekannt waren. Der Einsatz von Waffen oder brutales Vorgehen spricht dafür. Fälle hingegen wie die genannte Balgerei, bei der ein Beteiligter unglücklich stürzt und verstirbt, würden dann als das behandelt, was sie sind: als unglückliche Zufälle, nicht als zufällig gefährliche Schlägereien⁴⁶ und nicht als Fälle von Art. 133 StGB. Zu ergänzen bleibt, dass ein Erfolg *von der Art des tatsächlich Eingetretenen* vorhersehbar sein muss. So ist etwa vorstellbar, dass sich aus den äusseren Umständen nur die Verletzung eines an der Schlägerei Beteiligten voraussehen lässt, nicht aber die Verletzung einer unbeteiligten Drittperson. So etwa, wenn sich zwei verfeindete gewaltbereite Gruppen für eine Prügelei an einer einsamen Stelle verabreden.

Was diese Interpretation des Raufhandels als Vorsatz-Fahrlässigkeitskombination nicht auflösen kann, ist der Widerspruch zu Art. 12 Abs. 1 StGB. Das könnte nur eine Revision der Strafbestimmung, die das Fahrlässigkeitserfordernis hinsichtlich der Raufhandelsfolge explizit statuiert. In der Sache selbst ist die Vorsatz-Fahrlässigkeitskombination weniger dogmatischen Einwänden ausgesetzt als die gegenwärtige Annahme eines Vorsatzdelikts kombiniert mit einer nur vermeintlichen objektiven Strafbarkeitsbedingung und deshalb vorzugswürdig. Sie führt gleichzeitig auch praktisch zu durchaus akzeptablen Ergebnissen und Differenzierungen, während eine Qualifikation des Raufhandels als Vorsatzdelikt die Bestimmung weitestgehend obsolet werden liesse, jedenfalls solange das Vorsatzerfordernis ernst genommen wird. Wie dem aber auch sei: Die Kaschierung der Verletzungsfolge eines Raufhandels als objektive Strafbarkeitsbedingung verschleiert die wahre Natur dieses Merkmals jedenfalls und verstösst damit gegen das Schuldprinzip sowohl im weiteren als auch im engeren Sinn.

b) Landfriedensbruch

Analog verhält es sich beim in Art. 260 StGB normierten Landfriedensbruch, der insbesondere der bundesgerichtlichen Auffassung zufolge im objektiven Tatbestand nur die Teilnahme an einer öffentlichen Zusammenrottung verlangt. Eine Zusammenrottung ist nach der Rechtsprechung eine Menschenansammlung, die nach aussen als vereinte Macht erscheint und die von einer für die Friedensordnung bedrohlichen Grundstimmung getragen ist.⁴⁷ Als Teilnahme genügt es, dass eine Person kraft ihres „Gehabens derart im Zusammenhang mit der Menge steht, dass [sie] für den unbeteiligten Beobachter als

⁴⁶ Ebenso Roxin/Greco, § 23 N 13.

⁴⁷ Siehe nur BGE 124 IV 269 E. 1 f. S. 270 f.; zum Rechtsgut BGE 145 IV 433 E. 3 f. S. 435 f.

deren Bestandteil erscheint⁴⁸. Eine weitergehende aktive Unterstützung der friedensbedrohenden Stimmung oder gar „Kampfhandlungen“ sind nicht verlangt.⁴⁹ „Le comportement délictueux consiste à participer volontairement à l'attroupement, mais il n'est pas nécessaire que le participant accomplisse lui-même des actes de violence“⁵⁰.

Nach dem Normtext ist für eine Strafbarkeit überdies erforderlich, dass bei dieser Zusammenrottung „mit vereinten Kräften gegen Menschen oder Sachen Gewalttätigkeiten begangen werden“. Das Bundesgericht interpretiert diesen Teil der Strafbestimmung (jedenfalls) seit BGE 108 IV 33 als objektive Strafbarkeitsbedingung.⁵¹

Die Qualifikation des Elements der Gewalttätigkeiten als objektive Strafbarkeitsbedingung wird üblicherweise mit den Beweisschwierigkeiten dieses Massendelikts begründet.⁵² Dagegen greifen allerdings dieselben Einwände wie beim Raufhandel: Besondere Beweisschwierigkeiten können nur hinsichtlich der täterschaftlichen Verursachung der Gewalttätigkeiten oder der Teilnahme daran i.S.v. Art. 24 f. StGB bestehen. Erschöpfte sich das Unrecht des Landfriedensbruchs tatsächlich ausschliesslich in der Teilnahme an einer Zusammenrottung und die Verübung von Gewalttätigkeiten wäre unrechtsneutral, ist nicht ersichtlich, inwiefern die Frage, *wer* aus der Menge die Gewalttat effektiv verübt hat, für die Strafbarkeit der blossen Teilnahme relevant sein könnte. Der Nachweis der individuellen Teilnahme an der Zusammenrottung bietet hingegen keine besonderen Beweisprobleme.

Alternativ könnte wiederum argumentiert werden, Sinn der objektiven Strafbarkeitsbedingung sei es, die Strafbarkeit auf die Teilnahme an Zusammenrottungen zu beschränken, deren Gefährlichkeit sich eben in Gewalttätigkeiten manifestiert habe. Oder umgekehrt: Bedrohlich wirkende Menschenmengen, die sich aber letztlich als harmlos herausstellen, sollen nicht zum Eingreifen

⁴⁸ BGE 108 IV 33 E. 3.a) S. 36; 124 IV 269 E. 2.a) S. 271.

⁴⁹ Donatsch/Thommen/Wohlers, 193 m.w.N.

⁵⁰ BGE 124 IV 269 E. 2.a) S. 271; ebenso bereits BGE 108 IV 33 E. 3 S. 36.

⁵¹ BGE 108 IV 33 E. 2 f. S. 35 f.; 124 IV 269 E. 2.a) S. 271; 147 IV 9 E. 1.4.4 S. 15; siehe ausserdem BSK StGB-Fiolka, Art. 260, N 23 ff. m.w.N.; PK StGB-Trechsel/Vest, Art. 260, N 4.

⁵² BGE 147 IV 9 E. 1.4.3 S. 14; Urteil des Bundesgerichts 6B_862/2017 vom 9. März 2018 E. 1.3.2; siehe weiter z.B. Donatsch/Thommen/Wohlers, 191 f.; Stratenwerth/Bommer, BT II, § 38 N 20 ff.; BSK StGB-Fiolka, Art. 260, N 6.

des Strafrechts führen.⁵³ Aber auch hier greift der beim Raufhandel geäußerte Einwand: Soll nur die Teilnahme an gefährlichen Zusammenrottungen strafbar sein, und kennzeichnet die Verübung von Gewalttätigkeiten diese Gefährlichkeit, wird deutlich, dass diese Gewalttätigkeiten auch für den Teilnehmer an der Zusammenrottung nicht unrechtsneutral sein können. Sie sind vielmehr Teil des tatbestandlichen Unrechts⁵⁴ und die Schuld sowohl im weiteren als auch im engeren Sinn⁵⁵ muss sich auf sie beziehen.

Damit bleibt nur die Schlussfolgerung, dass die Verübung von Gewalttätigkeiten in Art. 260 StGB keine objektive Strafbarkeitsbedingung sein kann. Werden sie aber als solche behandelt, wird dem Tatbestand ein Unrechtselement auf eine mit dem Schuldstrafrecht unvereinbare Art und Weise entzogen. Das wird im Ergebnis auch von Teilen der Lehre deutlich benannt, so etwa von Vest, der die bundesgerichtliche Auslegung des Landfriedensbruchs als Zufalls- oder Verdachtshaftung für ex post festgestellte Taten aus der Menge heraus kritisiert.⁵⁶

Aufgrund dieser Erkenntnis wird in der Literatur eine Rückkehr zur älteren Rechtsprechung⁵⁷ propagiert, wonach der Täter die Gewalttätigkeiten als Tat der Menge kennen und billigen muss. Nicht verlangt wird hingegen, dass er die Tat geradezu wünscht oder durch seine Anwesenheit fördern will. Auf die Billigung soll wiederum anhand äusserer Anzeichen geschlossen werden können wie etwa verbale Äusserungen zugunsten der Gewalttäter, das Mitführen von Waffen oder natürlich durch die Beteiligung an den Gewalttaten selbst.⁵⁸ Damit würde der Landfriedensbruch auf den Boden des Schuldprinzips zurückgeführt, jedenfalls solange nicht schon die Teilnahme an einer Zusammenrottung als Billigung der Gewalttätigkeiten gewertet wird.

⁵³ So das Urteil des Bundesgerichts 6B_863/2013 vom 10. Juni 2014 E 5.7.1: „Die Begehung einer Gewalttätigkeit ist objektive Strafbarkeitsbedingung der Teilnehmerstrafbarkeit [...]. Das bedeutet, dass die Teilnahme an sich zwar bereits den Tatbestand des Landfriedensbruchs erfüllt, aber trotz ihrer generellen Gefährlichkeit nicht strafbar ist, solange keine Gewalttätigkeit aus der Zusammenrottung heraus begangen wurde“.

⁵⁴ Explizit als Teil des Unrechts erachten die Gewalttätigkeiten auch etwa Vest, Landfriedensbruch, 248 f.; SHK, Art. 258 ff., StGB-Vest, Art. 260, N 29; BSK StGB-Fiolka, Art. 260, N 35 m.w.N.

⁵⁵ Zu den Begriffen vgl. Fn. 10.

⁵⁶ Vest, Landfriedensbruch, 249; siehe ausserdem SHK, Art. 258 ff., StGB-Vest, Art. 260, N 29; ebenso Pieth, BT, 238.

⁵⁷ BGE 70 IV 213 E. 2 ff. S. 220 f.; 98 IV 41 E. 6 S. 48; 99 IV 212 E. 4 f. S. 219.

⁵⁸ BSK StGB-Fiolka, Art. 260, N 35 m.w.N.; siehe ausserdem Vest, Landfriedensbruch, 250; SHK, Art. 258 ff., StGB-Vest, Art. 260, N 15.

Dagegen könnte eingewendet werden, dass eine Billigung mehr voraussetze als der Eventualvorsatz, der auf der Willensseite ja blosses Inkaufnehmen genügen lässt, also auch Gleichgültigkeit, eine Bereitschaft, die Tatbestands-erfüllung hinzunehmen.⁵⁹ Erachtete man ein Billigen der Gewalttätigkeiten deshalb als zu strenge Anforderung an die Willensseite, könnte immerhin auf die üblichen Formeln der Inkaufnahme rekurriert werden ohne das Schuldprinzip zu verletzen, wobei natürlich auch dieses Willenselement sich nicht schon aus der Teilnahme an der Zusammenrottung ergeben kann.

Wollte man auch das noch als zu anforderungsreich erachten, verbliebe auf dem Boden des Schuldstrafrechts nur noch eine Vorsatz-Fahrlässigkeitskombination, wie sie bereits beim Raufhandel geschildert wurde: Vorausgesetzt würde dann ein Vorwurf, wonach der sich an der Zusammenrottung vorsätzlich beteiligende Täter hätte vorhersehen können und müssen, dass mit vereinten Kräften Gewalttätigkeiten gegen Menschen oder Sachen begangen werden könnten.

Gegen diese Vorsatz-Fahrlässigkeitskombination könnte nebst dem Wortlaut von Art. 12 Abs. 1 StGB wiederum eingewendet werden, das Bundesgericht tue dies ja schon heute, wenn es sagt, „dass es genügt, wenn der Täter sich wissentlich und willentlich einer Zusammenrottung, d.h. einer Menschenmenge, die von einer für die Friedensordnung bedrohlichen Grundstimmung getragen wird, anschliesst oder in ihr verbleibt; denn wer solches tut, muss mit Gewaltakten rechnen“⁶⁰. Nur nebenbei sei erwähnt, dass dieses Zitat bundesgerichtliche Zweifel daran offenbart, ob es sich bei den Gewalttätigkeiten tatsächlich um eine objektive Strafbarkeitsbedingung handelt, denn ginge es tatsächlich um so eine Bedingung, wäre gerade nicht verlangt, dass damit gerechnet werden müsste. Zentraler ist allerdings festzuhalten, dass der höchstrichterliche automatische Schluss von der vorsätzlichen Teilnahme auf einen Fahrlässigkeitsvorwurf hinsichtlich der Gewalttätigkeiten unzulässig ist:

So hat Fiolka dargelegt, dass eine friedensstörende Grundstimmung der Menge nicht automatisch Gewalttätigkeiten impliziert: „Eine Zusammenrottung kann wohl vom Willen zur Friedensstörung beherrscht sein, dieser Wille kann aber auf bestimmte friedensstörende Handlungen beschränkt sein, die nicht notwendigerweise Gewalttätigkeiten einschliessen müssen. Das heisst, dass die friedensstörende Ausrichtung einer Versammlung zunächst losgelöst

⁵⁹ Siehe BSK StGB-Niggli/Maeder, Art. 12, N 55 zur mit der AT-Revision 2007 deutlich gewordenen Ablehnung des Gedankens, den Eventualvorsatz davon abhängig zu machen, dass der Täter mit der als möglich erkannten Erfolgsherbeiführung einverstanden, sie ihm genehm oder gar erwünscht war. Weiter Stratenwerth, AT, § 9 N 104 f.

⁶⁰ BGE 108 IV 33 E. 3.a) S. 36.

von den begangenen Gewalttätigkeiten zu bestimmen ist“⁶¹. Damit wird deutlich, dass aus der blossen Teilnahme an einer Zusammenrottung eben gerade nicht der Schluss gezogen werden kann, der Teilnehmer hätte mit Gewalttätigkeiten i.S.v. Art. 260 StGB rechnen müssen.

In Fortführung dieses Gedankens spricht auch Art. 1 StGB gegen den höchst-richterlichen Schluss: Für eine Strafbarkeit müssen alle Tatbestandsmerkmale einer Strafnorm erfüllt sein. Dabei gilt ganz grundsätzlich, dass die einzelnen Tatbestandsmerkmale ein jeweils eigenständiges Unrechtselement enthalten müssen und sich nicht schon zwingend auseinander ergeben dürfen, was bei der Auslegung zu berücksichtigen ist. Ansonsten würde die durch Tatbestandsmerkmale bewirkte Eingrenzung der Strafbarkeit im Ergebnis wieder aufgehoben.⁶² In Deutschland hat sich dafür der Begriff des Verschleifungsverbots etabliert.⁶³ Wie dargelegt wurde, handelt es sich bei der Begehung von Gewalttätigkeiten um ein Tatbestandsmerkmal. Daneben bestehen auch die Tatbestandsmerkmale der Zusammenrottung und der Teilnahme daran. Wenn sich nun aus der Erfüllung der Tatbestandsmerkmale „Teilnahme an der Zusammenrottung“ auch schon automatisch ein Fahrlässigkeitsvorwurf im beschriebenen Sinne hinsichtlich der Gewalttätigkeiten ergäbe, hätte dieses Merkmal keinerlei eigenständige Bedeutung mehr. Deshalb muss richtigerweise auch in der Vorsatz-Fahrlässigkeitskombination anhand von äusseren Anzeichen bewiesen werden können, dass der an der Zusammenrottung Beteiligte mit der Begehung von Gewalttaten individuell hätte rechnen müssen. Die Tatsache alleine, dass er die Menschenansammlung als Zusammenrottung erkannt hat, genügt dafür nicht.

c) Verübung einer Tat in selbstverschuldeter Unzurechnungsfähigkeit

Nach Art. 263 Abs. 1 StGB wird bestraft, wer infolge selbstverschuldeter Trunkenheit oder Betäubung unzurechnungsfähig ist und in diesem Zustand eine als Verbrechen oder Vergehen bedrohte Tat verübt. Diese Bestimmung greift nur dann, wenn der Täter nach den Regeln der *actio libera in causa* nicht haf-ten würde,⁶⁴ ihm die Rauschtat an sich also nicht vorgeworfen werden kann. Mithin soll es sich bei der Rauschtat nach wohl überwiegender – aber kei-neswegs unumstrittener – Meinung um eine objektive Strafbarkeitsbedingung

⁶¹ BSK StGB-Fiolka, Art. 260, N 33.

⁶² Saliger, 523.

⁶³ Vgl. zum Ganzen etwa Beck KuKo StGB-Fischer, § 1 D-StGB, N 8; Saliger, 523 ff.; Maeder, N 120; differenzierend Kuhlen, 943 ff.; alle m.w.N.

⁶⁴ Siehe dazu bspw. Stratenwerth/Bommer, BT II, § 40 N 60.

handeln,⁶⁵ als Verbotsmaterie und Unrechtsvorwurf verbleibt dann – so merkwürdig das anmuten mag – nur das selbstverschuldete Sich-Berauschen.⁶⁶ Der gesetzlichen Konstruktion zufolge sollen aber nur gefährliche Räusche strafrechtlich sanktioniert werden, was sich wiederum nur post festum anhand der tatsächlich eingetretenen Folgen bestimmt.

Bommer hält zurecht fest, dass das tatsächliche Anliegen von Art. 263 StGB in Wahrheit die Bestrafung für die Rauschat ist.⁶⁷ Auch hier verschleiert die gesetzestechnische Ausgestaltung also den eigentlichen Vorwurf, der in einem Schuldstrafrecht nicht Vorwurf sein dürfte. Dass es um das im Zustand der Schuldunfähigkeit verübte Delikt geht, wird nur umso deutlicher, wenn Art. 263 Abs. 2 StGB bei gewissen Rauschthaten gar noch eine Qualifikation vorsieht. Die Strafdrohung darf sich, wie schon erwähnt, nur auf das schuldhaft verwirklichte Unrecht beziehen und muss dafür angemessen sein.⁶⁸ Damit bestimmt die Rauschat den Unrechtsgehalt von Art. 263 StGB offensichtlich mit.⁶⁹ Ihre Behandlung als objektive Strafbarkeitsbedingung lässt sich mit einem Schuldstrafrecht nicht in Einklang bringen.

Auch hier besteht eine mögliche Lösung⁷⁰ in einer Vorsatz-Fahrlässigkeitskombination, in der verlangt wird, dass der Täter die Rauschat individuell hätte vorhersehen können und müssen.⁷¹ Damit würde Art. 263 StGB aber nicht, wie man auf den ersten Blick befürchten könnte, überflüssig bzw. von

⁶⁵ Vgl. Stratenwerth/Bommer, BT II, § 40 N 61 ff. und die dortigen Nachweise; CR CP II-Moreillon, Art. 263, N 5.

⁶⁶ Kritisch ebenfalls PK StGB-Trechsel/Vest, Art. 263, N 1; Trechsel/Noll/Pieth, 154; Roxin/Greco, § 23 N 8 („sozial tolerierte Erscheinung“).

⁶⁷ Zum Ganzen (und kritisch v.a. Abs. 2 der Bestimmung gegenüber) BSK StGB-Bommer, Art. 263, N 3 ff.; weiter Stratenwerth/Bommer, BT II, § 40 N 72; ebenso Roxin/Greco, § 23 N 8; anders noch Schaad, 78 f., der aus der problematischen Konstruktion von Art. 263 StGB den Schluss zieht, die Rauschat sei schuldloses *Unrecht* und könne als solches keine objektive Strafbarkeitsbedingung sein. Die Berauschungshandlung sei dann die Schuld der Rauschat. Ähnlich halten auch Teile der neueren Lehre fest, dass es sich bei der Rauschat um ein schuldindifferentes Unrechtsmerkmal handle, was aber den Widerspruch zum Schuldprinzip abermals hervortreten lasse; siehe nur BSK StGB-Bommer, Art. 263, N 15 m.w.N.; Donatsch/Thommen/Wohlers, 250.

⁶⁸ Schaad, 39; siehe ausserdem Trechsel/Noll/Pieth, 154; Donatsch/Thommen/Wohlers, 250.

⁶⁹ So auch Roxin/Greco, § 23 N 8 zum vergleichbaren Vollrauschatbestand des § 323a D-StGB.

⁷⁰ Pessimistischer allerdings Stratenwerth/Bommer, BT II, § 40 N 53, denen zufolge sich Widersprüche gegen das Schuldprinzip vielleicht abschwächen, aber nicht aufheben liessen.

⁷¹ Roxin/Greco, § 23 N 8.

der ihm vorgehenden⁷² actio libera in causa stets verdrängt: Nach den Regeln der fahrlässigen actio libera in causa ist eine Strafbarkeit nur möglich, wenn die Tat bei fahrlässiger Begehung überhaupt strafbar ist. Im Rausch vorsätzlich begangene Sachbeschädigungen, Ehrverletzungs- oder Sexualdelikte scheiden damit aus.⁷³ Diese Taten könnten und müssten weiterhin über Art. 263 StGB sanktioniert werden, aber eben nur – und das wäre der entscheidende Unterschied zum heutigen Verständnis dieser Norm –, wenn der Täter die Rauschtat bzw. eine Tat von der Art der tatsächlich Verübten⁷⁴ vor Eintritt des selbstverschuldeten Defektzustands individuell hätte vorhersehen können und müssen. Andernfalls bliebe er straffrei.⁷⁵

d) *Check- und Kreditkartenmissbrauch*

Anders verhält es sich beim Check- und Kreditkartenmissbrauch nach Art. 148 StGB. Diese Strafnorm stipuliert als objektive Strafbarkeitsbedingung⁷⁶ das Erfordernis, dass der Kartenaussteller und das Vertragsunternehmen die ihnen zumutbaren Massnahmen gegen den Missbrauch der Karte ergriffen haben müssen. Es geht hier also um eine Bedingung, die gerade nicht durch den Täter, sondern durch die möglicherweise Geschädigten erfüllt werden muss, damit eine strafrechtliche und damit immer auch gesellschaftliche Reaktion angezeigt erscheint.⁷⁷ Ist sie nicht erfüllt, haben Kartenaussteller und Vertragsunternehmen also die ihnen zumutbare Eigenverantwortung nicht wahrgenommen, zieht sich das Strafrecht zurück und betrachtet die Auseinandersetzung als eine (nur) zwischen den Parteien, für die das Zivilrecht zuständig ist. Das Bundesgericht hält dazu fest: „Der Kartenaussteller, der dies [d.h. die Ergreifung zumutbarer Vorkehren gegen den Kartenmissbrauch] unterlässt, etwa weil er aus wirtschaftlichen Gründen (Kundenbindung, Umsatzsteigerung) an der Überlassung von Kundenkarten in grosser Zahl interessiert ist, verdient den besonderen Schutz des Strafrechts nicht“⁷⁸.

⁷² BSK StGB-Bommer, Art. 263, N 34, der überdies darauf hinweist, dass sich die Bestimmungen je nach Verständnis von Art. 263 StGB gar nicht erst überschneiden.

⁷³ Siehe nur zuletzt Bommer, 181 f.

⁷⁴ Dazu BSK StGB-Bommer, Art. 19, N 104.

⁷⁵ Ebenso Roxin/Greco, § 23 N 11.

⁷⁶ H.M., vgl. aber immerhin die Hinweise bei BSK StGB-Fiolka, Art. 148, N 35 auf die Materialien; Stratenwerth/Bommer, BT I, § 16 N 38. Die Kategorisierung scheint insbesondere unter dem Aspekt, dass das Merkmal zum Tatgeschehen gehört, richtig.

⁷⁷ Das Unrecht besteht dementsprechend darin, dass der Täter die Karte einsetzt, obschon er zahlungsunfähig oder zahlungsunwillig ist und damit dem Kartenaussteller einen Vermögensschaden verursacht, vgl. PK StGB-Trechsel/Cramer, Art. 148, N 6 ff.

⁷⁸ BGE 127 IV 68 E. 3.bb) f. S. 78.

Die Gründe für diese objektive Strafbarkeitsbedingung sind also nicht in Kategorien wie Strafwürdigkeit, Strafbedürftigkeit, Beweisschwierigkeiten oder Prozessökonomie zu suchen. Sie liegen vielmehr in einer wirtschaftspolitischen Überlegung: Die Unternehmen sollen nicht aus wirtschaftlichen Gründen, insbesondere auch nicht aus Gründen der Kosteneffizienz, ihre Kontrollen minimieren, um dann in Fällen von zahlungsunfähigen oder zahlungsunwilligen Kunden das Strafrecht mit der Konfliktlösung zu beschäftigen. Die Unternehmen sollen ihre Kosten für zumutbare Kontrollmassnahmen nicht zulasten des Staates und damit der Allgemeinheit externalisieren können. Wollen sie auf die Wahrnehmung zumutbarer Eigenverantwortung verzichten, haben sie entsprechende Risiken selber zu tragen. Diese Strafbarkeitseinschränkung auf dem Weg einer objektiven Strafbarkeitsbedingung lässt sich also mit einer ausserstrafrechtlichen Zielsetzung⁷⁹ erklären und enthält keinen Unrechts- oder Schuldvorwurf dem Täter gegenüber.

e) Strafbarkeit des Unternehmens nach Art. 102 StGB

Kontrovers und mit der Frage nach der objektiven Strafbarkeitsbedingung eng verknüpft ist schliesslich die kernstrafrechtliche Unternehmensstrafbarkeit. Artikel 102 StGB setzt für die Strafbarkeit des Unternehmens eine sog. Anlassstat voraus, bei der es sich gem. BGE 142 IV 333, 336 f. um eine objektive Strafbarkeitsbedingung handelt. Wird dem gefolgt, ist klar, dass die Verbotsmaterie in Art. 102 Abs. 1 StGB im Organisationsdefizit bestehen muss, das die Erueierung der Anlasstäterschaft verunmöglicht, bzw. in Art. 102 Abs. 2 StGB in der Desorganisation, welche die Begehung der Anlass- und Katalogtat nicht verhindert hat. Die objektive Strafbarkeitsbedingung ist hingegen nicht Teil des Vorwurfs.

Allerdings ist unklar, wie diese Rechtsprechung mit BGE 146 IV 68 zusammengehen soll, dem zufolge die Anlassstat dem Unternehmen eben doch gerade als Vorwurf zugerechnet werden soll (damit für die Verjährung diese Anlassstat massgeblich ist). Das kann nur bedeuten, dass es sich bei der Anlassstat gerade nicht um eine objektive Strafbarkeitsbedingung handelt, denn diese ist definitionsgemäss nicht Teil des Unrechts und damit auch nicht Teil des Vorwurfs.⁸⁰

⁷⁹ Zur Bedeutung dieser Art von Zielsetzung für objektive Strafbarkeitsbedingungen vgl. Roxin/Greco, § 23 N 21 ff.

⁸⁰ Zudem ist der Eintritt einer objektiven Strafbarkeitsbedingung für den Beginn der Verfolgungsverjährung irrelevant, vgl. nur BSK StGB-Zurbrügg, Art. 98, N 11 m.w.N.

Mit diesem Widerspruch setzte sich das Bundesgericht aber leider nicht näher auseinander,⁸¹ die Lehre ist sich über die Natur von Art. 102 StGB und insbesondere der Anlasstat weiterhin uneins.⁸²

Gegen die Annahme der Anlasstat als objektive Strafbarkeitsbedingung spricht überdies, dass nach Art. 102 Abs. 3 StGB die „Schwere der Tat“ – womit nur die Anlasstat gemeint sein kann – für die Strafzumessung relevant sein soll. Bildet sie nicht Teil des Unrechts- und Schuldvorwurfs, dürfte sie auch für die Strafzumessung eigentlich nicht relevant sein.⁸³

Den gordischen Knoten mit dem Argument zu durchschlagen, wie so vieles bei der Strafbarkeit des Unternehmens sei eben auch die objektive Strafbarkeitsbedingung eine *sui generis*, ist auch nicht wirklich befriedigend. Denn gilt die „übliche“ Dogmatik in diesem Bereich schlicht nicht, wird aus der Kodifikation ein reines, nach jeweiligen Praktikabilitätsvorstellungen der Rechtsanwendenden gehandhabtes *case law*, dem jede Vorhersehbarkeit fehlt, bis eben ein Präjudiz vorliegt. Aber selbst dann bleibt die Unsicherheit, wie die Gegenüberstellung von BGE 142 IV 333 und BGE 146 IV 68 zeigt. Das kann auch mit Art. 1 StGB kaum zusammengehen. All diese sich auch durchaus praktisch auswirkenden Unsicherheiten zeigen letztlich auf, dass es vielleicht doch nicht so klug war, statt auf dogmatisch abgestützte Lösungen bloss auf den legislatorischen Willen, „eine als Problem erkannte Situation sachgerecht zu regeln“, abzustellen.⁸⁴

f) Erkenntnisse und Folgerungen

Eine Erkenntnis aus dem Vorstehenden besteht darin, dass objektive Strafbarkeitsbedingungen aus dogmatischer bzw. schuldstrafrechtlicher Sicht nicht prinzipiell illegitim sind,⁸⁵ wie insbesondere das Beispiel des Check- und Kre-

⁸¹ Im Urteil des Bundesgerichts 6B_750/2020 vom 9. September 2021 E. 4.1 wurde ohne weitere Diskussion die Position von BGE 142 IV 333 bestätigt, wonach es sich bei der Anlasstat um eine objektive Strafbarkeitsbedingung handle.

⁸² Siehe zu dieser Thematik etwa BSK StGB-Niggli/Gfeller, Art. 102, N 18 ff. m.w.N.; Niggli/Mader, Unternehmensstrafrecht, N 18 ff.; Ackermann/Weilenmann, 51; zuletzt Markwalder, 125 ff., die alle zum Schluss kommen, es müsse sich deshalb bei Art. 102 StGB um eine Strafnorm, nicht um eine Zurechnungsnorm handeln. A.M. Macaluso/Garbarski, après l'arrêt „La Poste Suisse“, 103 ff.; Macaluso/Garbarski, responsabilité pénale, 194 ff.

⁸³ Vgl. PK StGB-Trechsel/Jean-Richard, Art. 102, N 15.

⁸⁴ So aber die Botschaft des Bundesrates zur Änderung des Schweizerischen Strafgesetzbuches (Allgemeine Bestimmungen, Einführung und Anwendung des Gesetzes) und des Militärstrafgesetzes sowie zu einem Bundesgesetz über das Jugendstrafrecht vom 21. September 1998, BBl 1999 1979 ff., 2142, freilich im Zusammenhang mit dem Schuldvorwurf an das Unternehmen.

⁸⁵ So bereits Stratenwerth, Entwurf StGB 1959, 567 f.; weiter z.B. Roxin/Greco, § 23 N 31.

ditkartenmissbrauchs (Art. 148 StGB) zeigt. Das gilt insbesondere, wenn damit einem ausserstrafrechtlichen Zweck der Vorrang gegenüber dem Strafanspruch gegeben wird.

Gleichzeitig konnte auch aufgezeigt werden, dass der Raufhandel, der Landfriedensbruch und die Verübung einer Tat in selbstverschuldeter Unzurechnungsfähigkeit, welche die Verletzungsfolge in vermeintliche objektive Strafbarkeitsbedingungen auslagern, problematisch sind. Ihr Unrechtsgehalt ist eben doch vom Eintritt der Folgen mitbestimmt, weshalb es sich dabei richtig besehen nur scheinbar um objektive Strafbarkeitsbedingungen handelt. Tatsächlich sind es – aufgrund ihrer unrechtsmitbestimmenden Funktion – Tatbestandsmerkmale. Diese Verschleierung als objektive Strafbarkeitsbedingung dient nur „der vorgeblichen Wahrung des Schuldprinzips, obwohl dieses in Wahrheit kriminalpolitischen Überlegungen weichen muss“⁸⁶.

Wie allerdings ebenfalls dargelegt wurde, ist es durchaus möglich, diese Strafnormen schuldstrafrechtskonform auszulegen, sofern man an ihnen tatsächlich festhalten will. Dass es möglicherweise zu weniger Verurteilungen kommen würde, ist kein rechtliches oder dogmatisches, sondern höchstens (kriminal-)politisches Argument, wobei der Gesetzgeber sich dann aber der Diskussion stellen müsste, ob er tatsächlich zumindest punktuell auf ein Schuldstrafrecht verzichten möchte.

III. Objektive Strafbarkeitsbedingung des Art. 166 StGB im Besonderen

I. Grundsätzliches zu Art. 166 StGB

Nach Art. 166 StGB, der Unterlassung der Buchführung, macht sich strafbar, wer seine ihm gesetzlich obliegende Pflicht zur ordnungsmässigen Führung und Aufbewahrung von Geschäftsbüchern oder zur Aufstellung einer Bilanz verletzt, wenn deshalb sein Vermögensstand nicht oder nicht vollständig ersichtlich ist. Weiter enthält die Strafnorm eine nach h.M. objektive Strafbarkeitsbedingung.⁸⁷ Diese Bedingung ist erfüllt, wenn über den Schuldner der Konkurs eröffnet bzw. nur durch Annahme und Bestätigung eines gerichtlichen Nachlassvertrags abgewendet (vgl. Art. 171 Abs. 1 StGB)⁸⁸ oder in einer gemäss Art. 43 SchKG erfolgten Pfändung⁸⁹ gegen ihn ein Verlustschein ausge-

⁸⁶ Vest, Beweisfunktion, 200; siehe ausserdem. Vest, Landfriedensbruch, 249 m.w.N.

⁸⁷ Jeweils m.w.N. Bommer/Thommen, 131; Stratenwerth/Bommer, BT I, § 22 N 10.

⁸⁸ Dazu unten Ziff. [III.3.c](#).

⁸⁹ Dazu unten Ziff. [III.3.b](#).

stellt wurde. Da diese Folge nach h.M. nicht Teil des Tatbestands und damit auch nicht ein Erfolg im tatbestandlichen Sinn ist, handelt es sich um ein abstraktes Gefährungsdelikt.⁹⁰

Was nicht vorausgesetzt ist, ist ein Kausalzusammenhang zwischen der Tathandlung und dem Eintritt der objektiven Strafbarkeitsbedingung. Die Unterlassung der Buchführung muss also nicht Ursache für die Eröffnung des Konkurses etc. gewesen sein.⁹¹

Fehlt es an der objektiven Strafbarkeitsbedingung von Art. 166 StGB, ist eine Strafbarkeit nach diesem Tatbestand – auch wegen Versuchs – ausgeschlossen.⁹² Subsidiär kann der Übertretungstatbestand von Art. 325 StGB, ordnungswidrige Führung der Geschäftsbücher, greifen. Allerdings muss Art. 325 StGB seinerseits vollendet sein, denn der Versuch zu dieser Übertretung ist nicht strafbar (vgl. Art. 105 Abs. 2 StGB).

2. Tatsächliche oder nur scheinbare objektive Strafbarkeitsbedingung?

a) Ausgangslage

Nach dem unter Ziff. II.1 und II.2 Ausgeführten ist nun zu untersuchen, ob es sich bei der Konkurseröffnung bzw. der Ausstellung eines Verlustscheins in einer Pfändung nach Art. 43 SchKG in Art. 166 StGB tatsächlich um eine objektive Strafbarkeitsbedingung handelt, oder ob der Gesetzgeber auch hier der Versuchung erlegen ist, ein eigentliches Unrechtsmerkmal aus kriminalpolitischen Gründen so auszugestalten, dass sich weder Vorsatz oder Fahrlässigkeit noch Schuld darauf beziehen müssen. Der Gedanke ist in beweisrechtlicher Hinsicht nicht abwegig, denn der Nachweis eines Vorsatzes auf Konkurseröffnung oder Ausstellung eines Verlustscheins dürfte regelmässig nicht leicht zu erbringen sein.⁹³ Doch wie sich zeigen wird, folgt daraus nicht schon, dass es sich nur scheinbar um eine objektive Strafbarkeitsbedingung handeln müsste.

⁹⁰ PK StGB-Trechsel/Ogg, Art. 166, N 2. Zur Frage, ob die Konsequenz der Tathandlung, dass der Vermögensstand nicht oder nicht vollständig ersichtlich ist, einen Erfolg darstellt vgl. BSK StGB-Hagenstein, Art. 166, N 34 f.; Hagenstein, 308 m.w.H.

⁹¹ Sinngemäss BGE 102 IV 21 E. 1 ff. S. 23 (zu Art. 165 StGB); weiter 131 IV 56 E. 1.3 S. 61; Bommer/Thommen, 131; PK StGB-Trechsel/Ogg, Art. 166, N 6; BSK StGB-Hagenstein, Art. 166, N 53; Maeder, Rechnungslegungsstrafrecht, N 104; Stratenwerth/Bommer, BT I, § 22 N 11; Donatsch, 355 f.; CR CP II-Jeanneret/Hari, Intro. aux art. 163-171^{bis}, N 3.

⁹² Bommer/Thommen, 131; Donatsch, 355 f.; Stratenwerth/Bommer, BT I, § 22 N 13; Bommer/Thommen, 131; Donatsch, 355 f.; Stratenwerth/Bommer, BT I, § 22 N 13; Maeder, Rechnungslegungsstrafrecht, N 105.

⁹³ So auch BGE 131 IV 56 E. 1.3 S. 61.

Nicht selten werden die von der h.M. als objektive Strafbarkeitsbedingungen erachteten Merkmale der Art. 163-167 StGB mehr oder weniger gemeinsam abgehandelt, allenfalls mit dem ergänzenden Hinweis, dass bei Art. 166 StGB nicht jeder Pfändungsverlustschein genüge.⁹⁴ Eine gesonderte Untersuchung der tatsächlichen Funktion dieser Strafbarkeitsbedingungen bei jedem Tatbestand findet kaum statt.⁹⁵ Schon nur aufgrund der Tatsache, dass die Strafbarkeitsbedingung in Art. 166 StGB im Wortlaut nicht identisch mit denjenigen der Art. 163-165 und Art. 167 StGB ist, drängt sich eine individualisierte Untersuchung auf. Nachfolgend wird zudem deutlich, dass für die Qualifikation des Merkmals bei Art. 166 StGB Faktoren massgebend sind, die sich keineswegs ohne weiteres auf die übrigen Betreibungs- und Konkursdelikte übertragen lassen.

b) Keine Prozessvoraussetzung

Vorab ist festzuhalten, dass es sich nicht um eine Prozessvoraussetzung, sondern um ein Element des materiellen Rechts handelt:⁹⁶ Auch wenn die Konkursöffnung bzw. die Ausstellung eines Verlustscheins in einer Pfändung nach Art. 43 SchKG nicht eine die Tatsituation selbst – nämlich das nicht ordnungsmässige Führen oder Aufbewahren der Geschäftsbücher – betreffende Tatsache ist, gehört das Merkmal doch zum Gesamtbild der Tat. Würde sich die Schuld nämlich darauf beziehen, so müsste das Merkmal als Erfolg gedacht werden, um mit Schmidhäuser zu sprechen.⁹⁷ Das entspricht auch der heutigen Auffassung in der Literatur.⁹⁸

c) Starker Bezug zur Generalexekution

Im Zusammenhang mit Art. 148 StGB wurde gezeigt, dass objektive Strafbarkeitsbedingungen insbesondere dann unrechtsneutral sind, wenn damit eine

⁹⁴ Vgl. BSK StGB-Hagenstein, Vor Art. 163-171^{bis}, N 8 ff.; Hagenstein, 83 ff.; CR CP II-Jeanne-
ret/Hari, Intro. aux art. 163-171^{bis}, N 3 ff.; Ackermann et al., 232 ff.; Donatsch, 354 ff.; AK
StGB-Geiger, Art. 166, N 12; Pieth, Wistra, 151 ff.

⁹⁵ Immerhin aber Schaad, 61 ff., der die Frage – wenn z.T. auch sehr kurz – für jeden einzelnen
Tatbestand prüft. Allerdings nimmt er diese Prüfung zirkulär vor, wenn er etwa zu Art. 166
StGB festhält, als objektive Strafbarkeitsbedingungen hätten die Konkursöffnung oder
die Ausstellung keinen Einfluss auf die Schwere der Tat und damit auf die Strafdrohung, um
dann zu „folgern“, es handle sich dabei um objektive Strafbarkeitsbedingungen.

⁹⁶ Zur Abgrenzung oben Ziff. [II.1](#).

⁹⁷ Vgl. Fn. 20.

⁹⁸ Hagenstein, 85; a.M. noch Schmid, 210, der dies ohne Begründung als Prozessvoraussetzung
qualifiziert.

ausserstrafrechtliche Zielsetzung verfolgt wird.⁹⁹ Damit wird nun die Frage aktuell, weshalb der Gesetzgeber das Erfordernis der Konkursöffnung etc. in die Strafnorm von Art. 166 StGB eingefügt hat.

Anders als viele andere Konkurs- und Betreibungsdelikte setzt Art. 166 StGB nicht voraus, dass das zur Befriedigung der Gläubiger vorhandene Vollstreckungssubstrat geschmälert wird. Dafür ist die Vermögensverschleierung objektives Tatbestandsmerkmal, also dass der Vermögensstand nicht oder nicht vollständig ersichtlich ist. Liegt die objektiv tatbestandsmässige Situation vor, stellt das für die Durchführung des SchKG-Verfahrens ein Problem dar: Aus der Bedingung der Konkursöffnung etc. ergibt sich, dass nur nach Art. 39 SchKG konkursfähige Schuldner als Täter in Frage kommen.¹⁰⁰ Der Konkurs wird bekanntlich in der Form der Generalexekution durchgeführt. Fehlt es dabei an einer ordnungsmässigen Buchführung, wird die Durchführung des effizienten und korrekten SchKG-Verfahrens erschwert, weil dann die finanzielle Lage des Schuldners nicht oder nur schwer überblickbar ist¹⁰¹ (das wirkt sich bei der Generalexekution natürlich viel stärker aus als bei der Spezialexekution¹⁰²).

Die Strafnorm weist also, wie bspw. Hagenstein aufzeigt, einen starken Bezug zur Rechtspflege auf, konkret zur Zwangsvollstreckung.¹⁰³ Damit hat die Strafbarkeitsbedingung aber eine ausserstrafrechtliche Zielsetzung, nämlich die effiziente Durchführung des Zwangsvollstreckungsverfahrens – oder umgekehrt formuliert: Wo kein Zwangsvollstreckungsverfahren durchgeführt wird, besteht aus ausserstrafrechtlichen Gründen kein Interesse an einer Anwendung von Art. 166 StGB.

Im Zusammenhang mit der mit Art. 166 StGB vergleichbaren Verletzung der Buchführungspflicht nach § 283b D-StGB wird als Begründung der objektiven Strafbarkeitsbedingung ein weiteres wirtschaftspolitisches und damit ausserstrafrechtliches Argument vorgebracht: Ist der wirtschaftliche Zusammenbruch noch nicht eingetreten, könnte ein strafrechtliches Eingreifen im Ergebnis nachteiligere Folgen haben als ein Zuwarten bis zum Eintritt der

⁹⁹ Vgl. oben Ziff. II.2.d).

¹⁰⁰ BSK StGB-Hagenstein, Art. 166, N 4; Donatsch, 374; Stratenwerth/Bommer, BT I, § 23 N 4; PK StGB-Trechsel/Ogg, Art. 166, N 3.

¹⁰¹ Stratenwerth/Bommer, BT I, § 23 N 1 ff.; Maeder, Rechnungslegungsstrafrecht, N 81 ff.; Kesselbach, 140; siehe ausserdem BGE 131 IV 56 E. 1.3 S. 61.

¹⁰² Stratenwerth/Bommer, BT I, § 23 N 4.

¹⁰³ Hagenstein, 74 f.; wohl anders CR CP II-Jeanneret/Hari, Art. 166, N 4, die das aber einzig aus der systematischen Einordnung bei den Vermögensdelikten ableiten.

objektiven Strafbarkeitsbedingung.¹⁰⁴ Diese Argumentation ist hierzulande nicht gleich stark, da bei Fehlen der objektiven Strafbarkeitsbedingung mit Art. 325 StGB (nur, aber immerhin) ein Übertretungstatbestand zur Anwendung gelangt. Doch dürfte die Annahme nicht unplausibel sein, dass ein Übertretungsstrafverfahren nicht die gleichen Auswirkungen auf die Wirtschaftslage des Schuldners hat wie ein Verfahren wegen eines Vergehens.

Das alles spricht für die Unrechtsneutralität der Bedingung der Konkursöffnung etc. Der starke, im Normtext verankerte Bezug zur Generalexekution bzw. zu konkursfähigen Schuldern ist ein Alleinstellungsmerkmal von Art. 166 StGB im Katalog der Betreibungs- und Konkursdelikte. Die Folgerungen daraus lassen sich deshalb nicht auf die anderen Tatbestände dieser Gruppe übertragen.

d) Erhöhtes Unrecht im Vergleich zu Art. 325 StGB

Als möglicher Einwand gegen die Unrechtsneutralität könnte nun vorgebracht werden, dass in Fällen, wo es nur an der objektiven Strafbarkeitsbedingung fehle, Art. 325 StGB zum Zug komme. Artikel 166 StGB stelle insofern eigentlich nur eine Qualifikation dar, was für eine Unrechtsrelevanz der objektiven Strafbarkeitsbedingung spreche.

Dieses Argument übersieht indes, dass der Unterschied zwischen Art. 325 StGB und Art. 166 StGB nicht bloss in der objektiven Strafbarkeitsbedingung liegt.¹⁰⁵ Entscheidend für die Tatbestandsmässigkeit nach Art. 166 StGB ist nämlich insbesondere die vorsätzliche Vermögensverschleierung,¹⁰⁶ also dass als Konsequenz der Tathandlung der Vermögensstand des Schuldners nicht oder nicht vollständig ersichtlich ist. Entsprechend gehören zum Vorsatz von Art. 166 StGB „nicht nur das Wissen und der Wille, die gesetzlich vorgeschriebenen Bücher nicht oder mangelhaft zu führen, sondern der Täter muss auch wissen und wollen, dass wegen seines Verhaltens sein Vermögensstand nicht oder nicht vollständig ersehen werden kann. Wer, wenn auch bewusst und gewollt, der gesetzlichen Pflicht, Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen, nicht nachkommt, ohne den Vorsatz zu haben, dadurch seinen Vermögensstand zu verschleiern, macht sich bloss der Übertretung des Art. 325 StGB

¹⁰⁴ Vgl. Schönke/Schröder-Heine/Schuster, § 283b, N 1; Roxin/Greco, § 23 N 23; MüKo StGB-Petermann/Hofmann, § 263b, N 18.

¹⁰⁵ Allgemein zum Verhältnis von Art. 166 StGB zu Art. 325 StGB Maeder, Rechnungslegungsstrafrecht, N 107.

¹⁰⁶ Das Bundesgericht hat bereits in BGE 72 IV 17 S. 20 klargestellt, dass es sich bei der Vermögensverschleierung um ein Tatbestandsmerkmal und nicht um eine objektive Strafbarkeitsbedingung handelt.

schuldig. [...] Der Grund für die schwere Strafdrohung [des Art. 166 StGB] liegt darin, dass der Täter, der sich gegen Art. 166 StGB vergeht, bewusst und gewollt seinen Vermögensstand verschleiert¹⁰⁷.

Das im Verhältnis zu Art. 325 StGB erhöhte Unrecht ergibt sich also aus der vorsätzlichen Vermögensverschleierung und lässt sich vollständig aus dem Tatbestand erklären. Die objektive Strafbarkeitsbedingung wirkt folglich tatsächlich nur strafbarkeitseinschränkend, indem bei ihrem Fehlen dieses erhöhte Unrecht der vorsätzlichen Vermögensverschleierung nicht berücksichtigt und bloss der Übertretungstatbestand angewendet wird.

e) *Strafbarkeitsbeschränkung auf gefährliche Bankrotthandlungen?*

Das Bundesgericht hat unlängst (pauschal) zu den Art. 163-167 StGB festgehalten, dass die Konkursöffnung in erster Linie einen bestimmten Grad der Gefährdung der Gläubigerinteressen dokumentiere, weil erst durch sie die Beeinträchtigung der Zugriffsrechte der Gläubiger auf das Schuldnervermögen manifestiert werde. Erst unter dieser Voraussetzung entstehe ein hinreichendes Bedürfnis, die Bankrotthandlungen strafrechtlich zu ahnden.¹⁰⁸

Das könnte nun so gelesen werden, dass – analog zur allgemeinen Auffassung beim Raufhandel und beim Landfriedensbruch – nur gefährliche Tathandlungen sanktioniert werden sollen, wobei sich die Gefährlichkeit der Unterlassung der Buchführung an den Folgen, d.h. an der Tatsache einer Konkursöffnung etc., zeigt. Wenn dies zutrifft, greifen die gleichen Bedenken wie bei Art. 133 und Art. 260 StGB: Wird um der Gefährlichkeit willen bestraft, die sich eben im Eintritt dieser Folgen manifestiert, sind diese Folgen nicht unrechtsneutral und damit keine echten objektiven Strafbarkeitsbedingungen.¹⁰⁹

Allerdings trifft das auf Art. 166 StGB nicht zu, denn der Gesetzgeber sieht durchaus ein Bedürfnis, die entsprechende Tathandlung strafrechtlich zu ahnden, auch ohne dass ein Konkurs eröffnet etc. wird: Das objektiv tatbestandsmässige Verhalten von Art. 166 StGB erfüllt bekanntlich immer auch den objektiven Tatbestand von Art. 325 StGB.¹¹⁰ Der Gesetzgeber hat in Art. 325 StGB sogar die fahrlässige Tatbegehung unter Strafe gestellt. Mithin liegen

¹⁰⁷ BGE 72 IV 17 S. 19 f.; siehe ausserdem Stratenwerth/Bommer, BT I, § 23 N 10; PK Trechsel/Ogg, Art. 166, N 7; BSK StGB-Hagenstein, Art. 166, N 40; Donatsch, 376; Maeder, Rechnungslegungsstrafrecht, N 102 ff. Anzufügen bleibt, dass nach h.M. Eventualvorsatz ausreicht.

¹⁰⁸ Urteil des Bundesgerichts 6B_562/2021 vom 7. April 2022 E. 3.4.6. m.H.a. Albrecht, 358; Herren, 130 f.

¹⁰⁹ Siehe oben Ziff. [II.2.a\) f.](#)

¹¹⁰ Siehe nur Maeder, Rechnungslegungsstrafrecht, N 107.

die Gründe für die Strafbarkeit gerade nicht im Eintritt der Bedingung der Konkurseröffnung etc. Zudem wurde bereits gezeigt, dass die im Vergleich zu Art. 325 StGB höhere Strafdrohung durch ein zusätzliches objektives Tatbestandsmerkmal, nämlich die Vermögensverschleierung, auf das sich auch der Vorsatz beziehen muss, begründet ist. Das Unrecht von Art. 166 StGB lässt sich mithin vollständig aus dem Tatbestand heraus erklären.

Ob sich die übrigen Betreibungs- und Konkursdelikte dem Vorwurf entziehen können, unrechtsrelevante Elemente in eine unechte objektive Strafbarkeitsbedingung ausgelagert zu haben, bedürfte gesonderter Untersuchung.

f) Umgehung von Beweisschwierigkeiten?

Das Bundesgericht hat in einem Leitentscheid zu Art. 166 StGB Folgendes festgehalten: „In den früheren kantonalen Rechten wurde die Unterlassung der Buchführung im Falle einer Konkurseröffnung als leichtsinniger Konkurs betrachtet. Weil jedoch in der Praxis der Kausalzusammenhang zwischen der Vernachlässigung der Buchführung und der nachfolgenden Zahlungsunfähigkeit oft kaum zu beweisen war, entschloss sich der eidgenössische Gesetzgeber, einen eigenen Straftatbestand zu schaffen“¹¹¹.

Geht es also bei Art. 166 StGB letztlich eben doch darum, den Täter dafür zu bestrafen, dass er mit seiner ungenügenden Art der Buchführung den Konkurs verursacht hat, was sich aber nicht beweisen lässt? Wenn dies der Fall wäre, würden wieder die Einwände greifen, die auch schon bei Art. 133 und Art. 260 StGB vorgebracht wurden: Der Konkurs wäre diesfalls Strafgrund und natürlich keineswegs unrechtsindifferent, die Bestrafung dafür ohne Nachweis von Kausalität oder Vorsatz eine Erfolgs- und Verdachtsstrafe.¹¹²

Was das Bundesgericht in diesem Zitat indes nicht erwähnt, ist der Hinweis Albrechts, dass die Norm in einem unmittelbaren Zusammenhang mit Art. 165 StGB stehe.¹¹³ Die Misswirtschaft kennt als Tathandlung u.a. die arge Nachlässigkeit in der Berufsausübung, wozu nach h.A. auch die Vernachlässigung der Buchführung gehört.¹¹⁴ Inzwischen dürfte auch Einigkeit bestehen, dass Art. 165 StGB einen tatbestandsmässigen Erfolg voraussetzt, nämlich die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung (bzw. die Verschlimmerung dieser

¹¹¹ BGE 131 IV 56 E. 1.3 S. 61 m.H.a. SHK, Art. 137 ff., StGB-Albrecht, Art. 166, N 2.

¹¹² Siehe oben Ziff. [II.2.a\)f.](#)

¹¹³ SHK, Art. 137 ff., StGB-Albrecht, Art. 166, N 2.

¹¹⁴ Siehe nur Urteil des Bundesgerichts 6B_985/2016 vom 27. Februar 2017 E. 4.1.1; Herren, 85; PK StGB-Trechsel/Ogg, Art. 165, N 8; *ablehnend* BSK StGB-Hagenstein, Art. 165, N 34 und N 95 ff.

Situationen).¹¹⁵ Zwischen Tathandlung und Erfolg muss ein Kausalzusammenhang bestehen.¹¹⁶ Auch dabei handelt es sich um ein objektives Tatbestandsmerkmal. Hinzutreten muss bei der Misswirtschaft die (nach h.M.) objektive Strafbarkeitsbedingung der Eröffnung des Konkurses oder der Ausstellung eines Verlustscheins.

Ist nun Art. 166 StGB im Vergleich zu Art. 165 StGB – nota bene seinerseits ein Auffangtatbestand zu Art. 163 f. StGB¹¹⁷ – einfach ein rein beweisrechtlich motiviertes Minus für Fälle, wo sich der von der Misswirtschaft verlangte Kausalzusammenhang oder der entsprechende subjektive Tatbestand¹¹⁸ nicht nachweisen lassen (was ja auch daran liegen kann, dass sie schlicht nicht bestehen)? Meines Erachtens wäre dieses Verständnis von Art. 166 StGB unzutreffend, denn es wurde bereits gezeigt, dass sich das Unrecht von Art. 166 StGB aus dem dort umschriebenen tatbestandsmässigen Verhalten vollständig erklären lässt. Zudem enthält Art. 166 StGB mit der Vermögensverschleierung ein objektives Tatbestandsmerkmal, das der Misswirtschaft fremd ist, und beschränkt die relevanten Verlustscheine auf solche aus einer Pfändung nach Art. 43 SchKG. Entsprechend handelt es sich bei Art. 166 StGB nicht um ein Minus, sondern um ein *aliud* zu Art. 165 StGB. Der objektiven Strafbarkeitsbedingung von Art. 166 StGB kommt mithin nicht die Funktion zu, eine schuldstrafrechtlich unzulässige Bestrafung für die Verursachung der Konkursöffnung oder der Ausstellung des Verlustscheins dogmatisch unverdächtig erscheinen zu lassen. Sie hat vielmehr tatsächlich strafbarkeitsbegrenzende Funktion.

g) Ergebnis

Damit ist im Ergebnis mit der h.A. davon auszugehen, dass es sich bei der Eröffnung des Konkurses (bzw. gem. Art. 171 Abs. 1 StGB der Annahme und Bestätigung eines gerichtlichen Nachlassvertrags) oder der Ausstellung eines Verlustscheins in einer Pfändung nach Art. 43 SchKG bei Art. 166 StGB tatsächlich um eine objektive Strafbarkeitsbedingung handelt.

Möglicherweise verbleibt auch nach diesen Ausführungen ein gewisser Beigeschmack von Verdachtsstrafe, insbesondere wenn als Rechtsgut oder zu-

¹¹⁵ Siehe nur die Nachweise bei BSK StGB-Hagenstein, Art. 165, N 56; Hagenstein, 274.

¹¹⁶ BSK StGB-Hagenstein, Art. 165, N 60; PK StGB-Trechsel/Ogg, Art. 165, N 10; AK StGB-Geiger, Art. 165, N 13; je m.w.N.

¹¹⁷ Donatsch, 369; AK StGB-Geiger, Art. 165, N 2; Pieth, Wistra, 155; Urteil des Bundesgerichts 6B_575/2009 vom 14. Januar 2010 E. 1.1; Urteil des Bundesgerichts 6B_551/2015 vom 24. Februar 2016 E. 5.

¹¹⁸ Zur Problematik des subjektiven Tatbestands von Art. 165 StGB vgl. nur BSK StGB-Hagenstein, Art. 165, N 69 ff.; Stratenwerth/Bommer, BT I, § 22 N 27.

mindest ratio von Art. 166 StGB u.a. der Schutz von Gläubigeransprüchen genannt wird.¹¹⁹ Dieser Beigeschmack liegt aber nicht daran, dass Art. 166 StGB eine objektive Strafbarkeitsbedingung enthält, sondern vielmehr in der Tatsache begründet, dass es sich um ein abstraktes Gefährungsdelikt handelt. Abstrakte Gefährungsdelikte bestrafen immer für das, was hätte sein können. Sie können sich nicht aus der Tathandlung selbst oder deren tatsächlichen Folgen legitimieren, sondern wenn überhaupt nur durch das Argument, dass dieses Verhalten typischerweise geeignet sei, eine konkrete Gefahr oder Verletzung herbeizuführen. Dabei darf der Begriff „typischerweise“ nicht im Sinne einer Wahrscheinlichkeit verstanden werden. Wenn man etwa an einfache Verkehrsregelverletzungen denkt, ist die Annahme angesichts des zweifellos enormen Dunkelfelds wohl unbestreitbar, dass sie typischerweise gerade *nicht* zu konkreten Gefährungen oder Verletzungen führen. Es muss also vielmehr um eine vom Gesetzgeber so vermutete Eignung¹²⁰ gehen, einen Erfolg zu verursachen, der aber nicht nur im Tatbestand nicht genannt wird und auf den sich Vorsatz und Schuld nicht beziehen müssen, sondern der im Normtext überhaupt nicht auftaucht.¹²¹ Inwiefern das aber mit einem Schuldstrafrecht vereinbar ist, muss Thema für eine andere Arbeit bleiben...

Mit dem Ergebnis, dass Art. 166 StGB tatsächlich eine objektive Strafbarkeitsbedingung enthält, ist keineswegs gesagt, dass man auch bei den übrigen Betreibungs- und Konkursdelikten, die ihrerseits ähnlich formulierte Bedingungen für die Strafbarkeit enthalten (d.h. Art. 163-165 und Art. 167 StGB) zu denselben Schlüssen kommen müsste. Es bedürfte einer gesonderten Untersuchung, ob die Konkurseröffnung oder die Ausstellung eines Verlustscheins dort tatsächlich ebenfalls unrechtsneutral sind.

3. Drei alternative Strafbarkeitsbedingungen

Artikel 166 StGB nennt als Varianten der objektiven Strafbarkeitsbedingung die Eröffnung des Konkurses oder die Ausstellung eines Verlustscheins in einer

¹¹⁹ Vgl. die Nachweise bei Maeder, Rechnungslegungsstrafrecht, N 81; siehe ausserdem PK StGB-Trechsel/Ogg, Art. 166, N 2; eingehend Hagenstein, 74 f.; AK StGB-Geiger, Art. 163, N 1 und Art. 166, N 1; bereits Schmid, 203; differenzierend Albrecht, 358 („nicht die Forderungen der Gläubiger als solche, sondern die Zugriffsrechte im Zwangsvollstreckungsverfahren“).

¹²⁰ So auch Trechsel/Noll/Pieth, 74; nicht gleichzusetzen mit den Eignungsdelikten als eine Unterkategorie der abstrakten Gefährungsdelikte, dazu Ackermann, N 62.

¹²¹ Vgl. auch Ackermann, N 61.

nach Art. 43 SchKG erfolgten Pfändung. Eine dritte Variante ergibt sich aus Art. 171 Abs. 1 StGB: Danach „gilt“ u.a. Art. 166 StGB auch, wenn ein gerichtlicher Nachlassvertrag angenommen und bestätigt worden ist.

Allen Varianten ist gemein, dass sie nur dann die objektive Strafbarkeitsbedingung erfüllen, wenn sie nach den Bestimmungen des SchKG¹²² gültig sind. Gültig in diesem Sinne bedeutet, dass sie weder nichtig noch (erfolgreich) anfechtbar sein dürfen. Die Konkurseröffnung, der ausgestellte Verlustschein oder der angenommene und bestätigte Nachlassvertrag müssen in Rechtskraft erwachsen sein.¹²³

Ob ein Nichtigkeitsgrund vorliegt bzw. ob der Konkurs rechtskräftig eröffnet worden ist, hat das Strafgericht unter Umständen vorfrageweise zu prüfen.¹²⁴ Blosser Anfechtungsgründe stehen der Strafbarkeit jedoch nicht entgegen, sofern sie nicht in einem Beschwerdeverfahren bei der zuständigen Behörde mit Erfolg geltend gemacht worden sind.¹²⁵

a) Eröffnung des Konkurses

aa) Regelfälle nach SchKG

Als Konkurseröffnung i.S.v. Art. 166 StGB gilt einmal der Entscheid des Konkursgerichts nach Art. 171 SchKG¹²⁶ im „ordentlichen“ Konkursverfahren nach Art. 159-176 SchKG. Weiter sind die Konkurseröffnung bei der Wechselbetreibung nach Art. 189 SchKG und die Konkurseröffnung ohne vorgängige Betreibung (Art. 190 ff. SchKG) erfasst.¹²⁷

¹²² Zum Bezug der Art. 163 ff. StGB auf das inländische Zwangsvollstreckungsverfahren vgl. AK StGB-Geiger, Art. 163, N 14; CR CP II-Jeanneret/Hari, Art. 166, N 32.

¹²³ H.M.; vgl. die Nachweise bei BSK StGB-Hagenstein, vor Art. 163-171^{bis}, N 25 f. und Art. 171, N 8 (zum Nachlassvertrag); Herren, 131 f.; Stratenwerth/Bommer, BT I, § 22 N 13; PK StGB-Trechsel/Ogg, Art. 163, N 11; AK StGB-Geiger, Art. 163, N 15; BGE 70 IV 74 E. 1 S. 76; 84 IV 15 S. 15 f.; 89 IV 77 E. I.1 S. 78 f.; 109 Ib 317 E. 11 S. 326.

¹²⁴ BGE 89 IV 77 E. I.1 S. 78 f.; Urteil des Bundesgerichts 6S.242/2001 vom 10. April 2002 E. 2.d; Urteil des Bundesgerichts 6B_1340/2017 vom 24. September 2018 E. 1.2.; Herren, 132 f.; BSK StGB-Hagenstein, Vor Art. 163-171^{bis}, N 25 m.w.N.; Donatsch, 355; PK StGB-Trechsel/Ogg, Art. 163, N 11.

¹²⁵ BGer 6S.242/2001 E. 2.d m.H.a. BGE 89 IV 77 E. I.1 S. 78 f.; Stratenwerth/Bommer, BT I, § 22 N 13 m.w.N.

¹²⁶ Zum genauen Zeitpunkt vgl. Art. 175 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889 (SchKG, SR 281.1).

¹²⁷ Ackermann et al., 233 f.; BSK StGB-Hagenstein, Vor Art. 163-171^{bis}, N 20; Donatsch, 355; PK StGB-Trechsel/Ogg, Art. 163, N 11.

Was schuldbetreibungsrechtlich nach der gültigen, rechtskräftigen Konkurs-eröffnung geschieht, ist für die objektive Strafbarkeitsbedingung grundsätzlich unerheblich.¹²⁸

bb) Sonderfälle

Ausserhalb des SchKG finden sich zahlreiche Normen mit einem Bezug zum Konkurs. So sind beispielsweise diverse zivilrechtliche *Folgen* an eine Konkurs-eröffnung geknüpft, wie etwa das Erlöschen des Auftrags (Art. 405 Abs. 1 OR) oder das Dahinfallen der Vollmacht (Art. 35 Abs. 1 OR) oder des Schenkungs-versprechens (Art. 250 Abs. 2 OR).

Diese Konkursfolgen sind für das vorliegende Thema indes nicht weiter relevant. Bedeutsam ist vielmehr, dass sich ausserhalb des SchKG auch *Gründe für die Durchführung eines Verfahren nach den Vorschriften über den Konkurs* finden. Fraglich ist dann, ob es dabei zu einer Konkursöffnung i.S.d. objektiven Strafbarkeitsbedingung kommt.

aaa) Art. 731b Abs. 1^{bis} Ziff. 3 OR

Das Gericht kann nach Art. 731b Abs. 1^{bis} Ziff. 3 OR eine Gesellschaft auflösen und ihre Liquidation nach den Vorschriften über den Konkurs anordnen, wenn entsprechende Mängel in der Organisation der Gesellschaft dies als verhältnismässig erscheinen lassen (vgl. den Katalog in Abs. 1 dieser Bestimmung). Kürzlich hatte sich das Bundesgericht in einem zur Publikation vorgesehenen Entscheid mit der Frage zu befassen, ob eine solche Auflösung einer Gesellschaft eine Konkursöffnung im Sinne der objektiven Strafbarkeitsbedingungen der Konkursdelikte darstellt (was die Vorinstanz verneint hatte).¹²⁹

Das Bundesgericht hält zunächst fest, dass die überwiegende Lehre dies ablehne. Begründet werde dies regelmässig mit Art. 1 StGB, aufgrund dessen „die richterliche Anordnung der Liquidation nach den Vorschriften über den Konkurs nicht einer formellen Konkursöffnung oder der Genehmigung eines Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung gleichgesetzt werden könne. Dabei wurde u.a. betont, dass es sich bei den Straftatbeständen nach Art. 163–167 StGB durchgehend um Insolvenzdelikte handle, wohingegen Art. 731b OR weder eine Überschuldung noch eine formelle Insolvenz voraussetze“¹³⁰.

¹²⁸ Ebenso Ackermann et al., 234; PK StGB-Trechsel/Ogg, Art. 163, N 11. Zu den strafrechtlichen Wirkungen eines Konkurswiderrufs nach Art. 195 SchKG vgl. unten [Ziff. III.3.a\)cc](#).

¹²⁹ BGer 6B_562/2021 E. 3.4.3 ff.

¹³⁰ BGer 6B_562/2021 E. 3.4.3. mit zahlreichen Nachweisen, auch zu zwei Minderheitsmeinungen.

Das Bundesgericht kommt zum gleichen Ergebnis wie die Lehre. Es weist auf BGE 141 III 43 hin,¹³¹ demzufolge die Durchführung eines Konkursverfahrens nach Art. 731b Abs. 1^{bis} Ziff. 3 OR¹³² weder eine Überschuldung der Gesellschaft voraussetze noch auf einem Konkurs beruhe, sondern auf einem richterlichen Auflösungsentscheid. „Es hat mithin nie eine Konkurseröffnung durch ein Konkursgericht stattgefunden“¹³³. Dies entspricht auch der überwiegenden Auffassung in der Literatur zu Art. 731b OR¹³⁴ und legt bereits nahe, dass in diesen Fällen die objektive Strafbarkeitsbedingung der Konkursdelikte nicht erfüllt ist.

Noch deutlicher wird die Sache mit Blick auf den per 1.1.2021 in Kraft gesetzten Abs. 4 von Art. 731b OR.¹³⁵ Danach haben die zur Liquidation der Gesellschaft nach den Vorschriften über den Konkurs eingesetzten Liquidatoren, sobald sie eine Überschuldung feststellen, das Gericht zu benachrichtigen; das Gericht eröffnet den Konkurs.¹³⁶ Der Blick in die Materialien offenbart, dass diese Bestimmung auf einen Antrag der vorberatenden Kommission des Ständerats zurückgeht, die ebenfalls davon ausging, eine Liquidation nach Art. 731b Abs. 1^{bis} Ziff. 3 OR erfülle die objektive Strafbarkeitsbedingung gerade nicht. Auch Bundesrätin Sommaruga hielt fest: „Die Eröffnung des Konkurses ist eine Voraussetzung, um bestimmte strafbare Handlungen zu verfolgen. Die gleichen Handlungen bleiben aber straffrei, wenn sie nicht im Konkurs, sondern in einem Verfahren wegen Mängeln in der Organisation begangen werden“¹³⁷. Somit ist klar, dass die objektive Strafbarkeitsbedingung nur in den Fällen er-

¹³¹ BGer 6B_562/2021 E. 3.4.3.

¹³² Damals noch zu Art. 731b Abs. 1 Ziff. 3 aOR, dem heute Art. 731b Abs. 1^{bis} Ziff. 3 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR, SR 220) entspricht.

¹³³ BGE 141 III 43 E. 2 ff. S. 44 ff.

¹³⁴ BSK OR II-Watter/Pamer-Wieser, Art. 731b, N 24; ZHK OR-Bohrer/Kummer, Art. 731b, N 70; Lorandi, Konkursverfahren ohne Konkurseröffnung, 1381 f.; Lorandi, Konkursverfahren zufolge Organisationsmangel, 43; Bürge/Gut, 160; Berger/Rüetschi/Zihler, 20; a.M. HK Privatrecht-Müller/Nietlisbach/Margraf, Art. 731b OR, N 13.

¹³⁵ Vgl. BGer 6B_562/2021 E. 3.4.5.

¹³⁶ Siehe zur Durchführung Wüthrich, passim.

¹³⁷ Siehe die Voten Sommaruga und Abate, AB SR 2016 755; eingehend BGer 6B_562/2021 E. 3.4.5.; weiter auch die Botschaft des Bundesrates vom 26. Juni 2019 zum Bundesgesetz über die Bekämpfung des missbräuchlichen Konkurses (Änderung, des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs, des Obligationenrechts, des Strafgesetzbuches, des Militärstrafgesetzes und des Strafregistergesetzes), BBl 2019 5193, 5210. Kritisch zur gewählten Lösung eines strafrechtlichen Anliegens im Obligationenrecht Wüthrich, 43.

füllt ist, wo tatsächlich aufgrund einer Mitteilung nach Art. 731b Abs. 4 OR das Konkursgericht den Konkurs eröffnet. Die blossе Liquidation gem. Art. 731b Abs. 1^{bis} Ziff. 3 OR genügt hingegen nicht.¹³⁸

bbb) Art. 33 BankG

Im Zusammenhang mit der Insolvenz von Banken¹³⁹ sieht Art. 33 Abs. 1 BankG Folgendes vor: „Besteht keine Aussicht auf Sanierung oder ist diese gescheitert, so entzieht die FINMA der Bank die Bewilligung, ordnet die Konkursliquidation an und macht diese öffentlich bekannt.“

In BGE 144 IV 52 hatte sich das Bundesgericht mit der Frage zu befassen, ob ein solcher Bankenkonskurs die objektive Strafbarkeitsbedingung (in casu von Art. 165 StGB) erfüllt. Es bejaht und hält zusammenfassend fest: „Die konkursrechtliche Liquidation gemäss Art. 33 ff. BankG deckt sich hinsichtlich Voraussetzungen, Ablauf und Wirkungen weitestgehend mit dem Konkursverfahren gemäss SchKG, weshalb die Konkurseröffnung gestützt auf Art. 33 BankG als objektive Strafbarkeitsbedingung im Sinne von Art. 165 StGB genügt“¹⁴⁰.

Kurze Zeit später hat das Bundesgericht diese Rechtsprechung explizit auch für Art. 166 StGB gültig erklärt, denn beide Normen enthielten hinsichtlich der objektiven Strafbarkeitsbedingung des Konkurses dieselben Voraussetzungen.¹⁴¹

Das gilt nota bene auch für den unbewilligt auftretenden Finanzintermediär: Erweist er sich als überschuldet oder dauernd zahlungsunfähig, so ist über ihn analog den Art. 33 ff. BankG der Bankenkonskurs zu eröffnen und durchzuführen. Die Konkurseröffnung kann auch während einer aufsichtsrechtlichen Liquidation¹⁴² erfolgen, wenn sich genügend Anhaltspunkte für eine Überschuldung ergeben.¹⁴³

Im bereits dargestellten, zur Publikation vorgesehenen Entscheid 6B_562/2021 hat sich das Bundesgericht eingehend mit den Unterschieden zwischen Art. 731b Abs. 1^{bis} Ziff. 3 OR und Art. 33 BankG auseinandergesetzt und hält fest, dass diese nicht vergleichbar seien. So setze ein Bankenkonskurs nach Art. 33 BankG zwingend Insolvenzgefahr voraus und müsse dann angeordnet

¹³⁸ Vgl. auch zusammenfassend BGer 6B_562/2021 E. 3.4.8 a.E.; Gessler/Schoder, N 88.

¹³⁹ Vgl. auch den Massnahmenkatalog in Art. 25 des Bundesgesetzes über die Banken und Sparkassen vom 8. November 1934 (Bankengesetz, BankG, SR 952.0).

¹⁴⁰ BGE 144 IV 52 E. 7.5 S. 57; siehe ausserdem BGer 6B_562/2021 E. 3.4.7.

¹⁴¹ BGer 6B_1340/2017 E. 1.2.

¹⁴² Art. 23^{quinquies} BankG, vgl. auch den Vorbehalt in dessen Abs. 2.

¹⁴³ Zum Ganzen BGE 144 IV 52 E. 7.5 S. 56.

werden, wenn keine Aussicht auf Sanierung bestehe oder diese gescheitert sei. Der angeordneten Konkursliquidation würden von Gesetzes wegen die Wirkungen einer Konkurseröffnung nach den Art. 197-220 SchKG zukommen. Die Eröffnung eines Konkurses über eine Bank bleibe nach finanzmarktgesetzlichen Spezialregeln zwar der FINMA vorbehalten.¹⁴⁴ Die Anordnung der Liquidation einer insolventen Bank habe indes das gleiche Ziel und dieselbe rechtliche Wirkung wie die richterliche Eröffnung des Konkurses bei Nichtbanken nach SchKG. Demgegenüber knüpfe Art. 731b Abs. 1^{bis} Ziff. 3 OR an einen gesellschaftsrechtlichen Auflösungsentscheid und nicht an einen materiellen Konkursgrund an. Zweckbestimmung von Art. 731b OR sei die Einhaltung und Durchsetzung zwingender gesetzlicher Vorgaben hinsichtlich der Organisation einer Gesellschaft, die im öffentlichen Interesse aufgestellt worden seien. Auch wenn die (Behebung und) Sanktionierung von Organisationsmängeln die Interessen verschiedener Anspruchsgruppen, namentlich von Aktionären und Gläubigern, berühren könne, stehe sie in erster Linie im Interesse eines funktionierenden Rechtsverkehrs. Ob für die vermögensrechtlichen Ansprüche der Gläubiger eine allfällige Gefährdung bestehe, sei für die Anordnung der Konkursliquidation allein nicht massgebend. Primäres Ziel des Bankenkursverfahrens sei es hingegen, den Gläubigern in möglichst kurzer Zeit eine möglichst hohe Dividende zu entrichten, was sich denn auch mit dem von den Konkursdelikten geschützten Anspruch der Gläubiger auf Befriedigung aus dem verbleibenden Vermögen des Schuldners decke.¹⁴⁵

Schliesslich ist auf Art. 23^{quinquies} BankG hinzuweisen, die sog. aufsichtsrechtliche Liquidation einer Bank: Danach bewirkt ein Bewilligungsentzug durch die FINMA bei juristischen Personen und Kollektiv- und Kommanditgesellschaften die Auflösung und bei Einzelfirmen die Löschung im Handelsregister. Die FINMA bezeichnet den Liquidator und überwacht seine Tätigkeit. Dasselbe gilt, wenn die FINMA einer Gesellschaft, die unbewilligt einer bewilligungspflichtigen Tätigkeit nachgegangen ist, die nachträgliche Erteilung der erforderlichen Bewilligung verweigert. Obwohl die aufsichtsrechtliche Liquidation unter der Aufsicht der FINMA steht, erfolgt sie doch grundsätzlich nach den Regeln des Gesellschaftsrechts.¹⁴⁶ Eine Insolvenzgefahr ist für eine aufsichtsrechtliche Liquidation nicht vorausgesetzt. Vielmehr müsste die FINMA bei

¹⁴⁴ Vgl. Art. 173b SchKG i.V.m. Art. 33 ff. BankG; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_352/2016 vom 9.12.2016 E. 1.2.1 und 4.2.

¹⁴⁵ Zum Ganzen BGer 6B_562/2021 E. 3.4.7. m.w.N.; zu den Zielen des Bankenkursverfahrens bereits BGE 144 IV 52 E. 7.5 S. 56.

¹⁴⁶ BGer 6B_562/2021 E. 3.4.7.

Feststellung einer Überschuldung der Gesellschaft u.U. sogar nach Eröffnung des aufsichtsrechtlichen Liquidationsverfahrens ein Konkursverfahren nach Art. 33 BankG eröffnen.¹⁴⁷

Damit zeigt sich: Die aufsichtsrechtliche Liquidation nach Art. 23^{quinquies} BankG kann die objektive Strafbarkeitsbedingung der Konkurseröffnung i.S.v. Art. 166 StGB nicht erfüllen, sondern nur die Konkurseröffnung nach Art. 33 BankG.

ccc) Fazit

Der Rechtsprechung, wonach nicht einfach jedes nach den Vorschriften über den Konkurs zu führende Verfahren eine Konkurseröffnung im Sinne der objektiven Strafbarkeitsbedingung von Art. 166 StGB darstellt, ist zweifellos zuzustimmen. Zu verlangen ist entweder ein förmlicher Entscheid eines Konkursgerichts über eine Konkurseröffnung, wie ihn Art. 731b Abs. 4 OR nun vorsieht, oder aber ein Verfahren, das betreffend Voraussetzungen, Ablauf und Wirkungen weitestgehend dem Konkursverfahren gemäss SchKG entspricht, wie das bei Art. 33 BankG der Fall ist.

Mithin ist davon auszugehen, dass die Rechtsprechung auch die Konkurseröffnung nach Art. 137 f. KAG oder Art. 53 f. VAG als Erfüllung der objektiven Strafbarkeitsbedingung der Konkursdelikte qualifizieren würde.^{148,149} Diese Bestimmungen sind eigentlich noch klarer als Art. 33 Abs. 1 BankG, denn sie halten explizit fest, dass die FINMA den Konkurs eröffnet, während Art. 33 Abs. 1 BankG nur von der Anordnung der Konkursliquidation durch die FINMA spricht.

cc) Konkurswiderruf

Nach Art. 195 SchKG widerruft das Konkursgericht den Konkurs und gibt dem Schuldner das Verfügungsrecht über sein Vermögen zurück, wenn (1) er nachweist, dass sämtliche Forderungen getilgt sind, (2) er von jedem Gläubiger eine schriftliche Erklärung vorlegt, dass dieser seine Konkurseingabe zurückzieht, oder (3) ein Nachlassvertrag zustande gekommen ist.

¹⁴⁷ Vgl. BGer 6B_562/2021 E. 3.4.7.

¹⁴⁸ GLM. CR CP II-Jeanneret/Hari, Intro. aux art. 163-171^{bis}, N 6.

¹⁴⁹ Nicht aber andere Liquidationsverfahren wie z.B. nach Art. 134 des Bundesgesetzes über die kollektiven Kapitalanlagen vom 23. Juni 2006 (Kollektivanlagengesetz, KAG, SR 951.31) oder Art. 52 des Bundesgesetzes betreffend die Aufsicht über Versicherungsunternehmen vom 17. Dezember 2004 (Versicherungsaufsichtsgesetz, VAG, SR 961.01).

Kommt es zu einem rechtskräftigen Konkurswiderruf, ist das gegenwärtig auch für die strafrechtliche Beurteilung nicht unerheblich. Artikel 171^{bis} Abs. 1 StGB gilt für sämtliche Konkursdelikte,¹⁵⁰ also auch für Art. 166 StGB, und hält für diesen Fall fest, dass die zuständige Behörde von der Strafverfolgung, der Überweisung an das Gericht oder der Bestrafung absehen kann. Es handelt sich nach allgemeiner Auffassung um einen fakultativen Strafbefreiungsgrund.¹⁵¹

Artikel 171^{bis} StGB wird indes in naher Zukunft, d.h. mit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom über die Harmonisierung der Strafraumen vom 17. Dezember 2021, dessen Referendumsfrist am 7. April 2022 abgelaufen ist, aufgehoben.¹⁵² Das Datum des Inkrafttretens steht zum Zeitpunkt der Fertigstellung dieses Beitrags noch nicht fest.

b) Verlustschein aus Pfändung nach Art. 43 SchKG

Bei Art. 166 StGB erfüllt nicht jeder Verlustschein die objektive Strafbarkeitsbedingung, sondern dem klaren Wortlaut zufolge nur derjenige, der für eine Pfändung nach Art. 43 SchKG ausgestellt wird. Nach dieser Bestimmung ist – trotz der eigentlich bestehenden Konkursfähigkeit des Schuldners – die Konkursbetreibung für bestimmte Forderungen ausgeschlossen. Das gilt namentlich für Steuern, Abgaben, Gebühren, Sporteln, Bussen und andere im öffentlichen Recht begründete Leistungen an öffentliche Kassen oder an Beamte, Prämien der obligatorischen Unfallversicherung, periodische familienrechtliche Unterhalts- und Unterstützungsbeiträge sowie Unterhaltsbeiträge nach dem Partnerschaftsgesetz vom 18. Juni 2004 oder Ansprüche auf Sicherheitsleistung.

Dass die objektive Strafbarkeitsbedingung hier enger gefasst ist als bei anderen Betreibungs- und Konkursdelikten, die jede Art von Pfändungsverlustschein¹⁵³ genügen lassen,¹⁵⁴ zeigt nochmals die Bedeutung der Buchführung für

¹⁵⁰ BSK StGB-Hagenstein, Art. 171^{bis}, N 16

¹⁵¹ BSK StGB-Hagenstein, Art. 171^{bis}, N 8.

¹⁵² BBl 2021, 2997. Die Botschaft des Bundesrates zur Harmonisierung der Strafraumen und zur Anpassung des Nebenstrafrechts an das geänderte Sanktionenrecht vom 25. April 2018, BBl 2018 2827 ff., 2867, sah in Art. 171^{bis} StGB eine im Vergleich zu den Tätern der übrigen Vermögensdelikte gem. Art. 137 ff. StGB unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit nicht sachgerechte Besserstellung. Kritisch BSK StGB-Hagenstein, Art. 171^{bis}, N 22 f.

¹⁵³ Siehe BSK StGB-Hagenstein, Vor Art. 163-171^{bis}, N 17 f. m.w.N.

¹⁵⁴ So Art. 163-165 und Art. 167 StGB.

Zwangsvollstreckungsverfahren bei konkursfähigen Schuldnern, deren Verhältnisse regelmässig komplexer sein dürften als bei anderen Schuldnern.¹⁵⁵

Artikel 171^{bis} Abs. 1 StGB erlaubt de lege lata eine fakultative Strafbefreiung bei einem Konkurswiderruf.¹⁵⁶ Eine analoge Anwendung für den Fall der Tilgung von Verlustscheinen lehnen sowohl Lehre als auch Praxis ab.¹⁵⁷ Die Frage wird sich allerdings mit der beschlossenen Streichung von Art. 171^{bis} StGB inskünftig nicht mehr stellen.¹⁵⁸

c) *Annahme und Bestätigung eines Nachlassvertrags*

Nach Art. 171 Abs. 1 StGB gelten die Art. 163 Ziff. 1, 164 Ziff. 1, 165 Ziff. 1, 166 und 167 StGB auch, wenn ein gerichtlicher Nachlassvertrag angenommen und bestätigt worden ist. Mit anderen Worten ist auch dann die objektive Strafbarkeitsbedingung erfüllt.¹⁵⁹

Das Strafrecht knüpft hier also an die Art. 293 ff. SchKG an. Nicht erfasst und damit keine Erfüllung der objektiven Strafbarkeitsbedingung sind die einvernehmliche Schuldenbereinigung nach Art. 333 ff. SchKG oder der aussergerichtliche Nachlassvertrag. Ohne Bedeutung ist ferner der Nachlassvertrag im Konkurs, da dabei die objektive Strafbarkeitsbedingung bereits durch die Konkurseröffnung erfüllt ist.¹⁶⁰

4. **Zeitpunkt der Tathandlung im Verhältnis zum Eintritt der objektiven Strafbarkeitsbedingung**

In BGE 131 IV 56 hatte sich das Bundesgericht mit einem Fall zu befassen, wo die Schuldnerin bzw. deren einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident es unterlassen hatte, die Geschäftsbücher nach der Einstellung des Konkursverfahrens mangels Aktiven und der Löschung der Gesellschaft im Handelsregister weiterhin aufzubewahren.¹⁶¹ Im Tatzeitpunkt war also die objektive Strafbarkeitsbedingung der Konkurseröffnung nach Art. 166 StGB längst eingetreten, das Konkursverfahren aber bereits wieder beendet.

¹⁵⁵ Siehe oben Ziff. [III.2.c](#)).

¹⁵⁶ Siehe oben Ziff. [III.3.a\)cc](#)).

¹⁵⁷ Siehe nur Urteil des Bundesgerichts 6B_617/2010 vom 24.11.2010 E. 2.1; Donatsch, 358; PK StGB-Trechsel/Ogg, Art. 171^{bis}, N 2; BSK StGB-Hagenstein, vor Art. 163-171^{bis}, N 19.

¹⁵⁸ Siehe oben Ziff. [III.3.a\)cc](#)).

¹⁵⁹ BSK StGB-Hagenstein, Art. 171, N 7; Donatsch, 356.

¹⁶⁰ Zum Ganzen BSK StGB-Hagenstein, Art. 171, N 3; zur Streichung von Art. 171^{bis} StGB oben Ziff. [III.3.a\)cc](#)).

¹⁶¹ BGE 131 IV 56 E. 1 f. S. 57 f.

Für das Bundesgericht spricht alles dafür, dass „nur Tathandlungen vor dem Eintritt dieser Bedingung und allenfalls während des Konkursverfahrens strafbar sind. Zwar muss zwischen der Tathandlung und der Konkurseröffnung kein Kausalzusammenhang bestehen. Doch ist in Anbetracht von Sinn und Zweck von Art. 166 StGB und der dadurch geschützten Rechtsgüter ein Zusammenhang immerhin in dem Sinne erforderlich, dass infolge der Verletzung der Pflichten zur ordnungsmässigen Führung und/oder Aufbewahrung der Geschäftsbücher der Vermögensstand des Schuldners im Zeitpunkt der Konkurseröffnung nicht oder nicht vollständig ersichtlich ist, wodurch die Ansprüche der Gläubiger beziehungsweise deren Durchsetzung im Konkursverfahren zumindest abstrakt gefährdet werden“¹⁶². Das zeigt wieder die Bedeutung der Buchführung für die Generalexekution¹⁶³ und bedeutet konsequenterweise, dass Verstösse gegen die Buchführungs- oder Aufbewahrungsvorschriften, welche die Generalexekution in zeitlicher Hinsicht nicht einmal mehr potentiell tangieren können, nicht von Art. 166 StGB, sondern nur von Art. 325 StGB erfasst werden.

IV. Schluss

Das Konstrukt der objektiven Strafbarkeitsbedingung wird vom Gesetzgeber nicht selten vom kriminalpolitisch gewünschten Ergebnis – Strafbarkeit – herkommend eingesetzt.¹⁶⁴ Soll deshalb verhindert werden, dass sich der Vorsatz bzw. die Fahrlässigkeit oder die Schuld auf ein bestimmtes objektives Element beziehen müssen, wird dieses Element (und oft als Konsequenz auch die Kausalbeziehung zwischen der Tathandlung und diesem Element) deshalb aus dem Tatbestand ausgelagert und zur objektiven Strafbarkeitsbedingung erklärt, was (nur) auf den ersten Blick dogmatisch unverdächtig erscheint. Hass spricht zutreffend von geronnener Kriminalpolitik.¹⁶⁵ Rechtsprechung und Literatur folgen diesem Pfad dann in umgekehrter Richtung und halten fest, *weil* es sich um eine objektive Strafbarkeitsbedingung handle, bräuchten sich Vorsatz bzw. Fahrlässigkeit und Schuld nicht darauf zu beziehen. *Ob* es sich tatsächlich um eine objektive Strafbarkeitsbedingung handelt, wird oftmals nicht problematisiert.

Die Dogmatik eines Schuldstrafrechts kann sich die Sache aber nicht so einfach machen. Ihr zufolge muss der Täter, um strafbar zu werden, ein Unrecht

¹⁶² BGE 131 IV 61.

¹⁶³ Bereits oben Ziff. [III.2.c](#)).

¹⁶⁴ So freilich auch nicht selten die Lehre, vgl. die Ausführungen zur Entstehungsgeschichte bei Hass, 23 ff.

¹⁶⁵ Hass, 33.

verwirklicht haben – wozu nach heutiger Auffassung auch Vorsatz bzw. Fahrlässigkeit gehört –, das dem Täter unter dem Titel der Schuld auch individuell vorgeworfen werden kann. Löst der Gesetzgeber nun aus diesem Konstrukt ein Unrechtselement heraus und lagert es dem heute üblichen dreistufigen Deliktsaufbau nach, verlässt er damit den Boden des Schuldstrafrechts. Eine objektive Strafbarkeitsbedingung ist einzig anzunehmen, wenn sie nicht aus kriminalpolitischen Gründen aus dem Unrecht des Tatbestands extrahiert wird, sondern dort gar nicht erst hingehört, also unrechtsneutral ist. Nur dann kann von einer echten objektiven Strafbarkeitsbedingung gesprochen werden.

Ist effektiv von einer objektiven Strafbarkeitsbedingung auszugehen, spricht aus schuldstrafrechtlicher Sicht nichts gegen deren Einsatz, der dann tatsächlich nur strafbarkeitseinschränkend sein kann. Gesetzgeber und Gerichte sollten dabei stets klar vor Augen haben, dass die objektive Strafbarkeitsbedingung weder für den Strafraum noch für die konkrete Strafzumessung von Bedeutung sein darf.

Wie gezeigt wurde, finden sich echte objektive Strafbarkeitsbedingungen im StGB tatsächlich, z.B. in Art. 148 oder Art. 166 StGB, doch gibt es auch andere Beispiele. So lässt sich mit guten Gründen argumentieren, dass es sich bei den in Art. 133, 260 und 263 StGB genannten Folgen nicht um echte objektive Strafbarkeitsbedingungen, sondern um Tatbestandsmerkmale handelt. Es konnte aber auch in den Ansätzen gezeigt werden, dass durch dieses Verständnis diese Normen nicht einfach unanwendbar werden, sondern ein sinnvoller schuldstrafrechtlicher Umgang damit durchaus möglich ist, wobei weitere wissenschaftliche Bearbeitung sicherlich geboten scheint.¹⁶⁶

Welche echten objektiven Strafbarkeitsbeschränkungen aus welchen (unrechtsneutralen, typischerweise ausserstrafrechtlichen) Gründen oder Zielen opportun scheinen, bleibt letztlich eine politische Frage. Aus rechtswissenschaftlicher Sicht ist zu konstatieren, dass der „ästhetische Glanz“¹⁶⁷ der objektiven Strafbarkeitsbedingung seinen Reiz offenbar bis heute nicht verloren hat. Kratzt man allerdings an der Oberfläche, so verschwindet der Glanz nur allzu häufig rasch und man erkennt die Fälschung...

¹⁶⁶ Bei Art. 102 StGB allerdings ist die Situation derart konfus, dass hier keine auch nur annähernd abschliessenden Erkenntnisse gewonnen werden konnten. Auch das bedarf gesonderter Untersuchung.

¹⁶⁷ Vest, Landfriedensbruch, 249 (freilich kritisch).

Literaturverzeichnis

- Ackermann Jürg-Beat et al., Strafrecht Individualinteressen, Gesetz, System und Lehre im Lichte der Rechtsprechung, Bern 2019.
- Ackermann Jürg-Beat, Tatbestandsmässigkeit, in: Ackermann Jürg-Beat (Hrsg.), Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz, Hand- und Studienbuch, 2. A., Bern 2021, 107 ff.
- Ackermann Jürg-Beat/Weilenmann Reto, Wiedergutmachung (Art. 53 StGB) – „Freikauf“ oder Anreiz zum Fehlermanagement?, in: Ackermann Jürg-Beat/Hilf Marianne (Hrsg.), Kurzer Prozess, zu kurzer Prozess – im Wirtschaftsstrafrecht, 10. Schweizerische Tagung zum Wirtschaftsstrafrecht, Zürich 2019, 29 ff.
- Albrecht Peter, Die notwendige Teilnahme bei den Konkurs- und Betreibungsdelikten, in: Ackermann Jürg-Beat/Donatsch Andreas/Rehberg Jörg (Hrsg.), Wirtschaft und Strafrecht, Festschrift für Niklaus Schmid zum 65. Geburtstag, Zürich 2001, 349 ff.
- Annotierter Kommentar, StGB, in: Graf Damian (Hrsg.), Bern 2020 (zit. AK StGB-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Aufdenblatten Josef, Die Beteiligung am Raufhandel, Diss. BE 1953.
- Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, Art. 530-964 OR inkl. Schlussbestimmungen, in: Honsell Heinrich/Vogt Nedim Peter/Watter Rolf (Hrsg.), 5. A., Basel 2016 (zit. BSK OR II-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Basler Kommentar zum schweizerischen Strafrecht, in: Niggli Marcel Alexander/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), 4. A., Basel 2019 (zit. BSK StGB-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Beck'sche Kurzkommentare, Strafgesetzbuch mit Nebengesetzen, in: Fischer Thomas, 69. A., München 2022 (zit. Beck KuKo StGB-Bearbeiter/in, § XX, N YY).
- Berger Lukas/Rüetschi David/Zihler Florian, Die Behebung von Organisationsmängeln – handelsregisterrechtliche und zivilprozessuale Aspekte, REPRAX 2012, 1 ff.
- Berlin Isaiah, Freiheit, Vier Versuche, Frankfurt a.M. 1995.
- Bommer Felix, Actio libera in causa und die Folgen – ein Überblick, recht 2021, 177 ff.
- Bommer Felix/Kaufmann Ariane, Die strafrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2011 (ohne Entscheide betreffend die internationale Zusammenarbeit in Strafsachen), ZBJV 2015, 837 ff.
- Bommer Felix/Thommen Marc, Strafrechtliche Verantwortlichkeit Dritter im Konkurs des Schuldners, Gläubiger – Unternehmensberater – Revisoren – Wirtschaftsprüfer – Compliance-Officer, in: Jürg-Beat Ackermann/Wolfgang Wohlers (Hrsg.), Konkurs und Strafrecht: Strafrechtliche Risiken vor, in und nach der Generalexekution, 5. Zürcher Tagung zum Wirtschaftsstrafrecht, Zürich/Basel/Genf 2011, 123 ff.
- Bürge Stefan/Gut Nicolas, Richterliche Behebung von Organisationsmängeln der AG und der GmbH, Normgehalt und verfahrensrechtliche Aspekte von Art. 731b OR, SJZ 2009, 157 ff.
- Commentaire Romand, Code pénal II, Art. 111-392 CP, in: Macaluso Alain/Moreillon Laurent/Queloz Nicolas (Hrsg.), Basel 2017 (zit. CR CP II-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).

- Donatsch Andreas, Strafrecht III, Delikte gegen den Einzelnen, 11. A., Zürich/Basel/Genf 2018.
- Donatsch Andreas/Tag Brigitte, Strafrecht I, Verbrechenslehre, 9. A., Zürich/Basel/Genf 2013.
- Donatsch Andreas/Thommen Marc/Wohlers Wolfgang, Strafrecht IV, Delikte gegen die Allgemeinheit, 5. A., Zürich/Basel/Genf 2017.
- Gessler Dieter/Schoder Charlotte, Insolvenzstrafrecht, in: Ackermann Jürg-Beat (Hrsg.), Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz, Hand- und Studienbuch, 2. A., Bern 2021, 535 ff.
- Hagenstein Nadine, Die Schuldbetreibungs- und Konkursdelikte nach schweizerischem Strafgesetzbuch, Diss. FR, Basel 2013.
- Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Personengesellschaften und Aktiengesellschaft (Art. 530-771 OR) inkl. VegüV, in: Amstutz Marc et al. (Hrsg.), 3. A., Zürich 2016 (zit. HK Privatrecht-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Hass Gerhard, Zu Wesen und Funktion der objektiven Strafbarkeitsbedingung. Bemerkungen zur Entstehungsgeschichte des Begriffs, Rechtsatheorie 1972, 23 ff.
- Herren Peter, Die Misswirtschaft gemäss Art. 165 StGB, Mit rechtsvergleichender Darstellung des deutschen und österreichischen Rechts, Diss. FR, Zürich/Basel/Genf 2006.
- Kesselbach Stephan, Krise und Sanierung bei Aktiengesellschaften – insbesondere aus strafrechtlicher Sicht, Unter besonderer Berücksichtigung des Art. 152 StGB, Diss. ZH, Zürich 2001.
- Kindhäuser Urs/Neumann Ulfried/Paeffgen Hans-Ullrich (Hrsg.), Strafgesetzbuch, Nomos-Kommentar, 5. A., Baden-Baden 2017 (zit. NK StGB-Bearbeiter/in, § XX, N YY).
- Kommentar zum Strafrecht, in: Schönke Adolf/Schröder Horst, bearbeitet von Albin Eser et al., 30. A., München 2019 (zit. Schönke/Schröder-Bearbeiter/in, § XX, N YY).
- Kommentar zum Schweizerischen Strafrecht, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Besonderer Teil, 2. Band: Delikte gegen das Vermögen, Art. 137-172, in: Schubarth Martin (Hrsg.), Bern 1990 (zit. SHK, Art. 137 ff., StGB-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Kommentar zum Schweizerischen Strafrecht, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Delikte gegen den öffentlichen Frieden (Art. 258-263 StGB), in: Schubarth Martin (Hrsg.), Bern 2007 (zit. SHK, Art. 258 ff., StGB-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Kuhlen Lothar, Zum Verschleifungsverbot, in: Saliger Frank (Hrsg.), Rechtsstaatliches Strafrecht, Festschrift für Ulfried Neumann zum 70. Geburtstag, Heidelberg 2017, 943 ff.
- Leu Nicolas, Zur Abgrenzung zwischen *aberratio ictus* und *error in obiecto*, Die Vorsatzkonkretisierung im Spannungsfeld zwischen Tätervorstellung und Gattungsvorsatz, ZStrR 2014, 383 ff.
- Lorandi Franco, Konkursverfahren über Handelsgesellschaften ohne Konkurseröffnung – Gedanken zu Art. 731b OR, AJP 2008, 1378-1395 (zit. Lorandi, Konkursverfahren ohne Konkurseröffnung).
- Lorandi Franco, Konkursverfahren über Handelsgesellschaften zufolge Organisationsmangel (Art. 731b OR), BLSchK 2012, 41-50 (zit. Lorandi, Konkursverfahren zufolge Organisationsmangel).

- Macaluso Alain/Garbarski Andrew M., L'art. 102 CP ne consacre pas une infraction de mauvaise organisation, Remarques sur la nature juridique de la responsabilité pénale de l'entreprise, AJP 2019, 194 ff. (zit. Macaluso/Garbarski, responsabilité pénale).
- Macaluso Alain/Garbarski Andrew M., La responsabilité pénale de l'entreprise après l'arrêt „La Poste Suisse“, Réflexions sur les relations entre l'infraction sous-jacente et l'art. 102 CP, AJP 2017, 99 ff. (zit. Macaluso/Garbarski, après l'arrêt „La Poste Suisse“).
- Maeder Stefan, Gefährdung – Schaden – Vermögen. Zum sogenannten Schaden durch Vermögensgefährdung im Strafrecht, Diss. FR, Basel 2017.
- Maeder Stefan, Rechnungslegungsstrafrecht, in: Ackermann Jürg-Beat (Hrsg.), Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz, Hand- und Studienbuch, 2. A., Bern 2021, 609 ff. (zit. Maeder, Rechnungslegungsstrafrecht).
- Markwalder Nora, Die Sanktionierung von Unternehmen gemäss Art. 102 StGB in Theorie und Praxis – Teil 1, ZStrR 2022, 121 ff.
- Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, in: Erb Volker/Schäfer Jürgen (Hrsg.), 4. A., München 2020 (zit. MüKo StGB-Bearbeiter/in, § XX, N YY).
- Niggli Marcel Alexander/Maeder Stefan, Die funktionale Stellung der Schuld in absoluten und relativen Straftheorien, in: Queloz Nicolas/Niggli Marcel Alexander/Riedo Christof (Hrsg.), Droit pénal et diversités culturelles, Mélanges en l'honneur de José Hurtado Pozo, Genf/Zürich/Basel 2012, 297 ff. (zit. Niggli/Maeder, FS-Hurtado).
- Niggli Marcel Alexander/Maeder Stefan, Unternehmensstrafrecht, in: Ackermann Jürg-Beat (Hrsg.), Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz, Hand- und Studienbuch, 2. A., Bern 2021, 195 ff. (zit. Niggli/Maeder, Unternehmensstrafrecht).
- Niggli Marcel Alexander/Maeder Stefan, Was unterscheidet Haftpflichtrecht von Strafrecht?, in: Böhme Anna et al. (Hrsg.), Ohne jegliche Haftung, Festschrift für Willi Fischer zum 65. Geburtstag, Zürich/Basel/Genf 2016, 379 ff. (zit. Niggli/Maeder, FS-Fischer).
- Pieth Mark, Strafrecht, Besonderer Teil, 2. A., Basel 2018 (zit. Pieth, BT).
- Pieth Mark, Wirtschaftsstrafrecht, Basel 2016 (zit. Pieth, Wistra).
- Praxiskommentar, Schweizerisches Strafgesetzbuch, in: Trechsel Stefan/Pieth Mark (Hrsg.), 4. A., Zürich/St. Gallen 2021 (zit. PK StGB-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Riklin Franz, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I, Verbrechenslehre, 3. A., Zürich/Basel/Genf 2007.
- Rönnau Thomas, Grundwissen – Strafrecht: Objektive Bedingungen der Strafbarkeit, JuS 2011, 697 ff.
- Roxin Claus/Greco Luis, Strafrecht Allgemeiner Teil, Band I, Grundlagen – Der Aufbau der Verbrechenslehre, 5. A., München 2020.
- Saliger Frank, Zum Verbot der Verschleifung von Tatbestandsmerkmalen, in: Barton Stephan et al. (Hrsg.), Festschrift für Thomas Fischer, München 2018, 523 ff.
- Schaad Pierluigi, Die objektiven Strafbarkeitsbedingungen im schweizerischen Strafrecht, mit Berücksichtigung des deutschen und des österreichischen Rechts, Diss ZH, Winterthur 1964.

- Schmid Niklaus, Ist die dingliche Bestellung von früher vereinbarten Pfandrechten im Zustande der Insolvenz eine Gläubigerbevorzugung im Sinne von StGB Art. 167?, BLSchK 1986, 201 ff.
- Schmidhäuser Eberhard, Objektive Strafbarkeitsbedingungen, ZStW 1959, 545 ff.
- Stratenwerth Günter, Objektive Strafbarkeitsbedingungen im Entwurf eines Strafgesetzbuches 1959, ZStW 1959, 565 ff. (zit. Stratenwerth, Entwurf StGB 1959).
- Stratenwerth Günter, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I: Die Straftat, 4. A., Bern 2011 (zit. Stratenwerth, AT).
- Stratenwerth Günter/Bommer Felix, Schweizerisches Strafrecht, Besonderer Teil I: Straftaten gegen Individualinteressen, 8. A., Bern 2022 (zit. Stratenwerth/Bommer, BT I).
- Stratenwerth Günter/Bommer Felix, Schweizerisches Strafrecht, Besonderer Teil II: Straftaten gegen Gemeininteressen, 7. A., Bern 2013 (zit. Stratenwerth/Bommer, BT II).
- Trechsel Stefan/Noll Peter/Pieth Mark, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I, Allgemeine Voraussetzungen der Strafbarkeit, 7. A., Zürich/Basel/Genf 2017.
- Vest Hans, Landfriedensbruch – Zufallsjustiz gegen Oppositionelle, SJZ 1988, 247-251 (zit. Vest, Landfriedensbruch).
- Vest Hans, Zur Beweisfunktion des materiellen Strafrechts im Bereich des objektiven und subjektiven Tatbestandes, ZStW 1991, 584-220 (zit. Vest, Beweisfunktion).
- Wüthrich Karl, Konkursöffnung in Anwendung von Art. 731b Abs. 4 OR während schon laufendem Konkursverfahren, Vorschläge für die Praxis der Konkursgerichte und -ämter, ZZZ 2022, 39 ff.
- Zürcher Kommentar, Obligationenrecht, Die Aktiengesellschaft, Generalversammlung und Verwaltungsrat, Mängel in der Organisation, in: Handschin Lukas (Hrsg.), 3. A., Zürich 2018 (zit. ZHK OR-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).

Rechnungslegung im Steuerstrafrecht

Daniel Holenstein

Inhalt

I.	Einleitung	73
II.	Relevanz der Jahresrechnung für die Steuererhebung	74
1.	Massgeblichkeitsprinzip	75
2.	Grundsätze der Rechnungslegung	75
3.	Gemischtes Veranlagungssystem	77
III.	Subjektive Zurechnung des Gewinns	78
IV.	Mögliche Ursachen einer unvollständigen Gewinndeklaration	80
1.	In Frage kommende (Steuer-) Straftatbestände	81
a)	Hinterziehung der Gewinn- bzw. Einkommenssteuern	81
b)	Steuerbetrug	83
c)	Hinterziehung der Verrechnungssteuer	86
d)	Exkurs: ungetreue Geschäftsbesorgung	87
2.	Verhältnis zwischen den einzelnen Tatbeständen und Verfahren	88
a)	Konkurrenz	88
b)	Verbot der mehrfachen Strafverfolgung	89
aa)	Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer	91
bb)	Verhältnis zwischen der ungetreuen Geschäftsbesorgung und der Besteuerung eines unrechtmässigen Zuflusses	91
3.	Subjektive Tatseite	92
4.	(Straflose) Selbstanzeige	93
5.	Zusammenfassung und Schlussfolgerungen	95
	Literaturverzeichnis	97

I. Einleitung

Geschütztes Rechtsgut des Grundtatbestandes des Steuerstrafrechts, der Steuerhinterziehung, ist die Wahrheit und Vollständigkeit bei der Feststellung der zur Herbeiführung der gesetzmässigen Steuerbelastung wesentlichen Tatsachen.¹ Um die Tatbestände des Steuerstrafrechts anwenden zu können, sind zuvor die steuerlichen Auswirkungen der unrichtigen Deklaration festzustellen.

¹ Wirtschaftsstrafrecht-Behnisch, § 25 Rz. 14 mit Hinweis auf Stimmen in der Literatur, welche das staatliche Vermögen als geschütztes Rechtsgut ansehen.

len. Ohne diese Informationen ist es nicht möglich, sich zu den objektiven Voraussetzungen des Tatbestandes der Steuerhinterziehung zu äussern, geschweige denn über die Höhe der Busse zu entscheiden.² Dadurch sind das Steuerrecht und das Steuerstrafrecht miteinander verzahnt. Da das Gesetz die Tatbestände des Steuerstrafrechts nur im Sinne eines Verweises umschreibt, nicht jedoch das verbotene Handeln als solches, ergeben sich die für die Besteuerung wesentlichen Tatsachen aus den für die jeweilige Steuerart anwendbaren Steuergesetzen und den entsprechenden Ausführungserlassen.³ Knüpft das Steuerrecht für die Ermittlung der Steuerfaktoren an die Handelsbilanz (Bilanz- und Erfolgsrechnung) an, können Unregelmässigkeiten in der Rechnungslegung auch steuerstrafrechtliche Konsequenzen haben.

In diesem Beitrag werden die Relevanz der Jahresrechnung für die Steuererhebung, die durch eine fehlerhafte Jahresrechnung erfüllten Steuerstraf Tatbestände und deren Konkurrenzverhältnis dargestellt. Thematisiert wird überdies, ob die Fehlvorstellung über die Entstehung und den Umfang des Steueranspruchs einen vorsatzausschliessenden Sachverhaltsirrtum oder einen Verbotsirrtum betrifft.

II. Relevanz der Jahresrechnung für die Steuererhebung

In erster Linie ist die Jahresrechnung für die Erhebung der Gewinnsteuer von juristischen Personen relevant, setzt sich doch der steuerbare Reingewinn aus dem Saldo der Erfolgsrechnung sowie allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses zusammen, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden.⁴

Auch bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind für Buchführungspflichtige die Bestimmungen über die Berechnung des Reingewinns bei der Gewinnsteuer sinngemäss anwendbar.⁵

² Urteil des Bundesgerichts 2C_41/2020 vom 24. Juni 2020 E.9.2.

³ Fuchs, Rz. 348.

⁴ Art. 58 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11); Art. 24 Abs. 1 des Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungs-gesetz, StHG, SR 642.14).

⁵ Urteil des Bundesgerichts 2C_533/2012 vom 19. Februar 2013 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen.

1. Massgeblichkeitsprinzip

Für die Ermittlung dieses Gewinns sind in erster Linie die nach den zwingenden Bestimmungen des Handelsrechts ordnungsgemäss geführten Bücher massgeblich (sog. Massgeblichkeitsprinzip).⁶

Ausgangspunkt für die Berechnung des Reingewinns bildet der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages aus dem Vorjahr (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Soweit der ausgewiesene Reingewinn mit den Rechnungslegungsvorschriften übereinstimmt und keine abweichenden steuerrechtlichen Vorschriften existieren, ist die handelsrechtskonforme Jahresrechnung sowohl für die Steuerbehörde als auch für den Steuerpflichtigen verbindlich (sog. Massgeblichkeit der Handelsbilanz).⁷

Handelsrechtskonform ist eine Jahresrechnung, wenn sie die in Art. 957a ff OR normierten Grundsätze der ordnungsgemässen Rechnungslegung einhält. Die Rechnungslegung muss daher gemäss Art. 958c OR insbesondere

1. klar und verständlich sein;
2. vollständig sein;
3. verlässlich sein;
4. vorsichtig sein;
5. das Wesentliche enthalten;
6. bei der Darstellung und der Bewertung stets den gleichen Massstab verwenden;
7. Aktiven und Passiven sowie Aufwand und Ertrag nicht miteinander verrechnen.⁸

2. Grundsätze der Rechnungslegung

Die Rechnungslegung unterliegt einer Reihe von Grundsätzen. Der Grundsatz der Vollständigkeit verlangt, dass alle wirtschaftlichen Tatsachen, die sich auf das eingesetzte Kapital auswirken, sowohl in der Bilanz als auch in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt werden. Die Rechnungslegung darf daher wesentliche Einnahmen nicht verschweigen oder verschleiern. Folglich ist es nicht zulässig, einen Vermögensgegenstand einfach wegzulassen, um eine stille Reserve zu bilden. Das Vorsichtsprinzip verlangt eine pessimistische Betrachtungsweise der verschiedenen Aspekte der Rechnungslegung; bei Un-

⁶ Komm. DBG-Brülisauer/Mühlemann, Art. 58, N 12.

⁷ Bertschinger, 180.

⁸ ZH Komm. StG-Richner et al., § 64, N 20.

klarheiten über die Bewertung ist der niedrigste Wert anzusetzen.⁹ Das Vorsichtsprinzip dient dem Gläubigerschutz, weshalb handelsrechtlich die Bildung stiller Reserven zulässig ist. Demgegenüber strebt das Steuerrecht nach der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist im Rahmen der Gewinnermittlung durch das Periodizitäts- und das Totalgewinnprinzip konkretisiert worden. Das Periodizitätsprinzip verlangt, dass der Gewinn des Unternehmens periodisch ermittelt und versteuert wird. Demgegenüber besagt das Totalgewinnprinzip, dass ein Unternehmen nicht mehr als den während seiner Lebensdauer erzielten Gesamtgewinn versteuern muss, also die Summe aller Periodenergebnisse eines Unternehmens dessen Gesamtgewinn entsprechen muss, den dieses Unternehmen während der gesamten Zeitspanne seiner Existenz aus eigener Kraft erwirtschaftet hat.¹⁰

Das Periodizitätsprinzip erfordert demgegenüber die zeitlich korrekte Zuordnung des Ergebnisses.¹¹ Ein Ertrag ist nach dem Realisationsprinzip dann zu verbuchen, wenn das Unternehmen einen festen und durchsetzbaren Rechtsanspruch erwirbt. Bei Honoraren aus Geschäftsbesorgungsverträgen entsteht ein solcher Anspruch entweder bei Abschluss des Geschäftsbesorgungsvertrages oder zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung. Um sich auf die Rechnungsstellung berufen zu können, ist es jedoch erforderlich, die Rechnungsstellung nicht künstlich zu verzögern.¹²

Im Gegensatz zu den Erträgen gilt bei Wertverminderungen das Imparitätsprinzip, das besagt, dass Wertverminderungen bereits erfasst werden, wenn sie erkennbar sind und der sorgfältige Kaufmann ernstlich mit dem Eintritt rechnen muss. Dem Imparitätsprinzip wird durch Abschreibungen/Wertberichtigungen und Rückstellungen Rechnung getragen.¹³

Ein nicht periodengerecht verbuchter Ertrag oder ein periodenfremd erfasster Aufwand führt in erster Linie zu einem Steueraufschub. Zu einer (unrechtmässigen) Steuerersparnis kann es jedoch kommen, wenn dadurch Gewinne in eine Bemessungslücke fallen, sich dadurch die Verlustverrechnungsperiode verlängert oder aufgrund einer Tarifänderung bzw. der Steuerprogression ein Steuerausfall entsteht.¹⁴

⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_907/2012, 2C_908/2012 vom 22. Mai 2013 E. 5.2.2.

¹⁰ Brülisauer, 312.

¹¹ Komm. DBG-Brülisauer/Mühlemann, Art. 58, N 155.

¹² BGer 2C_907/2012, 2C_908/2012 E. 5.2.2.

¹³ Kalaitzidakis, 27.

¹⁴ Komm. DBG-Brülisauer/Mühlemann, Art. 58, N 162.

Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzung von Handels- und Steuerrecht sehen die Steuergesetze daher zur Durchsetzung der steuerrechtlichen Ziele die Modifizierung des handelsrechtlich korrekt ausgewiesenen Saldos der Erfolgsrechnung durch steuerrechtliche Korrekturvorschriften vor.¹⁵ Diese sollen einerseits sicherstellen, dass die Unternehmung keine verdeckten Gewinnausschüttungen vornimmt, und andererseits, dass sie den in der laufenden Steuerperiode aus eigener Kraft erwirtschafteten Reingewinn versteuern muss.¹⁶

3. Gemischtes Veranlagungssystem

Die Einkommens- und die Gewinnsteuer werden von den kantonalen Steuerverwaltungen im sog. gemischten Veranlagungsverfahren erhoben, in welchem die Steuerverwaltung und die steuerpflichtige Person bei der Feststellung der für die vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zusammenwirken.¹⁷ Der steuerpflichtigen Person kommt dabei die Pflicht zu, das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einzureichen.¹⁸ Bei buchführungspflichtigen natürlichen Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und bei juristischen Personen gehört die unterzeichnete Jahresrechnung (Bilanz und Erfolgsrechnung) der Steuerperiode zu den notwendigen Beilagen.¹⁹

Im gemischten Veranlagungssystem sind die Steuerpflichtigen nur – aber immerhin – zu einer vollständigen Darstellung der steuerrelevanten Tatsachen verpflichtet; das Risiko einer fehlerhaften Subsumtion der vollständig und wahrheitsgemäss deklarierten Tatsachen liegt dabei bei der Steuerverwaltung.²⁰

Allerdings trägt die steuerpflichtige Person die Verantwortung für die Richtigkeit und die Vollständigkeit der Steuererklärung. Ist sie sich über die steuer-

¹⁵ Komm. DBG-Brülisauer/Mühlemann, Art. 58, N 145.

¹⁶ Brülisauer, 313.

¹⁷ Art. 123 Abs. 1 DBG.

¹⁸ Art. 124 Abs. 2 DBG.

¹⁹ Art. 125 Abs. 2 und 3 DBG; Art. 42 Abs. 3 lit. a StHG.

²⁰ Wirtschaftsstrafrecht-Behnisch, § 25 Rz. 16.

rechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf sie diese nicht einfach verschweigen, sondern hat sie auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss sie die Tatsachen als solche vollständig und zutreffend darlegen.²¹

Die Veranlagungsbehörde prüft die bei ihr eingereichte Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Dabei darf sie sich grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Die Steuerbehörde ist nur dann zu ergänzenden Untersuchungen verpflichtet, wenn die Steuererklärung klar ersichtliche bzw. offensichtliche Fehler enthält. Sie muss jedoch berücksichtigen, dass in den Steuererklärungsformularen nicht nur Tatsachen einzutragen sind, sondern sich auch eigentliche Rechtsfragen stellen.²²

Hat die steuerpflichtige Person ihrer Steuererklärung eine Jahresrechnung eingereicht, prüft die Steuerbehörde auch diese. Dabei ist bei einer formell ordnungsgemäss erstellten Jahresrechnung deren materielle Richtigkeit zu vermuten. Trotz dieser Vermutung ist die steuerpflichtige Person verpflichtet, auf Verlangen der Steuerbehörde mündlich oder schriftlich Auskunft zu erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen.²³

III. Subjektive Zurechnung des Gewinns

Sowohl das Privat- als auch das Steuerrecht folgen dem sog. Trennungsprinzip, gehen also von der rechtlichen Selbständigkeit einer juristischen Person aus, welche getrennt von ihren Gesellschaftern besteuert wird. Sowohl Gesellschafter als auch die Gesellschaft sind je eigenständige Steuersubjekte. Entsprechend sind Rechtsgeschäfte zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern sowie ihnen nahestehenden Personen grundsätzlich zulässig. Da im Steuerrecht die (teilweise gemilderte) wirtschaftliche Doppelbelastung gesetzlich verankert ist, wonach der erwirtschaftete Gewinn zuerst auf Stufe Gesellschaft und danach im Falle der (offenen oder verdeckten) Ausschüttung auf Stufe Gesellschafter besteuert wird, dürfen derartige Rechtsgeschäfte jedoch nicht zu einer Gewinnverschiebung zwischen den Steuersubjekten führen.²⁴ Daher müssen Rechtsgeschäfte zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern einem Drittvergleich standhalten.

²¹ Urteil des Bundesgerichts 2C_230/2015, 2C_231/2015 vom 3. Februar 2016 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen.

²² BGer 2C_230/2015, 2C_231/2015 E. 2.3.

²³ BGE 147 II 209 E. 5.1.1 S. 221.

²⁴ Komm. DBG-Brülisauer/Mühlemann, Art. 58, N 146.

Zur Gewährleistung der wirtschaftlichen Doppelbelastung sieht Art. 58 Abs. 1 lit. b 5. Lemma DBG vor, dass verdeckte Gewinnausschüttungen zum Saldo der Erfolgsrechnung hinzuzurechnen sind. Eine verdeckte Gewinnausschüttung charakterisiert sich dadurch dass:

- die leistende Gesellschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält;
- der Gesellschafter direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erlangt;
- die Gesellschaft diesen Vorteil einem unabhängigen Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte, weshalb die Leistung insofern ungewöhnlich ist (Kriterium des Drittvergleichs), und
- der Charakter der Leistung für die Organe der Gesellschaft erkennbar war.²⁵

Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist sowohl auf Stufe der leistenden Gesellschaft als auch auf Stufe des die Leistung empfangenden Gesellschafters steuerbar. Auf Ebene der leistenden Gesellschaft ist die verdeckte Gewinnausschüttung gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. b/c DBG bzw. Art. 24 StHG zum steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen; seitens des empfangenden Gesellschafters folgt die Steuerbarkeit aus Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG, soweit es um eine natürliche Person geht, bzw. aus Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 24 StHG, falls die Beteiligung von einer juristischen Person gehalten wird.²⁶

Ist der als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierende Handelsvorgang weder bei der leistenden Kapitalgesellschaft noch beim Gesellschafter besteuert worden, führt dies beidseitig zur Aufrechnung.²⁷

Hingegen ist eine Aufrechnung nur auf Stufe der leistenden Gesellschaft notwendig, wenn der Geschäftsvorfall steuerlich beim Gesellschafter bereits unter einem – wenn auch unzutreffenden – Rechtstitel zur Besteuerung geführt hat.²⁸

Hinzu kommt, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung der Verrechnungssteuer unterliegt. Die leistende Gesellschaft muss die Steuer von 35% (nachträglich) entrichten und zwingend durch Einforderung beim Leistungsemp-

²⁵ Urteil des Bundesgerichts 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.3.

²⁶ BGer 2C_16/2015 E. 2.3.3.

²⁷ BGer 2C_16/2015 E. 2.3.3.

²⁸ BGer 2C_16/2015 E. 2.3.4.

fänger auf diesen überwälzen.²⁹ Da der Bund die Verrechnungssteuer im Binnenverhältnis primär mit dem Ziel erhebt, die Erhebung der Einkommens- und Vermögenssteuern bei den originär berechtigten inländischen Leistungsempfängern zu sichern, wird die Verrechnungssteuer grundsätzlich nach erfolgter Erhebung mit damit verbundener Sicherung der Einkommens- und Vermögenssteuern zurückerstattet.³⁰ Diesen Rückerstattungsanspruch verwirkt allerdings, wer die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte entgegen gesetzlicher Vorschriften nicht angibt.³¹

IV. Mögliche Ursachen einer unvollständigen Gewinndeklaration

Da für die Bemessung des steuerbaren Gewinns die handelsrechtskonforme Jahresrechnung massgebend ist, verursacht eine handelsrechtswidrige Erfolgsrechnung eine unvollständige Gewinndeklaration, sofern diese Unregelmässigkeit in der Steuererklärung nicht korrigiert wird.

Handelsrechtswidrig ist eine Jahresrechnung insbesondere dann, wenn

- Einnahmen nicht verbucht sind³²
- Auslagen, die offensichtlich privater Natur sind, als Geschäftsaufwand verbucht werden³³ Dazu gehören diejenigen Aufwendungen, welche die Gesellschaft einzig für den privaten Lebensaufwand von an ihr beteiligten Personen (bzw. diesen nahestehenden Personen) erbracht hat. Bei Aufwendungen, die teils privat und teils geschäftlich veranlasst sind, ist ein Privatanteil auszuscheiden³⁴
- sie bei länger dauernden Projekten die angefangenen Arbeiten nicht zu den Selbstkosten aktiviert³⁵
- eine Gesellschaft für an verbundene Unternehmen erbrachte Leistungen keine Gegenleistung verbucht³⁶

²⁹ Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (Verrechnungssteuergesetz, VStG, SR 642.21).

³⁰ Holenstein/von Ah, 618.

³¹ Art. 23 Abs. 1 VStG.

³² Urteil des Bundesgerichts 6B_711/2012 vom 17. Mai 2013 E. 6.4.1 mit Hinweis auf BGE 125 IV 17 E. 2.c S. 8.

³³ BGer 6B_711/2012 E. 6.4.1.

³⁴ Urteil des Bundesgerichts 2C_683/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 5.3.

³⁵ BGer 2C_907/2012, 2C_908/2012 E. 5.2.2.

³⁶ Urteil des Bundesgerichts 2C_508/2014, 2C_509/2014 vom 20. Februar 2015 E. 5.3.3.

Da nunmehr das Periodizitätsprinzip auch im Handelsrecht explizit verankert ist (Art. 958b OR), ist eine Erfolgsrechnung, die nicht alle im laufenden Geschäftsjahr realisierten Erträge oder in anderen Perioden angefallene Aufwendungen enthält, handelsrechtswidrig.

I. In Frage kommende (Steuer-)Straftatbestände

Im Steuerstrafrecht sind die einzelnen Steuerstraftatbestände in den jeweiligen Steuergesetzen geregelt. Es ist daher in einem ersten Schritt zu ermitteln, welche Steuerart von einer unvollständigen Deklaration betroffen sein kann.

a) Hinterziehung der Gewinn- bzw. Einkommenssteuern

Eine vollendete Hinterziehung der Gewinn- bzw. Einkommenssteuer begeht, wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 175 Abs. 1 DBG; Art. 56 Abs. 1 StHG). Wird die strafbare Handlung von der Steuerbehörde vor Erlass der definitiven Veranlagung entdeckt, so wird wegen versuchter Steuerhinterziehung bestraft, wer eine Steuer zu hinterziehen versucht (Art. 176 Abs. 1 DBG; Art. 56 Abs. 2 StHG). Die versuchte Steuerhinterziehung ist allerdings nur bei vorsätzlicher Tatbegehung strafbar, was sich zwar nicht direkt aus dem Gesetz ergibt, jedoch aus dem Begriff des Versuchs.³⁷

Täter einer Hinterziehung der direkten Steuern kann nur der Steuerpflichtige sein. Die Hinterziehung ist daher ein echtes Sonderdelikt.³⁸ Indessen führt nicht jede im Veranlagungsverfahren zulasten der steuerpflichtigen Person vorgenommene Korrektur zwingend auch zu einer Busse wegen versuchter Steuerhinterziehung. Denn eine Verurteilung zu einer solchen Busse setzt zumindest Eventualvorsatz voraus, der unter Beachtung der im Veranlagungsverfahren nicht zu beachtenden strafprozessualen Grundsätzen nachzuweisen ist.³⁹ Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Eventualvorsatz tatsächliches Wissen über die Unvollständigkeit der Deklaration erfordert; Wissenmüssen genügt nicht.⁴⁰

Die Hinterziehung ist mit Busse alleine bedroht und daher eine Übertretung. Im Bereich von Übertretungstatbeständen sind juristische Personen deliktsfähig, falls und soweit ein Bundesgesetz oder kantonales Recht dies ausdrücklich

³⁷ BGer 2C_533/2012, 2C_534/2012 E. 5.2.

³⁸ Behnisch, 80.

³⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 2.5.

⁴⁰ Urteil des Bundesgerichts 2C_1052/2020 vom 19. Oktober 2021 E. 3.2.5.

vorsieht.⁴¹ Art. 181 DBG bzw. die auf Art. 57 Abs. 1 StHG gestützten kantonalen Steuergesetze sind derartige Normen. Werden mit Wirkung für eine juristische Person Verfahrenspflichten verletzt, Steuern hinterzogen oder Steuern zu hinterziehen versucht, wird die juristische Person gebüsst, wobei sie sich das strafrechtliche Verschulden des handelnden Organs anrechnen lassen muss.⁴²

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts erfüllen die folgenden Sachverhalte den objektiven Tatbestand der Hinterziehung der Gewinn- bzw. Einkommenssteuern:

- nicht periodengerechte Verbuchung im Rahmen von Bemessungslücken: werden Management-Erträge, welche dem Jahr 2001 zuzurechnen sind, im Bemessungslückensjahr 2000 verbucht, so ist der Abschluss 2001 nicht vollständig und somit handelsrechtswidrig. Solche fehlerhaften Buchungen erfüllen ohne weiteres den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung;⁴³
- die Verbuchung von Retrozessionen und von Gebühren, die an andere Personen geflossen sind als die Unternehmen, mit denen die Steuerpflichtige im Vertragsverhältnis stand, als Ausgaben, verstösst gegen das handelsrechtliche Verbot, betriebsfremde Auslagen als Betriebsaufwand zu verbuchen. Eine derartige Verbuchung erfüllt den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung;⁴⁴
- eine Jahresrechnung, die Kosten für eine Reise, welche keinen unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit, einen doppelt verbuchten BVG-Abzug sowie diverse Privataufwendungen des Unternehmers enthält, ist unrichtig. Der Tatbestand der Steuerhinterziehung ist erfüllt, wenn der Steuerpflichtige in den Steuererklärungen zu Unrecht davon abgesehen hat, geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand auszuscheiden oder einen Privatanteil aufzurechnen;⁴⁵
- verbucht eine Gesellschaft geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen (angebliche Baudienst- und Vermittlungsleistungen einer Gesellschaft mit Sitz im Fürstentum Liechtenstein) und verschweigt sie in ihrer Jahresrechnung Erträge (Verkauf von Fahrzeugen, Prämienrückvergütungen, „schwarzes“ Konto bei einer Bank), ruft sie damit unmittelbar eine Nicht- bzw. Unterbesteuerung hervor;⁴⁶

⁴¹ BGE 144 I 242 E. 3.1.1 S. 250.

⁴² Urteil des Bundesgerichts 2C_257/2018, 2C_308/2018 vom 11. November 2019 E. 4.2.4. mit Hinweis auf BGE 144 I 242 E. 3.1.1 S. 250.

⁴³ BGer 2C_533/2012, 2C_534/2012 E. 5.3.1.

⁴⁴ BGE 135 II 86 E. 3 S. 88.

⁴⁵ BGer 2C_683/2012 E. 5.3.

⁴⁶ BGer 2C_257/2018, 2C_308/2018 E. 4.3.2.

- erbringt eine Gesellschaft ihren im Ausland domizilierten Schwestergesellschaften Leistungen ohne ihnen diese in Rechnung zu stellen, verletzt sie das Handelsrecht. Die schlichte Nichtberücksichtigung der erbrachten Leistung ist keine Frage der Verrechnungspreise, sondern eine Verletzung des Vollständigkeitsgebotes;⁴⁷
- eine Muttergesellschaft, die ihrer im Ausland domizilierten Tochtergesellschaft Leistungen erbringt, ohne dafür diejenige Gegenleistung zu verlangen, die sie unabhängigen Dritten in Rechnung stellt, verstösst dadurch nicht nur gegen den Fremdvergleichsgrundsatz (ohne Verstoß gegen das Handelsrecht), sondern auch gegen das Handelsrecht, was den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt. Von einer nicht handelsrechtswidrigen Fehleinschätzung der Verrechnungspreise kann nur die Rede sein, wenn die Vergütung ungenügend ist, nicht aber bei einer fehlenden Vergütung.⁴⁸ Indem die Muttergesellschaft darauf verzichtet hat, der Tochtergesellschaft Leistungen zu verrechnen, erhöhte sich deren Gewinn, was ihr erlaubt hat, diesen (erhöhten) Gewinn an ihre Muttergesellschaft durch dem Beteiligungsabzug unterliegende Dividenden zurückzuführen.⁴⁹
- verbucht eine juristische Person ihren Ertrag – zulässigerweise – zunächst über einen anderen Rechtsträger, um ihn im Rahmen ihrer Abschlussarbeiten auf sich umzubuchen verletzt die Grundsätze der ordnungsgemässen Buchführung, wenn bei dieser Umbuchung ein Teil ihres Ertrages vergessen geht.⁵⁰
- die Verbuchung von Abschreibungen von auf dem Liegenschaftskonto aktivierten Nonvaleurs erfüllt den objektiven Tatbestand der (versuchten) Steuerhinterziehung.⁵¹

Die Verfolgung und Ahndung der Hinterziehung von Einkommens- bzw. Gewinnsteuern erfolgt durch die kantonale Steuerverwaltung.

b) Steuerbetrug

Im Steuerstrafrecht der direkten Steuern tritt der Steuerbetrug als qualifiziertes Delikt neben die Steuerhinterziehung. Der Steuerbetrug ist aufgrund seiner Strafdrohung – Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe – als Vergehen zu qualifizieren. Allerdings ist der Steuerbetrug kein reiner Betrugs-

⁴⁷ BGer 2C_508/2014 E. 5.3.3.

⁴⁸ Urteil des Bundesgerichts 2C_1073/2018, 2C_1089/2018 vom 20. Dezember 2019 E. 17.2.1 und 17.2.2.

⁴⁹ BGer 2C_1073/2018, 2C_1089/2018 E. 15.2.

⁵⁰ BGer 2C_1052/2020 E. 4.3.1.

⁵¹ BGer 2C_298/2020 E. 5.1.

tatbestand, also eine arglistige Täuschung der Steuerbehörden, sondern ein Urkundendelikt. Strafbar ist die Verwendung unechter oder inhaltlich unwahrer Urkunden.⁵²

Einen Steuerbetrug begeht, wer zum Zweck der Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung gebraucht (Art. 186 Abs. 1 DBG; Art. 59 Abs. 1 StHG).

Der Steuerbetrug ist – im Gegensatz zur Steuerhinterziehung – kein Sonderdelikt.⁵³ Grundsätzlich kann jedermann Täter sein, wobei juristische Personen nicht deliktsfähig sind. Art. 181 Abs. 1 DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG gilt nur bei Übertretungen, der Steuerbetrug ist jedoch ein Vergehen. Daher geht die Tätereigenschaft der juristischen Person auf die für sie handelnden natürlichen Personen über.⁵⁴

In subjektiver Hinsicht setzt der Steuerbetrug vorsätzliches Handeln voraus.⁵⁵ Der objektive Tatbestand des Steuerbetrugs ist bereits mit der Einreichung der unechten oder unwahren Urkunde beim Steueramt in der Absicht der Steuerhinterziehung vollendet. Der Eintritt eines Erfolgs etwa im Sinne einer unvollständigen Veranlagung ist nicht erforderlich.⁵⁶ Der Steuerbetrug ist also ein Tätigkeits-, und kein Erfolgsdelikt. So ist in etwa der Tatbestand des Steuerbetrugs selbst dann erfüllt, wenn die Unterbesteuerung nicht in derselben Steuerperiode eintritt, weil die Gesellschaft in der betreffenden Steuererklärung einen Verlust deklariert hat. Angesichts der Möglichkeit des Verlustvortrages auf kommende Jahre muss sich die Steuerhinterziehungsabsicht nicht zwingend auf die laufende Steuerperiode beziehen. Sie liegt auch vor, wenn sich die Unterbesteuerung erst in einer Folgeperiode verwirklicht.⁵⁷

Den Tatbestand des Steuerbetruges gemäss Art. 186 Abs. 1 DBG bzw. Art. 59 StHG erfüllt, wer für die Hinterziehungsabsicht eine unrichtige Jahresrechnung verwendet. Eine Erfolgsrechnung ist inhaltlich insbesondere dann unwahr, wenn Einnahmen nicht verbucht wurden.⁵⁸ Nach der Rechtsprechung wird die Buchhaltung auch verfälscht, wenn Vergünstigungen und Ausgaben privater Art zu Unrecht als geschäftsmässig ausgewiesen oder Lohnzahlungen auf einem sachfremden Aufwandkonto belastet wurden. Umstritten ist jedoch,

⁵² Behnisch, 82.

⁵³ Behnisch, 82.

⁵⁴ Behnisch, 85.

⁵⁵ Urteil des Bundesgerichts 6B_663/2013 vom 3. Februar 2014 E. 2.4.1.

⁵⁶ BGer 6B_663/2013 E. 2.4.1.

⁵⁷ Urteil des Bundesgerichts 6B_433/2013, 6B_452/2013 vom 23. September 2013 E. 2.2.

⁵⁸ BGE 125 IV 17 E. 2.c S. 30.

ob eine Verfälschung der Buchhaltung auch gegeben ist, wenn tatsächliche Vorgänge im sachangemessenen Konto verbucht werden, die Verbuchungen wirtschaftlich nicht gerechtfertigt sind und demnach von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen ist.⁵⁹ Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass sich die Buchführung, namentlich bei der Bewertung von Aktiven (bspw. im Zusammenhang mit Abschreibungen) und Passiven, auf Ermessensentscheidungen berufen kann. Die Bilanz ist jedoch unwahr, wenn Aktiven klarerweise unter- bzw. überbewertet werden, die Bewertung also ausserhalb des Ermessensspielraumes liegt, oder wenn Aktiven vollständig unerwähnt bleiben.⁶⁰

Ist in Grenzfällen die Verbuchung von Auslagen als geschäftsmässig begründeter Aufwand vertretbar, liegt hingegen selbst dann keine inhaltlich unwahre Jahresrechnung vor, wenn die Steuerverwaltung die Auslage als privat qualifiziert und zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet hat.⁶¹

Enthält die Jahresrechnung klarerweise zu Unrecht als Aufwand verbuchte Privatauslagen, liegt auch dann eine inhaltlich unwahre Jahresrechnung vor, wenn die verbuchten Privataufwendungen im Gesamtrahmen relativ geringfügig sind und die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft nur unwesentlich beeinflussen.⁶²

Unerheblich ist auch, ob die fehlerhafte Buchung für die Steuerverwaltung leicht oder nur schwer erkennbar ist. Die Steuerverwaltung muss nämlich auf die Richtigkeit der Buchhaltung vertrauen dürfen.⁶³

Eine inhaltlich unwahre Jahresrechnung, deren Verwendung im Besteuerungsverfahren den Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllt, lag in folgenden Konstellationen vor:

- X. hat als Inhaber der Einzelfirma „X. Sport“ in seinen mit den Steuererklärungen eingereichten Geschäftsabschlüssen Rückvergütungen seiner ausländischen Lieferantin nicht verbucht⁶⁴
- X. und Y. hatten in ihrem Partnervertrag vereinbart, dass die beiden Gesellschafter einer Anwaltskanzlei einen Honorar- und Einnahmepool bilden, in welchen grundsätzlich alle Einnahmen fliessen sollen, mit Ausnahme der persönlichen Entschädigungen aus Ämtern. Der nach Abzug sämtlicher

⁵⁹ Urteil des Bundesgerichts 6B_453/2011 vom 20. Dezember 2011 E. 5.5.

⁶⁰ BGer 6B_453/2011 E. 5.6.

⁶¹ BGer 6B_453/2011 E. 5.6.

⁶² BGer 6B_453/2011 E. 5.7.4.

⁶³ BGer 6B_453/2011 E. 5.7.2.

⁶⁴ BGE 122 I 257, Sachverhaltsschilderung, S. 258.

Geschäftskosten verbleibende Gewinn aus dem Advokaturbüro sollte in den ersten fünf Jahren im Verhältnis 60% zu 40% (Y. bzw. X.) und danach je zu 50% verteilt werden. X. vereinnahmte Honorareinzahlungen von Klienten nicht über den Pool, sondern für sich privat, ohne diese in der Jahresrechnung zu verbuchen.⁶⁵

- die A. AG hat zwei Privatbezüge ihres Alleinaktionärs von CHF 150'000.- und CHF 80'000.- unrechtmässig als Geschäftsaufwand verbucht⁶⁶
- die F. AG hat in ihrer Jahresrechnung einen Entwicklungsaufwand verbucht, dem im Umfang von mehr als zwei Dritteln keine Gegenleistung gegenüberstand, weshalb diese teilweise fiktiv war⁶⁷
- die als Präsident und Vizepräsident des Verwaltungsrates amtierenden Aktionäre haben mit fiktiven Rechnungen Zahlungen auf ein Bankkonto veranlasst und die darauf einbezahlten Beträge privat verwendet⁶⁸
- A. und B. haben in ihrer Funktion als Verwaltungsräte und Aktionäre der C. AG die Verbuchung folgender privater Aufwände als Geschäftsaufwand veranlasst: 30. Geburtstag von A., Personal Wellness, Laufbahnberatung, Paarberatung und Zürcher Hochschule⁶⁹

Für die Verfolgung und Ahndung des Steuerbetrugs sind die ordentlichen Strafverfolgungsbehörden (kantonale Staatsanwaltschaften und ordentliche Strafgerichte) zuständig.

c) *Hinterziehung der Verrechnungssteuer*

Wer vorsätzlich oder fahrlässig, zum eigenen oder zum Vorteil eines anderen, dem Bunde Verrechnungssteuern vorenthält, begeht eine mit Busse bedrohte Hinterziehung der Verrechnungssteuer (Art. 61 lit. a VStG).

Vorenthalten ist jedes Tun oder Unterlassen, mit welchem den im VStG normierten Pflichten zur rechtzeitigen und korrekten Abrechnung der Verrechnungssteuer zuwider gehandelt wird, so dass ein zumindest vorübergehender Steuerausfall des Gemeinwesens eintritt. Nach der Praxis ist der objektive Tat-

⁶⁵ BGE 125 IV 17 E. 2.c S 30 (Vom Bundesgericht zu beurteilen war nur die Falschbeurkundung. Die Verwendung dieser inhaltlich unwahren Urkunde im Besteuerungsverfahren erfüllt den Tatbestand des Steuerbetrugs).

⁶⁶ Urteil des Bundesgerichts 6B_1053/2017, 6B_1096/2017 vom 17. Mai 2018 Sachverhalt A.a.

⁶⁷ BGer 6B_711/2012 E. 5.3.3 und 6.4.2.

⁶⁸ BGE 133 IV 303 E. 2 S. 305.

⁶⁹ BGer 6B_453/2011 Sachverhalt A.

bestand der Verrechnungssteuerhinterziehung bereits erfüllt, wenn die deklarierungspflichtige Steuer in Missachtung der Selbstveranlagungspflicht erst nach Fristablauf oder überhaupt nicht deklariert und abgeliefert wird.⁷⁰

So ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts der objektive Tatbestand der Verrechnungssteuerhinterziehung erfüllt, wenn eine juristische Person ohne weiteres erkennbare geldwerte Leistungen erbringt, ohne dass sie die Verrechnungssteuer spontan deklariert und entrichtet.⁷¹

Im Verrechnungssteuerstrafrecht gelangt das VStrR zur Anwendung,⁷² in welchem das sog. Täterprinzip gilt. Strafbar ist grundsätzlich diejenige natürliche Person, welche die Tat verübt hat.⁷³ Juristische Personen können nur zu einer Busse verurteilt werden, wenn diese CHF 5'000.- nicht übersteigt und die Ermittlung des eigentlichen Täters unverhältnismässig wäre.⁷⁴

d) Exkurs: ungetreue Geschäftsbesorgung

Ein Verwaltungsrat oder Geschäftsführer einer Aktiengesellschaft, der in Verletzung der vom Aktienrecht vorgesehenen Schutzvorschriften die Aktiengesellschaft an ihrem Vermögen schädigt, erfüllt selbst dann den Tatbestand der ungetreuen Geschäftsbesorgung, wenn dies im Einklang mit dem (Allein-)Aktionär erfolgt. Eine Vermögensdisposition, die als (verdeckte) Gewinnausschüttung an den Alleinaktionär zu qualifizieren ist, ist pflichtwidrig wenn sie im Widerspruch zu zwingenden aktienrechtlichen Bestimmungen steht, sofern sie das Reinvermögen (Aktiven minus Fremdkapital) im Umfang des Aktienkapitals und der gebundenen Reserven antastet. Eine derartige pflichtwidrige Vermögensdisposition ist als ungetreue Geschäftsbesorgung strafbar.⁷⁵

Sind an einer Kapitalgesellschaft mehrere Gesellschafter beteiligt, handelt der Verwaltungsrat pflichtwidrig, wenn er verdeckte Gewinnausschüttungen an einzelne Aktionäre veranlasst oder zulässt, weil dadurch die Interessen der übrigen Aktionäre oder allenfalls von Dritten beeinträchtigt werden⁷⁶.

⁷⁰ Komm. VStG-Beusch/Malla, Art. 61, N 11.

⁷¹ Komm. VStG-Beusch/Malla, Art. 61, N 11 mit Hinweis auf Bundesgericht, 6. März 1986, ASA 55, 1986/87, 285 E. 2.b.

⁷² Art. 67 VStG.

⁷³ Art. 6 Abs. 1 des Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht vom 22. März 1974 (VStrR, SR 313.0).

⁷⁴ Art. 7 Abs. 1 VStrR.

⁷⁵ BGE 141 IV 104 E. 3.2 S. 106 f.

⁷⁶ Urteil des Bundesgerichts 6B_818/2017 vom 18. Januar 2018 E.1.2.2.

Eine ungetreue Geschäftsbesorgung kann sich zudem auf die Besteuerung auswirken. Grundsätzlich sind zwar aufgrund der Wertneutralität des Steuerrechts auch rechtswidrig erlangte Einkommenszugänge steuerbar. Da jedoch Vermögenszugänge aus einem Vermögensdelikt von Gesetzes wegen mit einer Abtretungspflicht belastet sind, neutralisiert die ernstlich drohende und bevorstehende Ablieferungspflicht den Zugang.⁷⁷

2. Verhältnis zwischen den einzelnen Tatbeständen und Verfahren

Erfüllt jemand durch sein strafbares Verhalten mehrere Straftatbestände, ist zu klären, ob alle vom Täter verübten Delikte bei der Festsetzung der Strafe zu berücksichtigen sind und gegebenenfalls inwiefern.⁷⁸ Erfolgt die Verfolgung mehrerer nebeneinander anwendbarer Delikte in verschiedenen Verfahren, sei es durch dieselbe oder durch eine andere Strafverfolgungsbehörde, stellt sich zudem die Frage, inwiefern dies zulässig ist. Das Verhältnis zwischen den einzelnen Straftatbeständen wird durch die sog. Konkurrenzlehre geregelt. Das Verhältnis zwischen den verschiedenen Verfahren unterliegt dem „ne bis in idem“-Grundsatz, der die mehrfache Verfolgung eines Täters für dieselbe Tat ausschliesst.

a) Konkurrenz

Ergibt die Auslegung der anwendbaren Strafbestimmungen, dass diese nebeneinander anwendbar sind, spricht man von sog. echter Konkurrenz.⁷⁹

Im Steuerstrafrecht besteht aufgrund der ausdrücklichen Regelung, wonach im Falle eines Steuerbetrugs die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung vorbehalten bleibt (Art. 186 Abs. 2 DBG bzw. Art. 59 Abs. 2 StHG), echte Konkurrenz zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug.⁸⁰ Da der Steuerbetrug die Verwendung einer unechten oder inhaltlich unwahren Urkunde voraussetzt und die Fälschung, Verfälschung oder die Herstellung oder Verwendung einer inhaltlich unwahren Urkunde (auch) den Tatbestand der gemeinrechtlichen Urkundenfälschung gemäss Art. 251 StGB erfüllt, kann auch zwischen dem Steuerbetrug und der Urkundenfälschung echte Konkurrenz bestehen. Dies ist der Fall, wenn der Täter mit der im Steuerverfahren verwendeten, un-

⁷⁷ Urteil des Bundesgerichts 2C_616/2016 vom 3. November 2016 E.2.2.7.

⁷⁸ Eicker, 148.

⁷⁹ Eicker, 148.

⁸⁰ BGer 6B_453/2011 E.5.7.5.

richtigen Urkunde nicht nur einen steuerrechtlichen Vorteil anstrebe, sondern auch eine – objektiv mögliche – Verwertung des Dokumentes auch im nicht-fiskalischen Bereich beabsichtigte oder zumindest in Kauf nahm.⁸¹

Einzig nach Steuerstrafrecht zu beurteilen ist hingegen, wer ausschliesslich Steuervorschriften umgehen will.⁸² Dies ergibt sich aus dem Grundsatz, wonach gemeinrechtliche Delikte nicht zum Zuge kommen sollen, wenn ausschliesslich fiskalische Interessen betroffen sind.⁸³

Die Verurteilung (auch) wegen Urkundenfälschung setzt dabei voraus, dass die Anklagebehörde in der Anklageschrift den Vorwurf der Urkundenfälschung in objektiver und subjektiver Hinsicht ausreichend substantiiert und namentlich erwähnt, dass der Angeschuldigte eine Verwendung der fraglichen Urkunde im nicht-fiskalischen Bereich und eine Schädigung Dritter in Kauf nahm.⁸⁴

Ist durch die Ausrichtung einer geldwerten Leistung – zusätzlich zur Verkürzung der Gewinn- und der Einkommenssteuer – auch noch die Verrechnungssteuer verkürzt worden, kommt auch noch die Bestrafung wegen Hinterziehung der Verrechnungssteuer in Frage. Denn dieses Strafverfahren unterliegt dem Verwaltungsstrafrecht⁸⁵, in welchem jede Behörde ohne Rücksicht auf andere Verfahren Bussen ausfällt.⁸⁶

b) Verbot der mehrfachen Strafverfolgung

Da für die Verfolgung der Hinterziehung der Einkommens- bzw. der Gewinnsteuer die kantonale Steuerverwaltung, für die Ahndung eines Steuerbetrugs die ordentlichen Strafverfolgungsbehörden sowie für das Verrechnungssteuerstrafverfahren die Eidgenössische Steuerverwaltung zuständig sind, kann es zu einer Häufung von Verfahren und Strafen kommen.⁸⁷

So kann insbesondere eine verdeckte Gewinnausschüttung, die sowohl auf Stufe der leistenden Gesellschaft als auch auf Ebene des empfangenden Gesellschafters steuerwirksam ist, folgende Strafverfahren auslösen:

⁸¹ BGE 133 IV 303 E. 4.5 S. 305 f.

⁸² BGE 133 IV 303 E. 4.5 S. 305 f.

⁸³ Jean-Richard-dit-Bressel, 246.

⁸⁴ BGer 6B_453/2011 E. 3.5.

⁸⁵ Art. 67 VStG.

⁸⁶ Behnisch, 89.

⁸⁷ Vgl. Behnisch, 90.

Kantonale Steuerverwaltung	Verfahren gegen Gesellschaft wegen Hinterziehung der Gewinnsteuer Verfahren gegen Aktionär wegen Hinterziehung der Einkommenssteuer
Kantonale Strafverfolgungsbehörde	Steuerbetrugsverfahren gegen handelnde natürliche Person wegen Verkürzung der Gewinnsteuer
ESTV	Verwaltungsstrafverfahren gegen handelnde natürliche Person wegen Hinterziehung der Verrechnungssteuer

Dies ist insoweit unproblematisch, falls die einzelnen Verfahren nicht rechtskräftig abgeschlossen sind. Sofern jedoch einzelne Strafverfahren abgeschlossen sind, welche denselben Geschäftsvorfall betreffen, stellt sich die Frage, ob dies gegen das Verbot der mehrfachen Verfolgung derselben Tat („ne bis in idem“) verstösst. Dieses Verbot ist verletzt, wenn

- ein Staat (Staatsidentität)
- gegen dieselbe Person (Täteridentität)
- zwei (oder mehrere) voneinander unabhängige Strafverfahren (Doppelverfahren; Tatbestandselement „bis“) führt,
- denen derselbe oder ein weitgehend gleicher Lebenssachverhalt zugrunde liegt (Tatidentität, Tatbestandselement „idem“).⁸⁸

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist der „ne bis in idem“-Grundsatz allerdings nicht verletzt, wenn

- die Gesellschaft wegen Steuerhinterziehung und der Gesellschafter bzw. das Organ der Gesellschaft wegen Steuerbetrugs in der Sphäre der Gesellschaft (zweidimensionaler Sachverhalt) oder⁸⁹
- der Gesellschafter wegen Steuerbetrugs in der Sphäre der Gesellschafter und wegen Steuerhinterziehung in eigener Sache (eindimensionaler Sachverhalt) verurteilt werden.⁹⁰

Im zweidimensionalen Sachverhalt fehlt es an der Täter- und beim eindimensionalen Sachverhalt an der Tatidentität, da unterschiedliche Steuerarten betroffen sind.⁹¹

⁸⁸ Kocher, 630.

⁸⁹ Kocher, 632; BGer 6B_1053/2017, 6B_1096/2017 E. 5.2.

⁹⁰ Kocher, 632; Urteil des Bundesgerichts 2C_12/2017, 2C_13/2017 vom 23. Mai 2018 E. 10.6.

⁹¹ Kocher, 632.

aa) Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer

Auch wenn sich in der Literatur die Stimmen häufen, wonach die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer eine „echte“ Strafe ist und sich auch das Kantonsgericht Freiburg dieser Auffassung gefolgt ist⁹², hält das Bundesgericht bisher an seiner Rechtsprechung fest, dass die Verwirkung der Rückerstattung keine Busse sei, weil sie nur das Fehlen einer spontanen Deklaration voraussetze, und nicht zu prüfen sei, ob das erfolgte Versäumnis schuldhaft gewesen sei⁹³. Angesichts der Änderung von Art. 23 VStG, der neu voraussetzt, dass eine Verwirkung nur noch erfolgen soll, wenn die unterlassene Deklaration vorsätzlich erfolgt ist, drängt sich eine Neubeurteilung dieser Frage auf.

bb) Verhältnis zwischen der ungetreuen Geschäftsbesorgung und der Besteuerung eines unrechtmässigen Zuflusses

Der Einkommenssteuer unterliegen alle einmaligen und wiederkehrenden Einkünfte. Aufgrund der sog. „Wertneutralität“ des Steuerrechts gilt dies grundsätzlich auch für deliktisch erlangte Einkünfte. Allerdings stellt nur ein Vermögenszugang, dem kein korrelierender Abgang entgegensteht, einen steuerbegründenden Vorgang dar, denn ein „korrelierender“ Abgang neutralisiert den Zugang und lässt ihn zur „Nichteinkunft“ werden.⁹⁴

Wird daher der Steuerpflichtige in einem Strafurteil wegen eines Vermögensdeliktes zur Bezahlung von Schadenersatz an die geschädigte Person oder zur Bezahlung eines Betrages an den Staat als Ersatz für nicht mehr vorhandene, widerrechtlich erlangte Vermögensvorteile verurteilt, „neutralisiert“ diese korrelierende Ablieferungspflicht den Zugang.⁹⁵ Dasselbe gilt für die Abschöpfung des unrechtmässigen Vorteils durch Einziehung. Rechtswidrig erlangte Vermögensvorteile sind nämlich von Gesetzes wegen mit einer Ablieferungspflicht verknüpft. Gegenstände und Vermögenswerte einer beschuldigten Person können bei gegebenen Voraussetzungen staatsanwaltschaftlich beschlagnahmt und hiernach strafgerichtlich eingezogen werden (Art. 70 StGB). Die ernstlich drohende und bevorstehende Ablieferungspflicht entfaltet neutralisierende Wirkung.⁹⁶

⁹² Kantonsgericht Freiburg 604 2017 13 vom 27. Juli 2017 E. 3.c

⁹³ Urteil des Bundesgerichts 2C_56/2018 vom 5. Oktober 2018 E.2.3.2.

⁹⁴ BGer 2C_616/2016, 2C_617/2016 E. 2.2.3.

⁹⁵ Urteil des Bundesgerichts 2C_745/2020 vom 29. Oktober 2020 E. 2.4.1.

⁹⁶ BGer 2C_616/2016, 2C_617/2016 E. 2.2.7.

3. Subjektive Tatseite

Wie in der Einleitung erläutert, sind die Steuerstraftatbestände nur im Sinne eines Verweises umschrieben. Eine Hinterziehung der Einkommens- oder Gewinnsteuer setzt das Bewirken einer Unterbesteuerung, die Hinterziehung der Verrechnungssteuer erfordert das Vorenthalten der Verrechnungssteuer. Ob dies gegeben ist, ist aufgrund der anwendbaren Steuergesetze festzustellen.⁹⁷

Dabei ist allerdings unklar, ob Steuerdelikte Blanketttatbestände oder durch sog. normative Tatbestandselemente umschrieben sind. Bei einem Blanketttatbestand enthält die Strafbestimmung nur die Rechtsfolgen. Sie verweist hinsichtlich der Strafbarkeitsvoraussetzungen indes auf die den Blanketttatbestand ausfüllende sog. Ausfüllungsnorm. Sanktion- und Ausfüllungsnorm finden sich damit an unterschiedlichen Stellen.⁹⁸ Blankettausfüllende Normen sind mit der Strafnorm „zusammen“ zu lesen und auszulegen. Die Strafnorm ist so zu lesen, als stünde in ihr der Text der Ausfüllungsnorm.⁹⁹

Auch Tatbestandselemente rechtlicher Natur (sog. normative Tatbestandselemente) sind in einem Rechtsgebiet ausserhalb des Strafrechts umschrieben.¹⁰⁰ Unabhängig davon, ob die Straftatbestände des Steuerstrafrechts rechtlich geprägte Tatbestände oder Blanketttatbestände sind, setzt der Vorsatz voraus, dass dieser auch die sog. normativen Tatbestandselemente bzw. die blankettausfüllende Norm umfasst.¹⁰¹ Dabei wird nicht die juristisch exakte Erfassung des gesetzlichen Begriffs verlangt, sondern nur eine sog. Parallelwertung in der Laiensphäre. Es genügt, wenn der Täter den Tatbestand so verstanden hat, wie es der landläufigen Anschauung eines Laien entspricht.¹⁰²

Damit bei einem Steuerdelikt das für den Vorsatz erforderliche Wissensselement zu bejahen ist, muss sich der Täter in laienhafter Wertung bewusst sein, dass der von ihm verwirklichte Vorgang steuerbar ist bzw. die von ihm steuermindernd geltend gemachte Ausgabe nicht abzugsfähig ist.¹⁰³

Der Täter muss also den Steueranspruch dem Grunde nach kennen oder zumindest für möglich halten.¹⁰⁴

⁹⁷ Fuchs, 41.

⁹⁸ Wirtschaftsstrafrecht-Ackermann, 112.

⁹⁹ Urteil des Bundesgerichts 6S.135/2007 27. Oktober 2007 E. 4.

¹⁰⁰ BGE 109 IV 65 E. 3 S. 67.

¹⁰¹ Wirtschaftsstrafrecht-Ackermann, 131.

¹⁰² BGE 129 IV 238 E. 3.2.2 S. 243.

¹⁰³ Urteil des Bundesgerichts 2C_419/2017 vom 19. Februar 2018 E. 5.2.2; BGer 2C_533/2012, 2C_534/2012 E. 5.3.2.

¹⁰⁴ Für das deutsche Recht: Urteil BGH 1 StR 331/17 vom 24. Januar 2018, Rn. 13 ff.

Fehlt dem Täter diese Vorstellung, unterliegt er einem sog. Sachverhaltsirrtum, der den Vorsatz ausschliesst. Bei einer solchen Konstellation wird der Täter zu seinen Gunsten nach seiner irrigen Vorstellung beurteilt. In Betracht kommt dabei allenfalls die Bestrafung wegen fahrlässiger Tatbegehung, wenn der Irrtum bei pflichtgemässer Vorsicht hätte vermieden werden können und die fahrlässige Begehung strafbar ist (Art. 13 Abs. 2 StGB), was bei der vollendeten Hinterziehung der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer¹⁰⁵ bzw. der Verrechnungssteuer¹⁰⁶ der Fall ist.

Nicht auf einen Sachverhaltsirrtum berufen kann sich hingegen, wer sich bewusst für Nichtwissen entscheidet. Wer weiss, dass er nichts weiss, irrt nicht.¹⁰⁷

4. (Straflose) Selbstanzeige

Sowohl das DBG und das StHG als auch das VStrR sehen unter bestimmten Umständen die straflose Rückkehr in die Steuerehrlichkeit vor. Im Bereich der direkten Steuern (Einkommens- und Gewinnsteuern sowie Vermögens- und Kapitalsteuern) ist am 1. Januar 2010 das Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige¹⁰⁸ („kleine Steueramnestie“) in Kraft getreten, das unter anderem vorsieht, dass von einer Strafverfolgung abgesehen wird (straflose Selbstanzeige), wenn sich die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person erstmals anzeigt, bevor die Hinterziehung einer Steuerbehörde bekannt ist, sie die Steuerbehörde vorbehaltlos bei der Feststellung der für die Nachbesteuerung erforderlichen Tatsachen unterstützt und sich ernstlich um die Bezahlung der Nachsteuer bemüht.¹⁰⁹

Die straflose Selbstanzeige bezweckt einerseits die Wiedergutmachung des durch das selber angezeigte Steuerdelikt angerichteten Schadens und ist gleichsam die „dargebotene Hand des Staates“ an den Täter, sich aus der „Hinterziehungsfalle“ zu befreien, in die er bei periodenübergreifenden Sachverhalten durch die Hinterziehung geraten ist. In derartigen Konstellationen gerät der Täter beim Ausfüllen der aktuellen Steuererklärung ins Dilemma, sich

¹⁰⁵ Art. 175 Abs. 1 bzw. Art. 56 Abs. 1 StHG.

¹⁰⁶ Art. 61 Abs. 1 VStG.

¹⁰⁷ Urteil des Bundesgerichts 6B_910/2019 vom 15. Juni 2020 E. 2.2.4.

¹⁰⁸ AS 2008 2321.

¹⁰⁹ Art. 175 Abs. 3 DBG bzw. Art. 56 Abs. 1^{bis} StHG, Art. 181a Abs. 3 DBG und Art. 57b Abs. 1 StHG.

entweder durch die Abgabe einer vollständigen Steuererklärung einer Steuerhinterziehung in den Vorperioden zu belasten oder die Steuerhinterziehung fortzuführen.¹¹⁰

Eine straflose Selbstanzeige ist nur so lange möglich, als die selber angezeigte Steuerhinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist. Mitwirkende Handlungen, die erst nach Eröffnung des Hinterziehungsverfahrens erfolgen, gelten nämlich nicht als straflose Selbstanzeige.¹¹¹

Das Bundesgericht hat bisher die Frage offen gelassen, ob eine straflose Selbstanzeige einen eigenen Antrieb voraussetzt. Es verlangt jedoch, dass die Selbstanzeige spontan erfolgen müsse, um strafbefreiend zu wirken. An dieser Spontaneität fehle es, wenn die Steuerbehörde im selben Zusammenhang bereits untersuche und die steuerpflichtige Person nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon ausgehen müsse, dass die Steuerverwaltung die Steuerhinterziehung nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge von sich aus entdecken werde.¹¹²

Eine wirksame Selbstanzeige ist in subjektiver Hinsicht täter-, und nicht tatbezogen. Daraus folgt, dass ein einzelner Tatbeteiligter nicht für die gesamte Tat, sondern für seinen persönlichen Tatbeitrag Straffreiheit erlangen kann.¹¹³

Erstattet eine tatbeteiligte Person eine Selbstanzeige für sich, ohne diese mit anderen Tatbeteiligten zu koordinieren, wirkt sich die Selbstanzeige des einen Beteiligten als Denunziation der anderen Beteiligten aus.

In objektiver Hinsicht sind von einer wirksamen, erstmaligen Selbstanzeige im Sinne von Art. 175 Abs. 3 DBG und Art. 181a Abs. 1 bzw. Art. 56 Abs. 1^{bis} und Art. 57a Abs. 1 StHG sämtliche anderen Straftaten miterfasst, die zum Zwecke der Steuerhinterziehung begangen wurden.¹¹⁴

Diese Bestimmung hat der Gesetzgeber eingeführt, weil mit einer Steuerhinterziehung weitere Delikte verbunden sein können und ein Steuerdelinquent von einer Rückkehr in die Steuerehrlichkeit absehen könnte, wenn er als Konsequenz mit anderweitiger Strafverfolgung rechnen muss.¹¹⁵

¹¹⁰ Betschart, S. 520 und 521.

¹¹¹ Urteil des Bundesgerichts 2C_1075/2016 vom 5. Dezember 2016 E. 3.2.

¹¹² Urteil des Bundesgerichts 2C_113/2018 vom 25. November 2019 E. 3.3 mit Hinweis auf Urteile des Bundesgerichts 2C_370/2019 vom 19. September 2019 E. 5.4.2 und 2C_476/2014 vom 21. November 2014 E 9.1.

¹¹³ Betschart, 520 f.; Behnisch, 90.

¹¹⁴ Art. 186 Abs. 3 DBG und Art. 59 Abs. 2^{bis} StHG.

¹¹⁵ Betschart, 528 f.

Von einer straflosen Selbstanzeige sind dabei insbesondere der Steuerbetrug und die gemeinrechtlichen Urkundendelikte, nicht aber die im Zeitpunkt des Steuerdeliktes bereits vollendeten Vermögensdelikte, die dem Täter steuerbare Einkünfte verschafft haben¹¹⁶, sowie die allenfalls zusätzlich begangene Hinterziehung von indirekten Steuern, erfasst.¹¹⁷

Um für diese Strafflosigkeit erlangen zu können, bedarf es einer zusätzlichen Selbstanzeige gemäss Art. 13 VStrR. Eine solche ist straflos, wenn der Täter die Widerhandlung aus eigenem Antrieb anzeigt, er überdies, soweit es ihm zumutbar war, über die Grundlagen der Leistungspflicht vollständige und genaue Angaben macht, zur Abklärung des Sachverhaltes beigetragen und die Pflicht, wenn sie ihn obliegt, erfüllt hat. Strafflos ist der Täter dabei nur, wenn er bisher noch nie wegen einer vorsätzlichen Widerhandlung der gleichen Art Selbstanzeige ausgeübt hat.¹¹⁸

Anders als Art. 175 Abs. 3 DBG bzw. Art. 56 Abs. 1^{bis} StHG und Art. 181a Abs. 3 DBG und Art. 57b Abs. 1 StHG verlangt Art. 13 VStrR explizit ein Handeln aus eigenem Antrieb. An einem solchen fehlt es, wenn der Täter auf frischer Tat ertappt worden ist, beispielsweise anlässlich einer zufälligen Kontrolle seitens der Behörde.¹¹⁹ Aus eigenem Antrieb erfolgt die Selbstanzeige demgegenüber, wenn sie in einem Zeitpunkt erfolgt, in welchem die Behörde, welche für die Verfolgung der Widerhandlung zuständig ist, noch nicht in für die widerhandelnde Person erkennbarer Weise an die Verfolgung gegangen ist, also der widerhandelnden Person schriftlich oder mündlich zu erkennen gegeben hat, dass sie die Unterbesteuerung einer näheren Prüfung unterziehen werde.¹²⁰

5. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

Die Verwendung ein und derselben handelsrechtswidrigen Jahresrechnung im Besteuerungsverfahren erfüllt in der Regel mehrere Steuerstrafbestände, deren Verfolgung unterschiedlichen Behörden in verschiedenen Verfahren obliegt.

Verursacht die handelsrechtswidrige Jahresrechnung „nur“ eine Verkürzung des von der buchführungspflichtigen Unternehmung zu besteuernenden Gewinns bzw. Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit, ohne gleichzeitig

¹¹⁶ Betschart, 529.

¹¹⁷ Betschart, 531.

¹¹⁸ Art. 13 VStrR.

¹¹⁹ BSK VStrR-Kocher, Art. 13, N 87.

¹²⁰ BSK VStrR-Kocher, Art. 13, N 89.

eine verdeckte Gewinnausschüttung zu bewirken, liegen eine Hinterziehung der Gewinn- bzw. Einkommenssteuer sowie – durch die Verwendung einer inhaltlich unwahren Jahresrechnung – ein Steuerbetrug vor.

Zwischen diesen Tatbeständen besteht echte Konkurrenz, so dass sie nebeneinander zur Anwendung gelangen.

Haben diese Steuerdelikte die Gewinnsteuer einer juristischen Person zum Gegenstand, steht der mehrfachen Verfolgung der Steuerdelikte auch der „ne bis in idem“-Grundsatz nicht entgegen, da keine Täteridentität besteht.¹²¹

Noch komplexer – und auch einschneidender – wird die Situation, wenn auch noch eine verdeckte Gewinnausschüttung hinzukommt. Diese hat zusätzlich die Hinterziehung der Einkommenssteuer und der Verrechnungssteuer sowie – als zusätzliche Sanktion – die Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer zur Folge.

Trotz Täteridentität gelangt in solchen Konstellationen der „ne bis in idem“-Grundsatz nicht zur Anwendung, weil es in zweidimensionalen Sachverhalten an der Tatidentität fehlt.¹²²

Eine Jahresrechnung ist insbesondere dann handelsrechtswidrig, wenn sie nicht alle Erträge erfasst. Dies ist auch dann der Fall, wenn eine Gesellschaft verbundenen Unternehmungen die diesen von ihr erbrachten Leistungen nicht in Rechnung stellt. Handelsrechtswidrig ist zudem das Verbuchen von eindeutig privaten Aufwendungen als Geschäftsaufwand sowie die missbräuchliche Verbuchung von Erträgen und Aufwendungen in einer anderen Periode.

Erkennen die handelnden Person die Unregelmässigkeiten der Rechnungslegung, bevor die zuständige Steuerbehörde diese einer näheren Prüfung unterzieht, können sie unter Umständen durch eine straflose Selbstanzeige in die Steuerehrlichkeit zurückkehren. Eine wirksame Selbstanzeige muss dabei erfolgen, bevor die Tat entdeckt ist. Haben mehrere Personen an der Widerhandlung mitgewirkt, müssen sie die Selbstanzeige koordinieren, andernfalls sich die Selbstanzeige des einen Tatbeteiligten für die anderen Mitbeteiligten als Denunziation auswirkt.

¹²¹ Siehe oben Ziff. [IV.2.b\).](#)

¹²² Siehe oben Ziff. [IV.2.b\).](#)

Literaturverzeichnis

- Ackermann Jürg Beat (Hrsg.), Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz, 2. A., Bern 2021 (zit. Wirtschaftsstrafrecht-Bearbeiter/in).
- Basler Kommentar zum Verwaltungsstrafrecht, in: Frank Friedrich et al. (Hrsg.), Basel 2020 (zit. BSK VStrR-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Behnisch Urs, Vom Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts zu Beginn des 3. Jahrtausends, ZBSV 2002, 77 ff.
- Betschart Meinrad, Erstaunliches, Ungereimtes und gesetzgeberisches Versehen im neuen Bundesgesetz über die straflose Selbstanzeige, Steuer Revue 2009, 518 ff.
- Bertschinger Michael, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Schriftenreihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht, Band Nr. 117, Bern 2020.
- Brülisauer Peter, Gewinnermittlung im Lichte von Art. 25b StHG, IFF Forum für Steuerrecht 2020, 306 ff.
- Eicker Andreas, Grundzüge strafrechtlicher Konkurrenzlehre, ius.full 2003, 147 ff.
- Fuchs Stefan, Die Steuergeldwäscherei im Schweizer Recht, Schriftenreihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht, Band Nr. 112, Bern 2017.
- Holenstein Daniel/von Ah Julia, Kreisschreiben Nr. 40 – Nach dem Öffnen der Büchse der Pandora bleibt nur die Hoffnung, ASA 2016/17, 609 ff.
- Kalaitzidakis Vangelis, Periodengerechte Gewinnermittlung im Steuerrecht, eine kritische Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in: Magister, Editions Weblaw, Bern 2018.
- Kocher Martin, Gleichzeitige Bestrafung von AG und Aktionär wegen Steuerdelikten: kein Verstoss gegen „ne bis in idem“, ZBJV 2018, 630 ff.
- Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), 3. A., Basel 2017 (zit. Komm. DBG-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Bauer-Balmelli Maja (Hrsg.), 2. A., Basel 2012 (zit. Komm. VStG-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, in: Richner et al. (Hrsg.), 3. A., Zürich 2012 (zit. ZH Komm. StG-Bearbeiter/in, § XX, N YY).
- Jean-Richard-dit-Bressel Marc, Schutz des fremden Fiskus durch die schweizerische Strafgerichtsbarkeit?, forumpoenale 2010, 243 ff.

Pflichten des Verwaltungsrats bei drohender Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung gemäss neuem Aktienrecht

Lukas Glanzmann*

Inhalt

I.	Einleitung	100
II.	Drohende Zahlungsunfähigkeit	101
1.	Pflicht zur Überwachung der Zahlungsfähigkeit (Art. 725 Abs. 1 nOR)	102
2.	Pflichten bei drohender Zahlungsunfähigkeit (Art. 725 Abs. 2 nOR)	104
a)	Begriff der drohenden Zahlungsunfähigkeit	104
b)	Abgrenzung zur mangelnden Fortführungsfähigkeit	107
c)	Pflichten des Verwaltungsrats bei drohender Zahlungsunfähigkeit	109
aa)	Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit und Ergreifen von Sanierungsmassnahmen	109
bb)	Gesuch um Nachlassstundung	110
3.	Würdigung	113
III.	Kapitalverlust	114
1.	Tatbestand	114
2.	Handlungspflichten des Verwaltungsrates	116
a)	Beseitigung des Kapitalverlusts	116
b)	Ergreifen von Sanierungsmassnahmen	117
c)	Ernennung eines zugelassenen Revisors bei Opting-out	117
d)	Würdigung	118
IV.	Überschuldung	119
1.	Tatbestand	119
2.	Handlungspflichten des Verwaltungsrates	120
a)	Pflichten bei begründeter Besorgnis	120
b)	Pflichten beim Vorliegen einer Überschuldung	122

* Der vorliegende Text basiert insbesondere auf dem vom Autor bereits früher publizierten Beitrag „Konzept und Praxis der aktienrechtlichen Sanierung“, SZW 2019, 465 ff. sowie den Abschnitten § 8 V. und VI. des vom Autor mitverfassten Buches Gesellschafts- und Handelsrecht, 12. A., Zürich 2021. Der Autor dankt M.A. HSG Sammy Guidoum, Rechtsanwalt, und Dr. iur. LL.M. Markus Wolf, Rechtsanwalt, für die kritische Durchsicht des Manuskripts sowie B.A. HSG (Law & Economics) René Kühn für die wertvolle Mitarbeit. Etwaige Bemerkungen werden gerne unter lukas.glanzmann@bakermckenzie.com entgegengenommen.

3.	Befreiung von der Benachrichtigungspflicht	124
a)	Rangrücktritt	124
b)	Stille Sanierung	127
4.	Verbot des Mantelhandels	128
5.	Pflicht zur Gleichbehandlung der Gläubiger	130
6.	Würdigung	130
V.	Fazit	131
	Literaturverzeichnis	132

I. Einleitung

Das Schweizer Recht macht den Organen von Kapitalgesellschaften grundsätzlich wenig Vorgaben zur Geschäftsführung. Dies gilt solange, als eine Gesellschaft keine finanziellen Schwierigkeiten hat. Gerät die Gesellschaft hingegen in eine finanzielle Krise, werden den Organen verschiedene Pflichten auferlegt und der Handlungsspielraum der Gesellschaft wird enger. Damit verbunden ist ein gesteigertes Risiko, dass die Organe zivil- und strafrechtlich zur Verantwortung gezogen oder Transaktionen im Nachhinein mittels paulianischer Klagen angefochten werden.

In der Tradition des Schweizer Gesellschaftsrechts wird die finanzielle Krise einer Gesellschaft alleine über deren Eigenkapital definiert. Dieses steht denn auch im Zentrum der gesetzlichen Aufmerksamkeit, werden doch verschiedene Rechtsfolgen an dessen Erosion geknüpft: Weist eine Gesellschaft kein frei verwendbares Eigenkapital mehr auf, verliert sie ihre Ausschüttungsfähigkeit. Bei fortschreitender Erosion des Eigenkapitals tritt ein Kapitalverlust und bei vollständigem Verlust des Eigenkapitals eine Überschuldung ein. In beiden Fällen auferlegt das Gesetz den obersten Leitungsorganen besondere Pflichten.

Anders als das Gesetz orientiert sich die Unternehmenspraxis nicht primär am Eigenkapital, sondern an der Liquidität.¹ Umso erstaunlicher ist es, dass das Gesellschaftsrecht bislang keine ausdrückliche Regelung zur Liquiditätspla-

¹ Vgl. Thommen, 510, wonach die Liquidität für die Sicherheit und die Existenz des Unternehmens eine „unbedingte Notwendigkeit“ darstellt.

nung enthielt.² Eine gewisse gesellschaftsrechtliche Relevanz kam dieser indirekt aufgrund des Rechnungslegungsrechts sowie der Pflicht zur Finanzplanung zu.³

Das am 1. Januar 2023 in Kraft tretende neue Aktienrecht⁴ will der Liquidität mehr Aufmerksamkeit geben, indem es einen neuen Tatbestand der drohenden Zahlungsunfähigkeit schafft. Dieser wird den beiden bisherigen, konzeptionell gleichbleibenden Tatbeständen des Kapitalverlusts und der Überschuldung vorangestellt. Dabei wird jeder Tatbestand in einem eigenen Gesetzesartikel geregelt: Art. 725 nOR widmet sich der drohenden Zahlungsunfähigkeit (unten [II.](#)), die Regelung des Kapitalverlusts (ehemals Art. 725 Abs. 1 aOR) wird in den neuen Art. 725a nOR verschoben (unten [III.](#)) und die Überschuldung (bis anhin Art. 725 Abs. 2 aOR) findet sich neu in Art. 725b nOR (unten [IV.](#)).

Die nachfolgenden Ausführungen beleuchten die Pflichten des Verwaltungsrats in der finanziellen Krise der Gesellschaft gemäss neuem Aktienrecht. Sie gelten grundsätzlich auch für die GmbH. Nicht näher eingegangen wird auf andere in der finanziellen Notlage der Gesellschaft wichtige Aspekte, wie z.B. die paulianischen Anfechtungsklagen oder strafrechtliche Aspekte.

II. Drohende Zahlungsunfähigkeit

Das Gesetz bezeichnet den neu geschaffenen Tatbestand als drohende Zahlungsunfähigkeit (vgl. die Marginalie zu Art. 725 nOR). In Tat und Wahrheit widmet sich die neue Bestimmung aber generell der Liquidität. Während ihr Absatz 1 den Verwaltungsrat zur Überwachung der Zahlungsfähigkeit verpflichtet, stipuliert Absatz 2 besondere Pflichten bei einer drohenden Zahlungsunfähigkeit.⁵

² Immerhin verpflichtet Art. 961 Ziff. 2 OR grössere Unternehmen dazu, als Teil der Jahresrechnung eine Geldflussrechnung zu erstellen. Sethe, 430 f.

³ Vgl. dazu unten [II.1.](#)

⁴ Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) Änderung vom 19. Juni 2020, BBl 2020, 4005 ff. (zit. als „nOR“). Das Gesetz stützt sich auf die Botschaft des Bundesrates zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht) vom 23. November 2016, BBl 2016, 399 ff. sowie den dazugehörigen Entwurf (zit. als „E-OR“), resp. Vorentwurf (zit. als „VE-OR“).

⁵ Vgl. zu den Pflichten bei drohender Zahlungsunfähigkeit unten [II.2.](#)

1. Pflicht zur Überwachung der Zahlungsfähigkeit (Art. 725 Abs. 1 nOR)

Art. 725 Abs. 1 nOR verlangt, dass der Verwaltungsrat die Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft überwacht. Damit verlangt das Gesetz nichts anderes, als dass der Verwaltungsrat jederzeit ein Bild darüber hat, ob die Gesellschaft ihre Zahlungspflichten fristgerecht erfüllen kann.⁶ Diese Erkenntnis wird der Verwaltungsrat nur erlangen können, wenn die Gesellschaft über eine ihrer finanziellen Situation adäquate Liquiditätsplanung verfügt.⁷ Somit verpflichtet diese Bestimmung den Verwaltungsrat zur Liquiditätsplanung, ohne es ausdrücklich zu stipulieren.

In einer finanziellen Krise sind die Anforderungen an einen Liquiditätsplan höher als bei gutem Geschäftsgang. Üblicherweise ist in der Krise zu verlangen, dass die Gesellschaft über einen Liquiditätsplan verfügt, der wöchentlich aktualisiert wird⁸ und die während der nächsten drei Monaten zu erwartenden Zahlungsströme auf Wochenbasis abbildet.⁹ Die danach, bis zu einem Jahr zu erwartenden Zahlungsströme werden in der Regel auf Monatsbasis abgebildet. Nur so kann der Verwaltungsrat erkennen, ob z.B. die Löhne des laufenden und nächsten Monats, die quartalsweise fällig werdenden Mieten oder Sozialversicherungsbeiträge, der 13. Monatslohn, Versicherungsprämien oder andere kritische Verbindlichkeiten fristgerecht bezahlt werden können. Damit ist der Liquiditätsplan letztlich ein Instrument, um die Gesellschaft durch die Krise zu navigieren.¹⁰ Denn falls kritische Verbindlichkeiten nicht fristgerecht bezahlt werden können, kann dies sämtliche Sanierungsbemühungen zunichtemachen. Weiter dient eine Liquiditätsplanung auch dazu, unbewusste Gläubigerbevorzugungen zu verhindern. Es darf nicht passieren, dass mit den letzten Mitteln eine Finanzverbindlichkeit beglichen wird und danach kein Geld mehr für die Löhne vorhanden ist.¹¹

Die Pflicht zur Überwachung der Zahlungsfähigkeit nach Art. 725 Abs. 1 nOR entspricht dem, was der Verwaltungsrat im Rahmen der Finanzplanung und

⁶ GL.M. Böckli, Liquiditätsplan, 492 f.; Hachmann, 148 f.; Milani/Schürch, 521 f.; von der Crone, § 18 N 1414.

⁷ GL.M. Böckli, Liquiditätsplan, 492 f.; Handschin, N 470; Milani/Schürch, 522.

⁸ Art. 725 Abs. 1 VE-OR verlangte noch, dass der Verwaltungsrat einen „aktuellen Liquiditätsplan“ erstellt.

⁹ Vgl. ZK OR-Handschin, Art. 725, N 158.

¹⁰ Handschin, N 470; Milani/Schürch, 523.

¹¹ Vgl. Glanzmann, Haftungsrisiken, 270; ZK OR-Handschin, Art. 725, N 158.

-kontrolle schon unter bisherigem Recht vorkehren musste.¹² Eine implizite Pflicht zur Liquiditätsplanung ergibt sich nämlich einerseits bereits aus Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 OR.¹³ Danach ist die Finanzplanung eine unübertragbare und unentziehbare Aufgabe des Verwaltungsrats.¹⁴ Da uns die Betriebswirtschaftslehre lehrt, dass eine Finanzplanung notwendigerweise eine Liquiditätsplanung beinhaltet,¹⁵ ist der Verwaltungsrat aufgrund dieser Bestimmung letztlich dafür verantwortlich, dass die Gesellschaft eine Liquiditätsplanung hat.¹⁶ Die Einschränkung, dass die Finanzplanung nur erforderlich sei, sofern sie für die Führung der Gesellschaft notwendig ist, ist gemäss h.L. weitgehend bedeutungslos, da eine Finanzplanung für fast jede Gesellschaft notwendig ist.¹⁷

Das Erfordernis einer Liquiditätsplanung ergibt sich weiter auch aufgrund von Art. 958a Abs. 2 OR. Danach sind der Rechnungslegung Veräusserungswerte zugrunde zu legen, wenn die Einstellung der Tätigkeit oder von Teilen davon in den nächsten zwölf Monaten ab Bilanzstichtag beabsichtigt oder voraussichtlich nicht abwendbar ist. Die Einstellung der Geschäftstätigkeit ist insbesondere bei mangelnder Liquidität voraussichtlich nicht abwendbar. Um diese Prognose vornehmen zu können, wird die Gesellschaft nicht darum herum kommen, eine Liquiditätsplanung zu erstellen.¹⁸

Obwohl die Pflicht zur Überwachung der Zahlungsfähigkeit neu ausdrücklich im Sanierungsrecht eingeordnet ist, darf daraus nicht gefolgert werden, dass

¹² Druey/Druey Just/Glanzmann, § 13 Rz. 9; Glanzmann, Zahlungsunfähigkeit, 392; von der Crone, § 18 N 1413 f. Zum bisherigen Recht: Böckli, Aktienrecht, § 13 N 353 f.; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, § 30 N 39–45.

¹³ GLM. BSK OR II-Watter/Roth Pellanda, Art. 716a, N 17; von der Crone, § 18 N 1414; ZK OR-Bühler, Art. 716a, N 76.

¹⁴ Gemäss h.L. muss sich der Verwaltungsrat nicht nur um die Ausgestaltung der Finanzplanung kümmern, sondern um die Finanzplanung an sich. Vgl. ZK OR-Bühler, Art. 716a, N 76.

¹⁵ Boemle/Stolz, 151; Walz/Gramlich, 210, bezeichnen die Liquiditätsplanung als „Finanzplanung i.e.S.“.

¹⁶ GLM. Böckli, Liquiditätsplan, 492; Müller/Lipp/Plüss, 192, 197 f.; von der Crone/Angstmann, 22 f.; ZK OR-Bühler, Art. 716a, N 76.

¹⁷ Bertschinger, N 199; Böckli, Aktienrecht, § 13 N 354; BSK OR II-Watter/Roth Pellanda, Art. 716a, N 18.; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, § 30 N 43; Hachmann, N 226; Schenker, 486; von der Crone, § 18 N 1413 f. Dennoch folgte das Parlament bei der Aktienrechtsrevision nicht dem Bundesrat, der diesen Zusatz streichen wollte (vgl. Art. 716a Abs.1 Ziff. 3 E-OR).

¹⁸ Vgl. unten [II.2](#); Böckli, Finanznotlagerecht, 535; Simoniello, 546–548; BSK OR II-Neuhaus/Suter, Art. 958a, N 3, 5, passim; Handschin, N 127 f.

sie nur noch in der finanziellen Krise besteht.¹⁹ Vielmehr ist dieser Pflicht während der gesamten Lebensdauer der Gesellschaft nachzukommen.²⁰

2. Pflichten bei drohender Zahlungsunfähigkeit (Art. 725 Abs. 2 nOR)

Droht einer Gesellschaft die Zahlungsunfähigkeit, hat deren Verwaltungsrat weitere Handlungspflichten (Art. 725 Abs. 2 nOR). Vorab ist er in diesem Fall gehalten, Massnahmen zur Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit zu ergreifen. Ferner muss er, soweit erforderlich, weitere Massnahmen zur Sanierung der Gesellschaft treffen oder solche der Generalversammlung beantragen, soweit sie in deren Zuständigkeit fallen. Schliesslich soll er nötigenfalls sogar ein Gesuch um Nachlassstundung stellen. Bei all dem hat der Verwaltungsrat mit der gebotenen Eile zu handeln (Art. 725 Abs. 3 nOR).

a) *Begriff der drohenden Zahlungsunfähigkeit*

Der neue Tatbestand der drohenden Zahlungsunfähigkeit definiert weder den Begriff der Zahlungsunfähigkeit noch legt er fest, wann eine solche droht. Deshalb ist nachfolgend zu erörtern, wann überhaupt eine drohende Zahlungsunfähigkeit vorliegt.

Das Obligationenrecht und andere Gesetze verwenden den Begriff der Zahlungsunfähigkeit an anderen Stellen schon seit langer Zeit.²¹ Für die Begriffsbestimmung im vorliegenden Zusammenhang ist eine Anlehnung an Art. 83 Abs. 1 OR naheliegend, weil diese Norm grundsätzlich auch für das Gesellschaftsrecht gilt.²² Gemäss der diesbezüglichen bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt eine Zahlungsunfähigkeit vor, wenn ein Schuldner dauernd bzw. für absehbare Zeit unfähig ist, seine Gläubiger zu befriedigen.²³ Hingegen stellt die bloss vorübergehende Unmöglichkeit, fällige Forderungen zu tilgen, noch keine Zahlungsunfähigkeit im Sinne dieser Bestimmung dar.²⁴ Eine ähnliche Bedeutung wird dem Begriff im Zusammenhang mit Art. 191 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889 (SchKG, SR 281.1)

¹⁹ Druey/Druey Just/Glanzmann, § 8 Rz. 154.

²⁰ Glanzmann, Zahlungsunfähigkeit, 391; Böckli, Aktienrecht, § 13 N 353; Müller/Lipp/Plüss, 197 f.; Sethe, 431; von der Crone, § 18 N 1413.

²¹ Vgl. z.B. Art. 83 Abs. 1 OR, Art. 316 Abs. 2 OR, Art. 496 OR, Art. 165 Ziff. 1 Abs. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0), Art. 167 StGB, Art. 191 Abs. 1 SchKG, Art. 206 Abs. 3 SchKG und Art. 214 SchKG.

²² Art. 7 des Schweizerischen Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210).

²³ BGE 68 II 177 (Regeste); 105 II 28 E. 1. Im Urteil des Bundesgerichts 5A_606/2014 vom 19. November 2014 E. 3.1, spricht das Gericht von „unabsehbarer“ Zeit.

²⁴ BGE 68 II 177, 179.

zugeschrieben.²⁵ Schliesslich wird der Begriff der Zahlungsunfähigkeit auch in der Botschaft zu Art. 725 Abs. 2 nOR im Wesentlichen gleich interpretiert.²⁶ Aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass Zahlungsunfähigkeit im Sinne von Art. 725 Abs. 2 nOR ein dauerndes Unvermögen der Gesellschaft voraussetzt, ihren fälligen finanziellen Verpflichtungen nachzukommen. Ein vorübergehender Liquiditätsengpass begründet hingegen noch keine Zahlungsunfähigkeit im Sinne dieser Bestimmung.²⁷

Abzulehnen ist eine Gleichsetzung der Zahlungsunfähigkeit mit der Überschuldung.²⁸ Bei der Überschuldung handelt es sich um einen bilanziellen Zustand, während bei der Zahlungsunfähigkeit die Liquiditätsdeckung in zeitlicher Hinsicht beurteilt wird. Eine überschuldete Gesellschaft kann durchaus (zumindest kurz- und mittelfristig) noch zahlungsfähig sein und eine zahlungsunfähige Gesellschaft muss nicht überschuldet sein.²⁹

Die Beurteilung, ob eine Zahlungsunfähigkeit vorliegt, erfordert eine Prognose darüber, ob es sich bei einer aktuellen Zahlungsschwierigkeit um einen vorübergehenden Liquiditätsengpass³⁰ oder um einen Dauerzustand und damit eine Zahlungsunfähigkeit handelt. Die entscheidende Frage ist, wann dieser Dauerzustand anzunehmen ist oder, negativ formuliert, ab wann nicht mehr davon ausgegangen werden darf, dass die Gesellschaft je wieder genügend Liquidität haben wird, um ihre fälligen Verbindlichkeiten zu erfüllen. Um diese Frage zu beantworten ist vorab der relevante, „absehbare“³¹ Zeithorizont zu bestimmen. Dazu könnte auf Art. 958a Abs. 1 OR zurückgegriffen werden, wonach für die Prüfung der Fortführungsfähigkeit ein Zeitraum von zwölf Monaten relevant ist.³² Im Umkehrschluss liesse sich argumentieren, dass längere Zeiträume für die Beurteilung der Liquidität nicht relevant sein können. Andererseits ist zu beachten, dass Art. 725b Abs. 4 Ziff. 2 nOR im Falle einer Über-

²⁵ BSK SchKG-II Brunner/Boller/Fritschi, Art. 191, N 2; Kälin, Zahlungsunfähigkeit, 138 f. Vgl. auch BGE 5A_606/2014 E. 3.1.

²⁶ BBl 2016, 573 f. gestützt auf eine zivilprozessrechtliche Interpretation des Begriffs in BGE 111 II 206 E. 1.

²⁷ Glanzmann, Zahlungsunfähigkeit, 388. Gl.M. Milani/Schürch, 525; von der Crone, § 23 N 1993; Böckli, Liquiditätsplan, 493; ZK OR-Bühler, Art. 717, N 77.

²⁸ So aber BGE 104 IV 77 E. 2 bezüglich der Zahlungsunfähigkeit gemäss Art. 167 StGB (anders das Urteil des Bundesgerichts 6P.180/2000 vom 9. Mai 2001 E. 2). Vgl. hierzu BSK StGB II-Hagenstein, Art. 167, N 6 m.w.H. Zur Überschuldung vgl. unten [IV.1](#).

²⁹ Böckli, Aktienrecht, § 13 N 748; Kälin, Zahlungsunfähigkeit, 137.

³⁰ Im deutschen Recht wird auch von Zahlungsstockung gesprochen. Vgl. Hübert, 59 f.

³¹ Vgl. BGE 105 II 28 E. 1.

³² Vgl. dazu unten [II.2.b](#)).

schuldung eine Frist von maximal 90 Tagen für die stille Sanierung einräumt.³³ Daraus könnte argumentiert werden, dass dies der maximale Zeithorizont für die Dauer eines Liquiditätsengpasses sei. Gleichzeitig ist gestützt darauf die in Anlehnung an das deutsche Recht vertretene Auffassung abzulehnen, dass eine Zahlungsunfähigkeit schon dann vorliegen soll, wenn der Schuldner nicht in der Lage sei, zumindest 90% seiner fälligen Verbindlichkeiten innert drei Wochen zu bezahlen.³⁴ In der Praxis zeigt sich aber, dass schon manche Gesellschaft, die letztlich erfolgreich saniert werden konnte, mit Liquiditätsengpässen kämpfen musste, die wesentlich länger als drei Monate dauerten. Dies gilt insbesondere, wenn z.B. Finanzgläubiger ihre Forderungen nur auf Zusehen hin stunden, d.h., keine formelle Stillhaltevereinbarung abschliessen. Nach der hier vertretenen Auffassung ist eine fixe Frist nicht nur deshalb abzulehnen, sondern auch, weil eine „dauernde Unmöglichkeit“ solange nicht vorliegt, als eine Refinanzierung möglich erscheint.

Damit stellt sich die Folgefrage, wie hoch die Wahrscheinlichkeit einer erfolgreichen Refinanzierung sein muss, damit keine dauernde Unmöglichkeit anzunehmen ist. In Anlehnung an die Beurteilung der Fortführungsfähigkeit gemäss Art. 958a Abs. 2 OR ist nach dem hier eingenommenen Standpunkt eine Refinanzierung immer dann nicht mehr als möglich zu betrachten, wenn klare Anzeichen erkennbar sind, dass diese voraussichtlich nicht stattfinden kann.³⁵ Somit liegt eine Zahlungsunfähigkeit im Sinne von Art. 725 Abs. 2 nOR vor, wenn die Gesellschaft ihre fälligen finanziellen Verpflichtungen nicht erfüllen kann und klare Anzeichen erkennbar sind, dass eine Refinanzierung voraussichtlich nicht stattfinden kann.

Da Art. 725 Abs. 2 nOR das Eintreten der Rechtsfolgen nicht an die Zahlungsunfähigkeit, sondern an die *drohende* Zahlungsunfähigkeit knüpft, ist noch die weitere Prognose zu stellen, ob in Zukunft eine Zahlungsunfähigkeit droht. Dabei stellen sich wiederum zwei Fragen, nämlich innert welcher Frist eine Zahlungsunfähigkeit eintreten muss und bei welcher Eintretenswahrscheinlichkeit von einer Drohung auszugehen ist.

Während der Vorentwurf für die Prüfung der Zahlungsunfähigkeit eine generelle Periode von zwölf Monaten vorsah,³⁶ wurde diese Frist im Entwurf ausser für Gesellschaften, die der ordentlichen Revision unterliegen, auf sechs Monate verkürzt³⁷ und schliesslich im Gesetz gänzlich weggelassen. Da sich aus

³³ Vgl. dazu unten [IV.3.b](#).

³⁴ Kälin, Zahlungsunfähigkeit, 139 f.

³⁵ Vgl. unten [II.2.b](#).

³⁶ Art. 725 Abs. 1 VE-OR.

³⁷ Art. 725 Abs. 1 E-OR.

den Verhandlungsprotokollen des Parlaments nicht ergibt, weshalb die Frist gestrichen worden ist,³⁸ ist nach der hier vertretenen Auffassung in Analogie zu Art. 958a Abs. 2 OR die Frist von zwölf Monaten massgebend.³⁹ Dies ist auch deswegen angezeigt, weil beim Eintritt der Zahlungsunfähigkeit in der Regel die Fortführungsfähigkeit entfallen wird.⁴⁰ Somit ist der Tatbestand von Art. 725 Abs. 2 nOR dann erfüllt, wenn die Zahlungsunfähigkeit innerhalb der nächsten zwölf Monate einzutreten droht.

Damit ist abschliessend zu klären, wann sich die Möglichkeit des Eintritts einer Zahlungsunfähigkeit zu einem Drohen verdichtet. Nach der hier dargelegten Meinung begründet nicht jede Eintretensmöglichkeit ein Drohen. Vielmehr muss der Eintritt sehr wahrscheinlich sein, damit dieser droht. Dies ergibt sich auch daraus, weil der Entwurf die Handlungspflicht des Verwaltungsrats noch an das Bestehen einer begründeten Besorgnis des Eintritts einer Zahlungsunfähigkeit anknüpfte, was eine weniger hohe Eintretenswahrscheinlichkeit voraussetzt.⁴¹ Somit liegt eine drohende Zahlungsunfähigkeit im Sinne von Art. 725 Abs. 2 nOR nur dann vor, wenn es sehr wahrscheinlich ist, dass die Gesellschaft innerhalb der nächsten zwölf Monate ihre fälligen finanziellen Verpflichtungen nicht mehr erfüllen kann und klare Anzeichen erkennbar sind, dass eine Refinanzierung voraussichtlich nicht mehr stattfinden kann.

b) Abgrenzung zur mangelnden Fortführungsfähigkeit

Es stellt sich die Frage, wie sich die drohende Zahlungsunfähigkeit zur Fortführungsfähigkeit gemäss Rechnungslegungsrecht verhält. Gemäss Art. 958a Abs. 2 OR sind der Rechnungslegung Veräusserungswerte zugrunde zu legen, wenn die Einstellung der Tätigkeit oder von Teilen davon in den nächsten zwölf Monaten ab Bilanzstichtag beabsichtigt oder voraussichtlich nicht abwendbar ist. Die Einstellung der Geschäftstätigkeit ist insbesondere bei mangelnder Liquidität voraussichtlich nicht abwendbar.⁴² Es ist umstritten, welche Anforderungen an die Verfügbarkeit von Liquidität zu stellen sind. Gemeinhin wird aber davon ausgegangen, dass eine Umstellung auf Veräusserungswerte erst erforderlich wird, wenn klare Anzeichen erkennbar sind, dass die Liquidität für die Fortführung der Geschäftstätigkeit voraussichtlich nicht ausreichen

³⁸ Vgl. AB 2018 N 1134 f. 1147.

³⁹ ZK OR-Handschin, Art. 725, N 157.

⁴⁰ Vgl. unten [II.2.b\)](#).

⁴¹ Vgl. Art. 725 Abs. 1 E-OR.

⁴² ZK OR-Handschin, Art. 725, N 157; Böckli, Aktienrecht, § 13 Rz. 768 f.; BSK OR II-Wüstiner, Art. 725, N 32.

wird.⁴³ Dies ist noch nicht bei jedem Liquiditätsengpass der Fall.⁴⁴ Damit ist für die Annahme der Fortführungsfähigkeit insbesondere nicht erforderlich, dass die Liquidität für die zwölf Monate ab Bilanzstichtag gesichert ist.⁴⁵

Sofern der Gesellschaft der Eintritt der Zahlungsunfähigkeit droht, wird in den meisten Fällen die Einstellung der Geschäftstätigkeit oder Teilen davon voraussichtlich nicht mehr abwendbar sein.⁴⁶ Dies bedeutet, dass die Rechnungslegung auf Veräusserungswerte umzustellen ist.⁴⁷ Weil die Umstellung auf Veräusserungswerte meistens zu einem wesentlich tieferen Eigenkapital führt,⁴⁸ dürfte eine drohende Zahlungsunfähigkeit oft Anlass zur begründeten Besorgnis einer Überschuldung geben.⁴⁹ In diesem Fall muss der Verwaltungsrat auch die nach Art. 725b nOR erforderlichen Massnahmen einleiten, sofern die Zahlungsfähigkeit nicht wieder hergestellt werden kann.⁵⁰

⁴³ Botschaft vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht), BBl 2008, 1589 ff., 1700; HK Privatrecht-Lipp, Art. 958a, N 5-7; Knecht/Keller, 127; Veb.ch Praxiskommentar-Müller/Henry/Barmettler, Art. 958a OR, N 8; ZK OR-Handschein, Art. 725, N 157. Einen wohl etwas höheren Standard verlangt das Swiss GAAP FER Rahmenkonzept, Rz. 6, wonach die Fortführungsfähigkeit zu verneinen ist, falls die Auflösung „mit hoher Wahrscheinlichkeit“ nicht abgewendet werden kann. Einen tieferen Standard vertreten dagegen Behr/Leibfried, 75, nach denen die Fortführungsfähigkeit nur so lange ohne Weiteres angenommen werden darf, als dass keinerlei Anzeichen dafür bestehen, dass die Unternehmensfortführung bis zur Vorlage des nächsten Jahresabschlusses gefährdet ist. Schenker/Grand, 4, sprechen davon, dass die Finanzierung „gesichert“ sein müsse.

⁴⁴ BBl 2016, 574; Böckli, OR-Rechnungslegung, N 126; Glanzmann, Sanierung, 392; von der Crone, § 18 N 1993.

⁴⁵ BBl 2008, 1700; Böckli, Finanznotlagerecht, 535.

⁴⁶ Gl.M. ZK OR-Handschein, Art 725, N 157.

⁴⁷ Art. 958a Abs. 2 OR.

⁴⁸ Vgl. unten [IV.1.](#)

⁴⁹ Glanzmann, Bilanzstichtag, 269; Handschein, N 128.

⁵⁰ Glanzmann, Sanierung, 476. Gl.M. Simoniello, 549. Bzgl. der Regelung im E-OR Böckli, Finanznotlagerecht, 536.

c) *Pflichten des Verwaltungsrats bei drohender Zahlungsunfähigkeit*

aa) *Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit und Ergreifen von Sanierungsmassnahmen*

Wenn die Zahlungsunfähigkeit droht, muss der Verwaltungsrat Massnahmen zur Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit ergreifen (Art. 725 Abs. 1 Satz 1 nOR). Dazu müssen die Zahlungsströme der Gesellschaft wieder ins Gleichgewicht gebracht werden, indem Liquidität entweder neu oder schneller verfügbar gemacht oder deren Abfluss gestoppt bzw. verzögert wird. Oft bedarf es einer Kombination verschiedener Massnahmen.

Die Erfahrung zeigt, dass es meist einfacher ist, den Verbrauch der Liquidität anzupassen, indem z.B. gewisse Ausgaben nicht mehr getätigt werden oder die Fälligkeit von Verbindlichkeiten hinausgeschoben wird. Bezüglich Kreditoren kann dies durch ein Strecken der Zahlungsfristen oder den Abschluss von Abzahlungsvereinbarungen erreicht werden. Auch kann es angezeigt sein, mit Finanzgläubigern eine Stillhaltevereinbarung abzuschliessen.⁵¹ Diese Vereinbarungen sehen auch oft vor, dass bestehende Kreditlinien offen bleiben und weiterhin beansprucht werden können. Sollte dies für die Wiederherstellung der Zahlungsfähigkeit nicht ausreichen, dann bedarf es unter Umständen eines Überbrückungskredits.⁵² Weiter kann die Gesellschaft auch versuchen, die Zahlungsfristen von Debitoren zu verkürzen bzw. diese in einem Factoring zu monetarisieren, Vorauszahlungen einzufordern oder nicht betriebsnotwendige Aktiven zu veräussern.⁵³

Der Verwaltungsrat muss nebst der Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit weitere Massnahmen zur Sanierung der Gesellschaft treffen, soweit solche erforderlich sind (Art. 725 Abs. 1 Satz 2 nOR). Dies dürfte in dieser Situation oft der Fall sein, weil ja die Gesellschaft von einer Zahlungsunfähigkeit bedroht ist.⁵⁴ Zu den möglichen Sanierungsmassnahmen gehören die operative Sanierung der Gesellschaft oder auch die direkte Stärkung des Eigenkapitals.⁵⁵ Um eine drohende Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen, müssen sich die Sanierungsmassnahmen positiv auf die Liquidität auswirken, was z.B. bei einer Auflösung stiller Reserven nicht der Fall ist.⁵⁶ Der Königsweg dürfte die Kapital-

⁵¹ Vgl. Wolf, 43.

⁵² Vgl. Glanzmann, Sanierungsdarlehen, 261–268.

⁵³ Milani/Schürch, 528.

⁵⁴ Milani/Schürch, 528.

⁵⁵ Vgl. unten [III.2.b\).](#)

⁵⁶ Gl.M. Milani/Schürch, 528.

erhöhung in bar sein. Doch kann z.B. auch ein Debt/Equity-Swap wegen des Wegfalls von Verbindlichkeiten einen positiven Effekt auf die verfügbare Liquidität haben⁵⁷ oder zumindest dazu beitragen, dass die Gesellschaft wieder kreditfähig wird. Soweit die vom Verwaltungsrat beschlossenen Massnahmen in den Kompetenzbereich der Generalversammlung fallen, muss diese darüber befinden.

Es ist zu beachten, dass der Verwaltungsrat schon aufgrund seiner allgemeinen Pflicht zur sorgfältigen Geschäftsführung verpflichtet ist, Massnahmen zur Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit bzw. zur Sanierung der Gesellschaft zu ergreifen.⁵⁸ Diese Pflichten hat er nicht erst, wenn der Gesellschaft die Zahlungsunfähigkeit droht. Nach der hier vertretenen Auffassung ändert Art. 725 Abs. 2 nOR nichts an diesen Pflichten.⁵⁹

bb) Gesuch um Nachlassstundung

Schliesslich verpflichtet das Gesetz den Verwaltungsrat auch dazu, *nötigenfalls* ein Gesuch um Nachlassstundung einzureichen (Art. 725 Abs. 2 Satz 3 nOR). Art. 716a Abs. 1 Ziff. 7 nOR stellt klar, dass es sich dabei um eine unentziehbare und unübertragbare Aufgabe des Verwaltungsrats handelt.

Es ist das erste Mal, dass das Gesetz den Verwaltungsrat ausdrücklich zur Stellung eines Nachlassstundungsgesuchs verpflichtet. Bis anhin galt die Einleitung eines Nachlassverfahrens als Privileg, das als Alternative zur Konkursöffnung auf Antrag des Verwaltungsrats oder auch von Amtes wegen gewährt werden konnte.⁶⁰ Daneben ist zumindest seit der SchKG-Revision von 2014 anerkannt, dass ein Gesuch um Nachlassstundung auch dann gestellt werden kann, wenn die Gesellschaft nicht überschuldet ist und deshalb kein Konkursgrund vorliegt.⁶¹ Gewisse Stimmen aus der Lehre fordern nun, dass in diesem Fall die Gewährung der provisorischen Nachlassstundung nur noch zulässig sei, wenn die Gesellschaft von einer drohenden Zahlungsunfähigkeit betroffen ist.⁶² Nach der hier vertretenen Auffassung wird das Recht, ein Nachlassverfahren alleine gestützt auf Art. 293 SchKG einzuleiten, durch Art. 725 Abs. 2 nOR

⁵⁷ A.M. Milani/Schürch, 529.

⁵⁸ Statt aller Böckli, Aktienrecht, § 13 N 346–354; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, § 30 N 39–44; von der Crone, § 18 N 1413 f.

⁵⁹ Gl.M. Forstmoser/Küchler, Art. 725, N 6; Knecht/Keller, 134; Milani/Schürch, 529; von der Crone, § 23 N 1992.

⁶⁰ Art. 173a SchKG.

⁶¹ Glanzmann, Sanierungsrecht, 243; BSK SchKG II-Bauer/Lugginbühl, Art. 293, N 22a; Mül-ler/Wohl, 151 m.w.H.

⁶² Milani/Schürch, 530.

nicht derogiert, denn der Gesetzgeber wollte den Anwendungsbereich der Nachlassstundung nicht einschränken, sondern eher ausweiten.⁶³ Somit verpflichtet Art. 725 Abs. 2 nOR den Verwaltungsrat, in gewissen Fällen ein Stundungsgesuch zu stellen, ohne ihn aber davon abzuhalten, dies in anderen Fällen ebenfalls zu tun.⁶⁴ Deswegen ist für ein Gesuch um Nachlassstundung auch unter neuem Aktienrecht nicht erforderlich, dass die Gesellschaft überschuldet oder von einer Zahlungsunfähigkeit bedroht ist.

Es stellt sich die Frage, wann ein Gesuch um Nachlassstundung notwendig ist und damit vom Verwaltungsrat eingereicht werden muss. Nach der Struktur des Gesetzes ist dies der Fall, wenn die Gesellschaft die drohende Zahlungsunfähigkeit nicht anderweitig abwenden kann, also die gewöhnlichen Sanierungsmassnahmen nicht zielführend sind.⁶⁵ Da in den allermeisten Fällen, in denen die Gesellschaft von einer Zahlungsunfähigkeit bedroht ist und diese nicht abwenden kann, auch ein Konkursgrund vorliegen dürfte,⁶⁶ stellt sich die Folgefrage, ob der Verwaltungsrat zwingend ein Stundungsgesuch stellen muss oder ob er auch die Konkurseröffnung beantragen darf. Letztlich ist dies die Frage danach, ob der Verwaltungsrat versuchen muss, das Unternehmen zu retten, oder ob er nach dem Prinzip „*après moi, le déluge*“ vorgehen darf. Hätte der Gesetzgeber eine allgemeine Regel „zuerst Nachlassstundung, dann Konkurs“ einführen wollen, dann hätte er dies insbesondere auch bei der Überschuldung in Art. 725b Abs. 3 nOR verankern müssen. Diese Norm begründet aber nur die Pflicht, das Gericht zu benachrichtigen, und begnügt sich mit einem allgemeinen Verweis auf Art. 173a SchKG, wonach eine provisorische Nachlassstundung auf Antrag der Gesuchstellerin oder von Amtes wegen zu gewähren sei. Somit ist davon auszugehen, dass der Verwaltungsrat zumindest in all den Fällen, in denen auch ein Konkursgrund vorliegt, durch das Gesetz nicht ausdrücklich verpflichtet wird, ein Gesuch um Nachlassstundung zu stellen. Dasselbe gilt, wenn die Zahlungsunfähigkeit nicht mehr droht, sondern bereits eingetreten ist. In diesem Fall kann die Gesellschaft gestützt auf Art. 191 SchKG direkt die Konkurseröffnung beantragen. Ob sich in all diesen Fällen eine Pflicht zur Stellung eines Stundungsgesuchs aus der allgemeinen Pflicht zur sorgfältigen Geschäftsführung ergibt, weil erfahrungsgemäss der Schaden der Gläubiger in einem Nachlassverfahren viel geringer ausfällt als

⁶³ BBl 2016, 463. Vgl. z.B. auch die Erleichterung gemäss Art. 725a Abs. 3 nOR, die bei Einreichung eines Gesuchs um Nachlassstundung gewährt wird (vgl. unten [III.2.c](#)), oder die Begründung zur Aufhebung des Konkursaufschubs (vgl. unten [IV.2.b](#)).

⁶⁴ Gl.M. BSK SchKG II-Bauer/Lugginbühl, Art. 293, N 15a, 22a. Vgl. BBl 2016, 576.

⁶⁵ BBl 2016, 576. Gl.M. Milani/Schürch, 531.

⁶⁶ Vgl. oben [II.2.b](#).

im Konkurs,⁶⁷ kann an dieser Stelle nicht näher erörtert werden.⁶⁸ Eine ausdrückliche Pflicht zur Einreichung eines Stundungsgesuchs besteht somit nur dann, wenn bei einer nicht abwendbaren drohenden Zahlungsunfähigkeit kein Konkursgrund vorliegt. Interessanterweise kann das Nachlassverfahren aber selbst in diesem Fall in einem Konkurs münden, wenn entweder die Voraussetzungen für die Gewährung der Nachlassstundung nicht erfüllt sind⁶⁹ oder im späteren Verfahren die Konkurseröffnung als Pönale ausgesprochen wird.⁷⁰

Selbstverständlich sollte der Verwaltungsrat kein Nachlassstundungsgesuch stellen, wenn offensichtlich keine Aussicht auf Sanierung der Gesellschaft oder Bestätigung eines Nachlassvertrags besteht; in beiden Fällen dürfte nämlich das Gericht die Stundung nicht bewilligen.⁷¹ In allen anderen Fällen ist es dem Business Judgment des Verwaltungsrats überlassen, ob ein Gesuch um Nachlassstundung gestellt oder eine Konkurseröffnung beantragt wird.⁷²

Bei dieser Gelegenheit ist es angezeigt, sich kurz zu vergegenwärtigen, was ein Nachlassverfahren zu leisten vermag. Grundsätzlich ist zu akzeptieren, dass ein Nachlassverfahren gegenüber einer erfolgreichen stillen Sanierung gewisse Nachteile mit sich bringen kann, weil z.B. in vielen Verträgen ein Kündigungsgrund eintritt oder in der Nachlassliquidation das Risiko besteht, dass die Organe von Gläubigern zur Verantwortlichkeit gezogen werden können⁷³ und Transaktionen paulianisch anfechtbar sind.⁷⁴ Andererseits hat eine Nachlassstundung auch klare Vorteile, insbesondere wenn nicht absehbar ist, ob die Sanierung gelingen wird. So erzwingt sie eine relative Gleichbehandlung der Gläubiger und bietet einen gewissen Schutz vor Vollstreckungshandlungen. Hingegen hat eine Nachlassstundung nicht *per se* eine sanierende Wirkung. Dies gilt insbesondere, wenn die Finanzierung während der Stundung nicht gesichert ist. Immerhin eröffnet sie aber neue Möglichkeiten der Liquiditätsbeschaffung, weil z.B. ein Überbrückungskredit als Massekredit ausgestaltet werden kann, womit dessen Rückzahlung privilegiert ist.⁷⁵ Weiter kann Liquidität auch durch eine Veräusserung von Aktiven generiert werden, indem beispielsweise nicht betriebsnotwendige Aktiven verkauft oder ein verlustbringender Bereich abgestossen wird. Stimmen der Sachwalter oder das

⁶⁷ Glanzmann, Sanierung, 472 f.; Müller-Ganz, 243 f.; Müller/Wohl, 147 f.

⁶⁸ Vgl. auch unten [IV.2.b](#).

⁶⁹ Art. 293a Abs. 3 SchKG.

⁷⁰ Art. 296b, Art. 298 und Art. 309 SchKG.

⁷¹ Art. 293a Abs. 3 SchKG.

⁷² Ähnlich Milani/Schürch, 531.

⁷³ BGE 122 III 166 E. 3; Böckli, § 18 N 283; von der Crone, N 1889.

⁷⁴ Art. 331 Abs. 1 SchKG.

⁷⁵ Art. 310 Abs. 2 SchKG. Vgl. dazu Glanzmann, Pflichten, 20 f.

Nachlassgericht einem solchen Geschäft zu, dann ist nicht nur dessen paulianische Anfechtung ausgeschlossen,⁷⁶ sondern faktisch auch das Verantwortlichkeitsrisiko der Leitungsorgane bedeutend kleiner, denn die Aufgabe des Sachwalters und des Gerichts ist es ja gerade, sicherzustellen, dass keine Gläubiger geschädigt werden. Schliesslich kann das Ziel eines Nachlassverfahrens auch der Abschluss eines ordentlichen Nachlassvertrags sein, womit Gläubiger mittels Mehrheitsbeschlusses zu einem Teilverzicht oder einer Stundung ihrer Forderungen verpflichtet werden können, sofern das Nachlassgericht dem Nachlassvertrag ebenfalls zustimmt.⁷⁷

3. Würdigung

Es wird sich zeigen, welche Relevanz der neue Tatbestand der drohenden Zahlungsunfähigkeit erlangen wird. Aufgrund der obenstehenden Ausführungen zeigt sich, dass der Verwaltungsrat im Vergleich zu jenem Teil des geltenden Aktienrechts, der auch nach Inkrafttreten des neuen Art. 725 nOR anwendbar bleiben wird, nicht stärker in die Pflicht genommen wird. Somit ist fraglich, ob die neue Norm das Bewusstsein des Verwaltungsrats für die Bedeutung der Liquidität zu schärfen vermag. Dies wäre aber dringend notwendig, denn es ist erschreckend, wie oft finanziell angeschlagene Gesellschaften über keine adäquate Liquiditätsplanung verfügen. Deshalb ist es bedauerlich, dass der Gesetzgeber davon abgesehen hat, den Verwaltungsrat ausdrücklich zur Liquiditätsplanung zu verpflichten.⁷⁸ Auch hätte er den Weckruf, Massnahmen zur Wiederherstellung der Zahlungsfähigkeit bzw. zur Sanierung der Gesellschaft zu ergreifen, nicht erst bei einer drohenden Zahlungsunfähigkeit ertönen lassen sollen, sondern bereits beim Eintritt von Zahlungsschwierigkeiten. Diese liegen vor, wenn die Verbindlichkeiten nicht mehr innert der üblichen (evtl. erstreckten) Fristen bezahlt werden können. In diesem Zeitpunkt hat die Gesellschaft oft noch eine reelle Chance, die Zahlungsfähigkeit wieder herzustellen.⁷⁹ Zudem würde dann auch die schwierige Abgrenzung zwischen einem vorübergehenden Liquiditätsengpass und einer Zahlungsunfähigkeit obsolet.

⁷⁶ Art. 285 Abs. 3 SchKG und Art. 285 Abs. 4 nSchKG.

⁷⁷ Art. 305 f. SchKG.

⁷⁸ Anders noch Art. 725 Abs. 1 E-OR.

⁷⁹ Gl.M. Böckli, Finanznotlagerecht, 533.

III. Kapitalverlust

I. Tatbestand

Der Tatbestand des Kapitalverlusts (Art. 725a nOR; Art. 725 Abs. 1 aOR) wurde im Rahmen der Aktienrechtsrevision 2020 neu formuliert, entspricht aber konzeptionell weitgehend dem bisherigen Recht.⁸⁰

Nach Art. 725a Abs. 1 nOR liegt ein Kapitalverlust vor, wenn „die Aktiven abzüglich der Verbindlichkeiten die Hälfte der Summe aus Aktienkapital, nicht an die Aktionäre zurückzahlbarer gesetzlicher Kapitalreserve und gesetzlicher Gewinnreserve nicht mehr decken“. Weil einerseits die Differenz zwischen Aktiven und Verbindlichkeiten dem bilanziellen Eigenkapital entspricht und andererseits das Aktienkapital sowie die nicht an die Aktionäre zurückzahlbare gesetzliche Kapital- und Gewinnreserve dem geschützten Kapital entsprechen, gilt Folgendes: *Ein Kapitalverlust liegt vor, wenn das bilanzielle Eigenkapital kleiner ist als die Hälfte des geschützten Kapitals.*

Zum geschützten Kapital gehören (i) das Aktien- und ein etwaiges PS-Kapital, (ii) die gesetzliche Kapitalreserve und die gesetzliche Gewinnreserve i.e.S.⁸¹ im Betrag von zusammen 50% – bzw. bei Holdinggesellschaften 20% – des im Handelsregister eingetragenen Aktienkapitals sowie (iii) der volle Betrag der gesetzlichen Gewinnreserve für eigene Aktien im Konzern⁸² und der Aufwertungsreserve⁸³. Das Gesetz hat damit die unter dem bisherigen Recht geführte Diskussion, ob der in der Bilanz ausgewiesene Nominalbetrag oder nur der geschützte Teil der Reserven als Bemessungsbasis heranzuziehen sei, im Sinne der letzteren Auffassung entschieden.⁸⁴

Teilweise wird der Kapitalverlust auch als qualifizierte Unterbilanz oder als hälftiger Kapitalverlust bezeichnet. Beide Bezeichnungen sollten vermieden werden, da es sich beim Kapitalverlust um einen gesetzlich klar definierten Begriff handelt.⁸⁵

⁸⁰ Gl.M. Forstmoser/Küchler, Art. 725a, N 5 f.

⁸¹ Als gesetzliche Gewinnreserve i.e.S. wird die gesetzliche Gewinnreserve gemäss Art. 672 nOR bezeichnet; vgl. Druey/Druey Just/Glanzmann, § 8 Rz. 19 f.

⁸² Art. 659b Abs. 2 i.V.m. Art. 671 Abs. 4 nOR. Vgl. zu deren Schutz Druey/Druey Just/Glanzmann, § 8 Rz. 88–91.

⁸³ Art. 725c Abs. 3 nOR.

⁸⁴ Zu den Auffassungen in Lehre und Rechtsprechung unter bisherigem Recht: Glanzmann, Sanierung, Fn. 25 f.

⁸⁵ Vgl. Marginalie zu Art. 725a nOR.

Grundlage für die Beurteilung, ob ein Kapitalverlust vorliegt, ist der Einzelabschluss nach Obligationenrecht, also die nach den Grundsätzen ordnungsgemässer Rechnungslegung erstellte Bilanz.⁸⁶ Massgebend ist grundsätzlich die letzte Jahresbilanz zu Fortführungswerten. Selbstredend ist die Bilanz zu Veräusserungswerten zu erstellen, wenn die Fortführungsfähigkeit oder der Fortführungswille nicht mehr gegeben sind.⁸⁷ Nicht relevant sind ein etwaiger Einzelabschluss nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard⁸⁸ oder ein konsolidierter Abschluss⁸⁹.

Wenn die Rechnungslegung in einer Fremdwährung erfolgt, das Aktienkapital aber in Schweizer Franken denominiert ist, stellen sich für die Beurteilung, ob ein Kapitalverlust vorliegt, besondere Fragen, auf die vorliegend nicht eingegangen werden kann.⁹⁰ Die damit verbundenen Probleme können aber vermieden werden, wenn das Aktienkapital in der gleichen ausländischen Währung wie die Rechnungslegung denominiert ist.⁹¹

Liegt gemäss der letzten Jahresbilanz kein Kapitalverlust vor, so darf der Verwaltungsrat dennoch nicht untätig bleiben, wenn er während des Geschäftsjahrs eine begründete Besorgnis eines Kapitalverlusts erlangt. In diesem Fall ist er nach h.L. verpflichtet, einen Zwischenabschluss zu erstellen und zu ermitteln, ob ein Kapitalverlust vorliegt.⁹²

Eine Besonderheit besteht für Gesellschaften, die einen gemäss Art. 3 aCovid-19-SBÜV verbürgten Kredit aufgenommen haben. Diese Schulden im Betrag von max. CHF 500'000 sind bei der Berechnung eines Kapitalverlusts nicht als Verbindlichkeiten zu berücksichtigen, d.h., sie dürfen für diesen Zweck zum Eigenkapital gezählt werden (Art. 24 aCovid-19-SBÜV bzw. Art. 24 Covid-19-SBÜG). Gleiches gilt für Darlehen, die ein Kanton in Anwendung der Covid-19-HärtefallVO gewährt, verbürgt oder garantiert hat (Art. 21 Covid-19-HärtefallVO).⁹³

⁸⁶ Druey/Druey Just/Glanzmann, § 8 Rz. 113; von der Crone, § 23 N 1997. Zum bisherigen Recht: Böckli, Aktienrecht, § 13 N 735 f.; BSK OR II-Wüstiner, Art. 725, N 37 f.

⁸⁷ Art. 958a Abs. 2 OR und ausdrücklich Art. 725b Abs. 1 Satz 3 nOR bezüglich des Zwischenabschlusses bei begründeter Besorgnis einer Überschuldung. Vgl. dazu auch oben [II.2.b](#).

⁸⁸ Art. 962 OR.

⁸⁹ Art. 963 OR.

⁹⁰ Vgl. dazu Böckli, OR-Rechnungslegung, N 153 f.; Buchmann/Duss/Handschin, 828; Loser, Fremdwährung, passim.

⁹¹ Vgl. dazu Art. 621 Abs. 2 nOR.

⁹² Von der Crone § 23 N 1998. Zum bisherigen Recht: Böckli, Aktienrecht, § 13 N 723; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, § 50 N 198; HK Privatrecht-Plüss/Facincani-Kunz, Art. 725, N 5; ZK OR-Handschin, Art. 725, N 68.

⁹³ Glanzmann, Covid-19-Solidarbürgschaftsverordnung, 274 f. Gl.M. Knecht/Keller, 131.

2. Handlungspflichten des Verwaltungsrates

a) *Beseitigung des Kapitalverlusts*

Weist die Gesellschaft einen Kapitalverlust auf, dann ist der Verwaltungsrat gehalten, Massnahmen zu dessen Beseitigung zu ergreifen (Art. 725a Abs. 1 Satz 1 nOR). Dabei muss der Verwaltungsrat mit der gebotenen Eile handeln (Art. 725a Abs. 4 nOR). Anders als nach bisherigem Recht muss der Verwaltungsrat also nicht mehr primär die Gesellschaft sanieren, sondern den Kapitalverlust eliminieren. Sanierungsmassnahmen sind nur zu treffen, sofern diese erforderlich sind.⁹⁴

Wie erwähnt, liegt ein Kapitalverlust vor, wenn das bilanzielle Eigenkapital kleiner ist als die Hälfte des geschützten Kapitals.⁹⁵ Somit lässt sich ein Kapitalverlust beseitigen, indem entweder das bilanzielle Eigenkapital erhöht oder das geschützte Kapital reduziert wird. Beides kann durch rein bilanzkosmetische Massnahmen erreicht werden, ohne dass sich dabei das tatsächliche Eigenkapital verändert. In diesen Fällen resultiert aus der Beseitigung des Kapitalverlusts kein höheres Haftungssubstrat für die Gläubiger.

Das bilanzielle Eigenkapital wird ohne Veränderung des tatsächlichen Eigenkapitals erhöht, wenn stille Reserven aufgelöst werden. Dazu gehört auch die Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen, die bei Vorliegen eines Kapitalverlusts oder einer Überschuldung bis maximal zum wirklichen Wert zulässig ist (Art. 725c nOR, vormals Art. 670 aOR).⁹⁶ Zu dieser Aufwertung ist anzumerken, dass der Aufwertungsbetrag doppelt so gross sein muss wie der zu beseitigende Kapitalverlust, da der aufgewertete Betrag als Aufwertungsreserve wieder in die Berechnungsbasis einfliesst.⁹⁷

Das geschützte Kapital kann ohne Veränderung des tatsächlichen Eigenkapitals herabgesetzt werden. Dies ist der Fall, wenn ein Jahresverlust oder Verlustvortrag mit den Reserven (Art. 674 Abs. 1 nOR) oder mit dem Aktienkapital (sog. deklarative Kapitalherabsetzung; Art. 653p nOR) verrechnet wird. Dabei ist zu beachten, dass das Gesetz eine Kaskade vorgibt, in welcher Reihenfolge Verluste mit den Reserven zu verrechnen sind (Art. 674 nOR). Sodann soll gemäss Botschaft eine deklarative Kapitalherabsetzung erst zulässig sein, wenn die Reserven vollständig ausgebucht sind.⁹⁸

⁹⁴ Vgl. unten [III.2.b](#)).

⁹⁵ Vgl. oben [III.1](#).

⁹⁶ Vgl. Loser, Aufwertung, 325 f.; von der Crone, § 14 N 683–687.

⁹⁷ Vgl. Glanzmann, Pflichten, 55 f.; Handschin, N 657–665; Loser, Aufwertung, 325 f.

⁹⁸ BBl 2016, 510.

b) *Ergreifen von Sanierungsmassnahmen*

Ist die Gesellschaft sanierungsbedürftig, dann muss der Verwaltungsrat nicht nur den Kapitalverlust beseitigen, sondern auch Sanierungsmassnahmen ergreifen (Art. 725a Abs. 1 Satz 2 nOR). Auch dabei hat der Verwaltungsrat mit der gebotenen Eile zu handeln (Art. 725a Abs. 4 nOR).

Die Sanierungspflicht war im bisherigen Recht noch die primäre Aufgabe des Verwaltungsrates (vgl. Art. 725 Abs. 1 aOR). Doch obwohl sie im neuen Recht erst an zweiter Stelle erwähnt wird und unter dem Vorbehalt der Erforderlichkeit steht, darf dies nicht darüber hinwegtäuschen, dass der Kapitalverlust gemäss seiner gesetzlichen Konzeption primär eine Mahnung an den Verwaltungsrat sein soll, die Gesellschaft zu sanieren.⁹⁹

Als Sanierungsmassnahmen gelten zunächst operative Massnahmen, die eine Reduktion des Aufwands oder eine Erhöhung des Ertrags bewirken (z.B. Reduktion von Mietflächen, Personalmassnahmen, Preiserhöhungen etc.). Diese wirken sich jedoch primär auf die Erfolgsrechnung und erst mittelbar auf die Bilanz aus. Das Eigenkapital kann jedoch auch direkt gestärkt werden. Dies ist einerseits möglich durch einen Mittelzufluss und die damit verbundene Erhöhung der Aktiven, z.B. mittels Kapitalerhöhung oder Zuschuss in die Reserven. Andererseits führt auch eine Reduktion von Verbindlichkeiten (z.B. durch Forderungsverzicht, Debt/Equity-Swap) zu einer Erhöhung des Eigenkapitals.¹⁰⁰ Dabei ist zu erwähnen, dass das neue Aktienrecht klarstellt, dass ein Debt/Equity-Swap auch in der finanziellen Krise zulässig ist, weil die zur Verrechnung gebrachte Forderung nicht werthaltig sein muss (Art. 634a Abs. 2 nOR).

Richtigerweise muss der Verwaltungsrat beim Vorliegen eines Kapitalverlusts nicht mehr zwingend eine Generalversammlung einberufen (so aber noch Art. 725 Abs. 1 aOR). Eine solche ist nur noch durchzuführen, soweit die zu beschliessenden Massnahmen zur Beseitigung des Kapitalverlusts im Kompetenzbereich der Generalversammlung liegen (Art. 725a Abs. 1 nOR).

c) *Ernennung eines zugelassenen Revisors bei Opting-out*

Neu entfällt bei Gesellschaften mit einem Opting-out (Art. 725a Abs. 2 nOR) mit Eintritt eines Kapitalverlusts die Befreiung von der Prüfpflicht der letzten Jahresrechnung. Der Verwaltungsrat muss in diesem Fall *ad hoc* einen zuge-

⁹⁹ Druey/Druey Just/Glanzmann, § 8 Rz. 115 f.

¹⁰⁰ Kälin, Sanierung, 50–58; Schenker, 487–495; von der Crone, § 24 N 1999.

lassenen Revisor ernennen, der die letzte Jahresrechnung vor ihrer Genehmigung durch die Generalversammlung eingeschränkt prüft. Diese Ernennung hat mit der gebotenen Eile zu erfolgen (Art. 725a Abs. 4 nOR).

Von dieser Revisionspflicht ist die Gesellschaft befreit, wenn der Verwaltungsrat ein Gesuch um Nachlassstundung stellt (Art. 725a Abs. 3 nOR).

Falls die Prüfung der Jahresrechnung trotz Vorliegen eines Kapitalverlusts unterbleibt, sind die Generalversammlungsbeschlüsse zur Genehmigung der Jahres- und Konzernrechnung sowie zur Verwendung des Bilanzgewinns grundsätzlich nichtig, da der erforderliche Revisionsbericht fehlt (Art. 731 Abs. 3 Satz 1 OR). Weil bei Gesellschaften mit einem Opting-out der Verwaltungsrat wohl oft nicht bemerken wird, dass ein Kapitalverlust eingetreten ist, dürfte diese neue Bestimmung das Haftungsrisiko des Verwaltungsrats erhöhen.¹⁰¹

Fraglich ist, ob nach der Heilung des Kapitalverlusts das Opting-out erneut beschlossen werden muss. Wenn dem so wäre, wäre dies mit einer erheblichen Rechtsunsicherheit verbunden, denn im Unterlassungsfall wären insbesondere alle nachfolgenden Dividendenbeschlüsse nichtig.¹⁰² Gegen ein generelles Entfallen des Opting-out spricht aber nicht nur die Rechtssicherheit, sondern auch der Wortlaut von Art. 725a Abs. 2 nOR. Dieser verlangt nämlich nur, dass die letzte Jahresrechnung geprüft werden muss. Schliesslich geht auch das Bundesgericht im Zusammenhang mit einer Überschuldung davon aus, dass sich die Voraussetzungen für ein Opting-out alleine nach Art. 727a OR richten und deshalb bei einer Überschuldung nicht entfallen.¹⁰³ Aus all diesen Gründen ist davon auszugehen, dass das Opting-out bei Vorliegen eines Kapitalverlusts nicht entfällt, sondern lediglich eine einmalige Prüfpflicht entsteht.¹⁰⁴

d) Würdigung

Der Tatbestand des Kapitalverlusts hatte in der Praxis und Rechtsprechung bis anhin eine ungleich geringere Bedeutung als jener der Überschuldung. Weder gibt es relevante Bundesgerichtsurteile, denen eine Verletzung der Pflichten bei Vorliegen eines Kapitalverlusts zugrunde liegen,¹⁰⁵ noch spielt der Kapital-

¹⁰¹ Glanzmann/Rutscheidt, 312.

¹⁰² Druey/Druey Just/Glanzmann, § 8 Rz. 119.

¹⁰³ Urteil des Bundesgerichts 4A_589/2017 vom 9. Februar 2018 E. 2.4.2.

¹⁰⁴ Glanzmann/Rutscheidt, 312.

¹⁰⁵ Einer der wenigen Entscheide dürfte das Urteil des Bundesgerichts 4A_306/2009 vom 8. Februar 2010 sein.

verlust z.B. als Finanzkennzahl bei Finanzierungen eine Rolle.¹⁰⁶ Abgesehen von der Prüfpflicht bei einem Opting-out dürfte die Norm mit der Aktienrechtsrevision kaum an Bedeutung gewinnen, denn einerseits tritt ein Kapitalverlust gegenüber dem heutigen Recht erst später ein und andererseits wird der Verwaltungsrat weniger klar zum Ergreifen von Sanierungsmassnahmen verpflichtet. Hinzu kommt, dass die Feststellung, es liege ein Kapitalverlust vor, wenig gehaltvoll ist, wird doch das bilanzielle Eigenkapital am geschützten Kapital, einer fast willkürlich festlegbaren Grösse, gemessen.¹⁰⁷ Umso wichtiger ist für die Organe das Bewusstsein, dass sich die Pflicht, Sanierungsmassnahmen zu ergreifen, nicht nur aus Art. 725a nOR (bzw. Art. 725 Abs. 2 nOR) ergibt. Vielmehr handelt es sich hierbei um einen Teil der Oberleitung der Gesellschaft, einer nach Art. 716a Abs. 1 Ziff. 1 OR unübertragbaren und unentziehbaren Aufgabe des Verwaltungsrats. In deren Rahmen muss der Verwaltungsrat auch ohne Vorliegen eines Kapitalverlusts prüfen, ob die Gesellschaft sanierungsbedürftig ist und, falls erforderlich, die geeigneten Massnahmen ergreifen.¹⁰⁸

IV. Überschuldung

I. Tatbestand

Der zentrale Tatbestand des aktienrechtlichen Sanierungsrechts ist jener der Überschuldung (Art. 725b nOR; Art. 725 Abs. 2 aOR). Auch dieser Tatbestand entspricht im Wesentlichen dem bisherigen Recht.¹⁰⁹

Eine Überschuldung liegt vor, wenn „die Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht mehr durch Aktiven gedeckt sind“ (Art. 725b Abs. 1 nOR), also das Eigenkapital gänzlich aufgezehrt ist. Für die Beurteilung, ob eine Überschuldung vorliegt, ist wie beim Kapitalverlust einzig der Einzelabschluss nach Obligationenrecht massgebend.¹¹⁰

Bei der Prüfung, ob eine Überschuldung vorliegt, ist die Frage nach der anzuwendenden Bewertungsmethode von grösster Bedeutung, d.h., ob die Bilanz zu Fortführungs- oder zu Veräusserungswerten erstellt wird. Eine Bilanz zu

¹⁰⁶ Vgl. Glanzmann, Sanierung, 470.

¹⁰⁷ Vgl. dazu die Darstellung bei Glanzmann, Sanierung, 469.

¹⁰⁸ Vgl. Glanzmann, Pflichten, 31; Schenker, 486; BSK OR II-Wüstiner, Art. 725, N 11.

¹⁰⁹ Druey/Druey Just/Glanzmann, § 8 Rz. 124. Gl.M. Knecht/Keller, 147; Forstmoser/Küchler, Art. 725b, N 11 f., passim.

¹¹⁰ BBl 2016, 578; Glanzmann, Sanierung, 477; von der Crone, § 23 N 2003. Zum bisherigen Recht: Böckli, Aktienrecht, § 13 N 770b; BSK OR II-Wüstiner, Art. 725, N 37 f. Vgl. oben [III.1](#).

Veräusserungswerten weist in der Regel ein wesentlich tieferes Eigenkapital aus als eine Bilanz zu Fortführungswerten, weil die Aktiven meistens weniger Wert haben und gleichzeitig Rückstellungen für Stilllegungskosten, Vertragsauflösungen, Sozialpläne etc. zu bilanzieren sind (Art. 958a Abs. 2 Satz 2 OR).¹¹¹ Das Gesetz löst dieses Bewertungsdilemma dadurch, dass der Überschuldungstatbestand nur erfüllt ist, wenn die Aktiven die Verbindlichkeiten sowohl zu Fortführungs- als auch zu Veräusserungswerten nicht mehr decken. Weil in der Liquidation letztlich Veräusserungswerte realisiert werden können, führt dies dazu, dass in einem Konkurs die Gläubiger immer mit massiven Verlusten rechnen müssen.¹¹² Bei fehlender Fortführungsfähigkeit ist aber selbstverständlich nur die Bilanz zu Veräusserungswerten massgeblich (Art. 725b Abs. 1 Satz 3 nOR; Art. 958a Abs. 2 OR).¹¹³

Auch im Falle einer Überschuldung gilt für Gesellschaften, die einen gemäss Art. 3 aCovid-19-SBüV verbürgten Kredit aufgenommen haben, eine Besonderheit: Diese Schulden im Betrag von max. CHF 500'000 sind bei der Berechnung der Überschuldung nicht als Verbindlichkeiten zu berücksichtigen, d.h., sie dürfen für diesen Zweck wie Eigenkapital behandelt werden (Art. 24 aCovid-19-SBüV bzw. Art. 24 Covid-19-SBüG). Gleiches gilt für Darlehen, die ein Kanton in Einklang mit der Covid-19-HärtefallVO gewährt, verbürgt oder garantiert hat (Art. 21 Covid-19-HärtefallVO).¹¹⁴

2. Handlungspflichten des Verwaltungsrates

a) *Pflichten bei begründeter Besorgnis*

Die Handlungspflichten des Verwaltungsrates setzen, wie schon unter bisherigem Recht, bereits dann ein, wenn dieser „begründete Besorgnis“ hat, dass die Gesellschaft überschuldet ist (Art. 725b Abs. 1 nOR).¹¹⁵ In diesem Fall muss der Verwaltungsrat unverzüglich einen Zwischenabschluss zu Fortführungswerten erstellen. Weist dieser Zwischenabschluss eine Überschuldung aus,

¹¹¹ Art. 958a Abs. 2 Satz 2 OR. Böckli, Liquiditätsplan, 499, der treffend von einem „wirtschaftlichen Todesurteil“ spricht; Glanzmann, Rangrücktritt, 13; Handschin, 128; von der Crone, § 23 N 2003. Vgl. auch unten [III.2.a](#).

¹¹² Vgl. Glanzmann, Haftungsrisiken, 257-259.

¹¹³ BSK OR II-Wüstiner, Art. 725, N 38; Glanzmann, Haftungsrisiken, 275; Müller/Lipp/Plüss, 322.

¹¹⁴ Glanzmann, Covid-19-Solidarbürgschaftsgesetz, 274 f. Vgl. oben [III.1](#).

¹¹⁵ Vgl. zur begründeten Besorgnis: Glanzmann, Zahlungsunfähigkeit, 388.

dann ist auch ein Zwischenabschluss zu Veräusserungswerten zu erstellen. Ausschliesslich ein Abschluss zu Veräusserungswerten muss erstellt werden, wenn die Annahme der Fortführung nicht mehr gegeben ist.¹¹⁶

Anders als unter bisherigem Recht verlangt das Gesetz nicht mehr bloss eine Zwischenbilanz, sondern einen Zwischenabschluss.¹¹⁷ Dieser ist grundsätzlich nach den Vorschriften zur Jahresrechnung zu erstellen, wobei aber Vereinfachungen und Verkürzungen zulässig sind, sofern keine Beeinträchtigung der Darstellung des Geschäftsgangs entsteht (Art. 960f Abs. 1 und 2 nOR).¹¹⁸ Nach der hier vertretenen Auffassung sind Vereinfachungen und Verkürzungen insbesondere dann zulässig, wenn die Überschuldung offensichtlich ist.¹¹⁹

In seltenen Fällen liegen die Veräusserungswerte von Aktiven über deren Fortführungswerten. Dann stellt sich die Frage, ob die Anschaffungs- oder Herstellkosten dennoch als Höchstwerte gelten.¹²⁰ Diese Frage ist aus verschiedenen Gründen zu verneinen: Einerseits soll die Liquidationsbilanz das Liquidationsszenario möglichst realistisch abbilden, was eine Bewertung zu wirklichen Werten erfordert.¹²¹ Andererseits erlaubt das Gesetz im Falle eines Kapitalverlusts für Grundstücke und Beteiligungen die Aufwertung bis zu deren wirklichen Wert und zwar selbst zu Fortführungswerten.¹²² Der Zweck dieser Bestimmung kann nur sein, eine möglichst realitätsnahe Darstellung zu ermöglichen. Wenn dies schon zu Fortführungswerten zulässig ist, dann muss dies erst recht für eine Liquidationsbilanz gelten, und zwar für sämtliche Aktiven.¹²³

Wie bis anhin müssen die Zwischenabschlüsse geprüft werden (Art. 725 Abs. 2 Satz 1 aOR). Neu ist die Prüfung zwingend durch die Revisionsstelle vorzunehmen.

¹¹⁶ Dieses kaskadenweise Vorgehen wurde vom Bundesgericht bereits unter bisherigem Recht toleriert; vgl. Urteil des Bundesgerichts 4A_373/2015 vom 26. Januar 2016 E. 3.1.2.

¹¹⁷ Unter bisherigem Recht war allerdings anerkannt, dass eine Zwischenbilanz nur dann erstellt werden kann, wenn auch das Periodenergebnis ermittelt wird. Vgl. Böckli, § 13 N 770 f. und 819; BSK OR II-Wüstiner, Art. 725, N 36; Glanzmann, Haftungsrisiken, 276.

¹¹⁸ Vgl. dazu BBl 2016, 618; Glanzmann, Zahlungsunfähigkeit, 397 f.

¹¹⁹ Druey/Druey Just/Glanzmann, § 8 Rz. 128. Gl.M. zum bisherigen Recht: BSK OR II-Wüstiner, Art. 725, N 39a f.

¹²⁰ Art. 960a Abs. 2 OR (mit zahlreichen Ausnahmen in Art. 725c nOR sowie Art. 960b und 960c OR).

¹²¹ Böckli, OR-Rechnungslegung, N 131; Veb.ch Praxiskommentar-Gutsche, Sonderbilanzen nach OR und FusG, N 39; HWP, 323; Glanzmann, Zahlungsunfähigkeit, 398 f.

¹²² Art. 725c nOR.

¹²³ Im Ergebnis gleich: Böckli, OR-Rechnungslegung, N 131.

men.¹²⁴ Verfügt die Gesellschaft über keine Revisionsstelle (Opting-out), dann muss der Verwaltungsrat einen zugelassenen Revisor mit der Prüfung beauftragen (Art. 725b Abs. 2 nOR).

Der Verwaltungsrat hat durch eine geeignete Ausgestaltung des Rechnungswesens und der Finanzkontrolle sicherzustellen, dass er eine begründete Besorgnis erlangen kann, um seinen entsprechenden Pflichten nachzukommen.¹²⁵ Dies gilt grundsätzlich auch im Konzern; damit wird die Delegierbarkeit der Finanzverantwortung bei Konzerntochtergesellschaften begrenzt.¹²⁶

b) Pflichten beim Vorliegen einer Überschuldung

Liegt gemäss den zu erstellenden Zwischenabschlüssen eine Überschuldung vor, so hat der Verwaltungsrat das zuständige Gericht zu benachrichtigen (Art. 725b Abs. 3 nOR; „die Bilanz zu deponieren“, wie man in der Praxis sagt). Der Antrag geht dabei auf Eröffnung des Konkurses oder auf Gewährung einer Nachlassstundung unter Aussetzung des Entscheids über den Konkurs.¹²⁷ Wenn Anhaltspunkte für das Zustandekommen eines Nachlassvertrags oder eine unmittelbare Sanierung bestehen, kann das Konkursgericht den Entscheid über den Konkurs auch von Amtes wegen aussetzen und die Akten dem Nachlassgericht überweisen, damit dieses eine Nachlassstundung gewährt (Art. 173a Abs. 2 SchKG).¹²⁸

Nach bisherigem Recht konnte der Verwaltungsrat auch einen Antrag auf Konkursaufschub stellen (Art. 725a Abs. 1 Satz 2 aOR). Dieses wenig genutzte Verfahren wird mit der Aktienrechtsrevision 2020 aufgehoben, während im Gegenzug die Möglichkeit geschaffen wurde,¹²⁹ in begründeten Fällen die provisorische, allenfalls stille, Nachlassstundung um vier Monate zu verlängern.¹³⁰

¹²⁴ Unter bisherigem Recht war umstritten, ob die Prüfung durch die Revisionsstelle vorzunehmen war; vgl. Böckli, § 13 N 773.

¹²⁵ HK Privatrecht-Plüss/Facincani-Kunz, Art. 716a, N 5; Glanzmann, Zahlungsunfähigkeit, 389.

¹²⁶ Glanzmann, Sanierung, 471. Gl.M. Sethe, 435 f.

¹²⁷ Art. 725b Abs. 3 nOR. Gl.M. von der Crone, § 13 N 2004; Knecht/Keller, 142.

¹²⁸ Vgl. oben [II.2.c\)bb\)](#).

¹²⁹ Art. 293a Abs. 2 SchKG ist bereits am 20. Oktober 2020 in Kraft getreten und zwar als teilweiser Ersatz für die am gleichen Datum aufgehobene Verordnung über insolvenzrechtliche Massnahmen zur Bewältigung der Coronakrise (Covid-19-Verordnung Insolvenzsrecht) vom 16. April 2020 (SR 281.242).

¹³⁰ Art. 293a Abs. 2 SchKG; BBl 2016, 465.

Ein Konkursaufschub, der vor Inkrafttreten des neuen Rechts bewilligt worden ist, steht aber bis zu dessen Abschluss unter bisherigem Recht (Art. 5 ÜBest zur Änderung vom 19. Juni 2020), d.h., er darf auch verlängert werden.¹³¹

Die Benachrichtigungspflicht gehört zu den unübertragbaren und unentziehbaren Aufgaben des Verwaltungsrates (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 7 nOR). Die Überschuldungsanzeige liegt weder im Ermessen eines einzelnen Verwaltungsratsmitglieds, noch kann der Verwaltungsrat sie delegieren – und zwar auch nicht in Konzernverhältnissen.¹³² Deshalb können materielle oder faktische Organe nicht für eine verspätete Benachrichtigung des Richters zur Rechenschaft gezogen werden, es sei denn, sie hätten aktiv den Verwaltungsrat von der Benachrichtigung abgehalten.¹³³

Der Pflicht zur Bilanzdeponierung wird dadurch Nachdruck verschafft, dass die Revisionsstelle bei einer offensichtlichen Überschuldung den Richter selber benachrichtigen muss, wenn der Verwaltungsrat dies unterlässt (Art. 728c Abs. 3 OR und Art. 729c nOR). Die gleiche Pflicht obliegt auch einem vom Verwaltungsrat für die Prüfung des Zwischenabschlusses ernannten Revisor (Art. 725b Abs. 5 nOR).

Sowohl der Verwaltungsrat als auch die Revisionsstelle müssen mit der gebotenen Eile handeln (Art. 725b Abs. 6 nOR). Eine Verletzung dieser Pflicht führt zu einer sog. Konkursverschleppung. Dies war schon unter bisherigem Recht ein geradezu klassischer Fall, um Verantwortlichkeitsansprüche gegen die Organe zu begründen.¹³⁴

Der Zeitraum, der dem Verwaltungsrat zur Notifikation des Gerichts zugestanden wird, muss bei einem Antrag auf Gewährung der Nachlassstundung bedeutend länger sein als bei einem Konkursantrag. Wie bereits dargelegt wurde, hat die Gewährung einer Nachlassstundung nicht *per se* eine sanierende Wirkung.¹³⁵ Vielmehr bedarf ein erfolgreiches Nachlassverfahren einer guten Vorbereitung, wozu z.B. die Verhandlung eines Massekredits zählt. Dies kann einige Zeit in Anspruch nehmen. Da ein gut vorbereitetes Nachlassverfahren für die Gläubiger regelmässig viel vorteilhafter ist als ein Konkurs, handelt der Verwaltungsrat unter Umständen immer noch mit gebotener Eile, auch wenn er das Gericht erst nach drei bis vier Wochen benachrichtigt.¹³⁶

¹³¹ Druey/Druey Just/Glanzmann, § 8 Rz. 133.

¹³² Böckli, Aktienrecht, § 13 N 402; BSK OR II-Watter/Roth Pellanda, Art. 716a, N 33; von der Crone, § 18 N 1425.

¹³³ Glanzmann/Wolf, 35–38.

¹³⁴ Vgl. z.B. BGE 136 III 322 E. 3.2.

¹³⁵ Vgl. oben [II.2.c\)bb\)](#).

¹³⁶ Glanzmann, Sanierung, 473; Müller/Wohl, 147.

3. Befreiung von der Benachrichtigungspflicht

a) *Rangrücktritt*

Wie unter bisherigem Recht kann der Verwaltungsrat auch ohne formelle Behebung der Überschuldung von der Benachrichtigung des Gerichts absehen, wenn Gesellschaftsgläubiger im Ausmass der Überschuldung im Rang hinter alle anderen Gesellschaftsgläubiger zurücktreten und ihre Forderungen stunden (Art. 725b Abs. 4 Ziff. 1 nOR).¹³⁷

Ein Rangrücktritt kann seine Wirkung nur entfalten, wenn die im Rang zurückgetretene Forderung während der Dauer der Überschuldung gestundet wird.¹³⁸ Neu wird dies im Gesetz ausdrücklich als Voraussetzung eines gültigen Rangrücktritts stipuliert.

Betragsmässig müssen die im Rang zurückgetretenen Forderungen nur die kleinere der beiden Überschuldungen abdecken, d.h. in der Regel jene der Bilanz zu Fortführungswerten (sofern die Fortführungswerte noch angewendet werden dürfen).¹³⁹ Obwohl der Rangrücktritt meistens rückwirkend auf den Bilanzstichtag der Jahresrechnung oder des Zwischenabschlusses abgegeben wird, muss er auch die seit diesem Datum angefallenen Verluste abdecken; andernfalls müsste der Verwaltungsrat im Zeitpunkt der Vereinbarung des Rangrücktritts immer noch die begründete Besorgnis einer Überschuldung haben.¹⁴⁰ Die Revisionspraxis verlangt zudem, dass die in den nächsten zwölf Monaten bzw. bis zum nächsten Prüfungszeitpunkt zu erwartenden Verluste ebenfalls abgedeckt werden.¹⁴¹

Entgegen der bisherigen bundesgerichtlichen Praxis¹⁴² sind gemäss neuem Recht auch die während der Dauer der Überschuldung auflaufenden Zinsforderungen dem Rangrücktritt zu unterstellen (Art. 725b Abs. 4 Ziff. 1 nOR). Der Zins ist die Entschädigung für das Überlassen des ausstehenden, im Rang zurückgetretenen Kapitals.¹⁴³ Andere Entschädigungen der im Rang rücktretenden Gläubiger müssen nicht zwingend vom Rangrücktritt erfasst sein. Dazu gehören etwa Bereitstellungskommissionen, Abschlussgebühren, Vorfällig-

¹³⁷ Druey/Druey Just/Glanzmann, § 8 Rz. 138.

¹³⁸ Vgl. Glanzmann, Rangrücktritt, 12.

¹³⁹ Böckli, Aktienrecht, § 13 N 801; Glanzmann, Rangrücktritt, 13; von der Crone, § 23 N 2003.

¹⁴⁰ Glanzmann, Rangrücktritt, 13.

¹⁴¹ HWP, 257; Handschin, N 757.

¹⁴² Urteil des Bundesgerichts 4C.47/2003 vom 2. Juli 2003 E. 4.

¹⁴³ BGE 145 III 241 E. 3.

keitsentschädigungen, Waiver-Gebühren oder Auslagenersatz.¹⁴⁴ Gleiches gilt für die bis zum Zeitpunkt der Wirksamkeit der Rangrücktrittserklärung bereits entstandenen Zinsen.

Es stellt sich die Frage nach der Rechtsfolge, wenn ein Rangrücktritt nicht ausdrücklich auch die während der Dauer der Überschuldung auflaufenden Zinsen umfasst. Dass in einem solchen Fall der Aufschub der Benachrichtigung des Gerichts unzulässig sein soll, macht wenig Sinn, denn wenn über die Gesellschaft (unter Umständen auf Anzeige der Revisionsstelle hin) der Konkurs eröffnet würde, obwohl genügend Rangrücktritte auf dem Kapital vorhanden sind, wäre dies für die übrigen Gläubiger meist schädlicher. Deshalb gebieten die Interessen der übrigen Gläubiger, dass der Rangrücktritt auf dem Kapital dennoch gültig ist. Nach der hier vertretenen Auffassung muss die Bestimmung so gelesen werden, dass die Zinsen auf den zurückgetretenen Forderungen von Gesetzes wegen ebenfalls dem Rangrücktritt unterliegen.¹⁴⁵

Nach Art. 6 ÜBest zur Änderung vom 19. Juni 2020 sind die Bestimmungen des neuen Aktienrechts nach Ablauf von zwei Jahren ab ihrem Inkrafttreten auch auf alle vorbestehenden Verträge anwendbar. Damit stellt sich die Frage, wie mit einer vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts abgeschlossenen Rangrücktrittsvereinbarung umzugehen ist, die keine Subordination der Zinsen enthält. Nach der hier vertretenen Auffassung ist der Rangrücktritt während der zweijährigen Übergangsfrist gültig, ohne dass die Zinsen von ihm erfasst würden. Sodann ist in Einklang mit der vorstehenden Auslegung davon auszugehen, dass die Rangrücktrittsvereinbarung auch nach Ablauf dieser Frist ihre Gültigkeit behält und die Zinsen von Gesetzes wegen dem Rangrücktritt unterworfen sind.¹⁴⁶

Die Stundung muss während der ganzen Dauer der Überschuldung bestehen bleiben (Art. 725b Abs. 4 Ziff. 1 nOR). Daraus folgt im Umkehrschluss, dass ein Rangrücktritt in dem Umfang wieder aufgehoben werden darf, als er nicht mehr notwendig ist, um eine Überschuldung abzudecken.¹⁴⁷ Dies gilt auch, wenn die Rangrücktrittsvereinbarung keine ausdrückliche Aufhebungsklausel

¹⁴⁴ Glanzmann, Sanierung, 479.

¹⁴⁵ Druey/Druey Just/Glanzmann, § 8 Rz. 140.

¹⁴⁶ Druey/Druey Just/Glanzmann, § 8 Rz. 142.

¹⁴⁷ BGer 4C.47/2003 E. 2.1 f.; Glanzmann, Rangrücktritt, 14 f.; ZK-Handschin, Art. 725, N 127. Ablehnend: Böckli, § 13 N 804.

enthält.¹⁴⁸ Selbstverständlich ist ein Verzicht auf eine im Rang zurückgetretene Forderung oder deren Verrechnung zur Liberierung einer Kapitalerhöhung auch während der Dauer der Überschuldung zulässig.¹⁴⁹

Forderungen, die einem Rangrücktritt unterstehen, sind im Konkurs der Gesellschaft nicht mehr in die Berechnung des Gesellschaftsschadens einzu beziehen (Art. 757 Abs. 4 nOR). Dies ist eine Korrektur einer unglücklichen bundesgerichtlichen Praxis,¹⁵⁰ die über das Ziel hinausschiesst, weil sie nur bezüglich eines Konkursverschleppungsschadens gelten sollte.¹⁵¹ Somit kann unter dem neuen Recht die Praxis aufgegeben werden, die Rangrücktrittserklärung mit einem auf die Konkurseröffnung hin gewährten Forderungsverzicht zu verknüpfen.¹⁵²

Durch die beiden Neuerungen, dass für eine subordinierte Forderung keine Zinsen bezahlt werden dürfen und subordinierte Forderungen nicht mehr zum Gesellschaftsschaden zählen, werden Verbindlichkeiten mit einem Rangrücktritt faktisch noch näher zum Eigenkapital gerückt.

Im Rahmen der parlamentarischen Beratung kam die Diskussion auf, ob ein Rangrücktritt nur dann von der Benachrichtigung des Gerichts befreit, wenn die Aussicht besteht, dass die Gesellschaft saniert werden kann.¹⁵³ Richtigerweise haben der Bundesrat und das Parlament diese Auffassung abgelehnt,¹⁵⁴ denn ein Rangrücktritt muss immer dann seine volle Wirkung entfalten, wenn ein Forderungsverzicht in gleicher Höhe ebenfalls von der Benachrichtigung des Gerichts befreit;¹⁵⁵ beide Fälle haben nämlich für die nicht nachrangigen Gläubiger die gleiche, bevorzugende Wirkung. Aus denselben Überlegungen kann ein Rangrücktritt auch während der Liquidation der Gesellschaft vereinbart werden, in welcher ja offensichtlich keine Sanierung der Gesellschaft mehr stattfinden wird.¹⁵⁶ Indem der Gesetzgeber das Sanierungserfordernis klar verworfen hat, kann die diesbezügliche, unter bisherigem Recht in Recht-

¹⁴⁸ Gl.M. Rhode, 98.

¹⁴⁹ Glanzmann, Verrechnungsliberierung, 225 f. m.w.H.

¹⁵⁰ Vgl. Urteil des Bundesgerichts 4C.58/2007 vom 25. Mai 2007 E. 4.3; Urteil des Bundesgerichts 4A_277/2010 vom 2. September 2010 E. 2.3; Urteil des Bundesgerichts 4A_91/2011 vom 9. Juni 2011 E. 3.4.

¹⁵¹ Vgl. Glanzmann, Zahlungsunfähigkeit, 400.

¹⁵² Vgl. zu dieser Praxis Glanzmann, Haftungsrisiken, 265 f. m.w.H.

¹⁵³ Vgl. AB NR 2018 N 1148.

¹⁵⁴ Vgl. auch Votum von BR Keller-Sutter, AB NR 2019 N 2398.

¹⁵⁵ Im Ergebnis gleich Rhode, 82. A.M. BSK OR II-Wüstiner, Art. 725 N 47; ZK OR-Homburger, Art. 725, N 1284; Urteil des Bundesgerichts 6B_1279/2018 vom 26. März 2019 E. 2.2.1.

¹⁵⁶ Vgl. Art. 7 Abs. 2 Covid-19-SBÜG. Druey/Druey Just/Glanzmann, § 8 Rz. 142; Rhode, 79.

sprechung¹⁵⁷ und Lehre¹⁵⁸ vertretene Meinung nach revidiertem Recht nicht mehr zutreffend sein. Gleichzeitig befreit ein Rangrücktritt aber nicht davon, weitere Sanierungsmassnahmen zu ergreifen, wenn diese erforderlich sind.¹⁵⁹ Auch ist zu beachten, dass der Rangrücktritt allenfalls auf Basis von Veräusserungswerten erteilt werden muss, wenn die Gesellschaft keine positive Fortführungsprognose hat.

Obwohl die sog. kleinen Covid-19-Kredite (also die nach Art. 3 aCovid-19-SBüV verbürgten Kredite) bei der Berechnung der Überschuldung nicht als Verbindlichkeit zu berücksichtigen sind, sind diese Kreditforderungen im Konkurs der Gesellschaft nicht von Gesetzes wegen mit einem Rangrücktritt belegt. Dies bewirkt, dass eine Gesellschaft bis zu CHF 500'000 zusätzliche Verluste akkumulieren kann, die dann von den übrigen Gläubigern mitzutragen sind. Im Resultat ist dies eine gesetzlich tolerierte Konkursverschleppung. Soll auf einem kleinen Covid-19-Kredit oder auf einem Covid-19-Kredit Plus (also einem nach Art. 4 aCovid-19-SBüV verbürgten Kredit) ein Rangrücktritt erklärt werden, bedarf es dazu der Zustimmung der Bürgschaftsorganisation (Art. 7 Covid-19-SBüG).¹⁶⁰

Die Revisionsstelle muss die Voraussetzungen für einen gültigen Rangrücktritt prüfen und, falls diese nicht erfüllt sind, allenfalls gemäss Art. 728c Abs. 3 OR bzw. Art. 729c OR das Gericht benachrichtigen. Ebenfalls prüfen muss sie die Bonität des zurücktretenden Gläubigers, damit der Rangrücktritt in dessen Konkurs nicht paulianisch angefochten werden kann.¹⁶¹

b) *Stille Sanierung*

Mit der Aktienrechtsrevision 2020 wird die bundesgerichtliche Praxis zur stillen Sanierung im Wesentlichen ins Gesetz überführt (Art. 725b Abs. 4 Ziff. 2 nOR).¹⁶² Danach kann die Benachrichtigung des Gerichts unterbleiben, solange begründete Aussicht besteht, dass (i) die Überschuldung innert angemessener

¹⁵⁷ BGer 6B_1279/2018 E. 2.2.1.

¹⁵⁸ BSK OR II-Wüstiner, Art. 725, N 47; ZK OR-Homburger, Art. 725, N 1266.

¹⁵⁹ In der Lehre wird meist die Auffassung vertreten, dass ein Rangrücktritt keine sanierende Wirkung habe. Dieser Meinung kann nicht uneingeschränkt gefolgt werden, denn immerhin wird damit die Fälligkeit von Forderungen gestundet, was z.B. bereits genügen kann, um einen Liquiditätsengpass zu überbrücken. Weiter kann mit einem Rangrücktritt die Voraussetzung geschaffen werden, um weitere Sanierungsmassnahmen durchzuführen.

¹⁶⁰ Glanzmann, Covid-19-Solidarbürgschaftsgesetz, 274 f.

¹⁶¹ BGE 129 III 129 E. 7.1.

¹⁶² Vgl. BGE 116 II 533 E. 5a; Forstmoser/Küchler, Art. 725b, N 16; von der Crone, § 23 N 2007.

Frist, spätestens aber 90 Tage nach Vorliegen der geprüften Zwischenabschlüsse, behoben werden kann und (ii) die Forderungen der Gläubiger nicht zusätzlich gefährdet werden.

Der Verwaltungsrat muss bei einer stillen Sanierung die Überschuldung innert angemessener Frist beseitigen können. Welche Frist angemessen ist, ist im Einzelfall aus einer Ex ante-Perspektive zu beurteilen. Dabei kommt der fixen Höchstdauer von 90 Tagen eine zweifache Relevanz zu: Einerseits ist davon auszugehen, dass diese maximale Frist häufig ausgeschöpft werden dürfte, auch wenn im konkreten Fall die angemessene Frist kürzer wäre. Andererseits wird ein Überschreiten der maximalen Dauer in einer späteren Insolvenz kaum noch als sorgfältig gelten und den Verwaltungsrat einem erhöhten Haftungsrisiko aussetzen. Sollte die Sanierung nicht scheitern, dann hat eine Überschreitung der Frist keine Konsequenzen, weil es am erforderlichen Schaden fehlen wird.¹⁶³

Die Frist für die Beseitigung der Überschuldung beginnt nach Vorliegen der geprüften Zwischenabschlüsse zu laufen. Nach der hier vertretenen Meinung setzt dies aber voraus, dass die Erstellung und die Prüfung der Zwischenabschlüsse nicht pflichtwidrig verzögert worden sind.¹⁶⁴ Dabei ist allerdings zu beachten, dass wenn vor der Prüfung noch ein zugelassener Revisor ernannt werden muss, ohne Weiteres ein paar Wochen vergehen können, bis geprüfte Zwischenabschlüsse vorliegen.

Der Beseitigung der Überschuldung gleichzustellen ist die Vereinbarung eines Rangrücktritts in genügendem Umfang. Damit wird nämlich die verpönte Überschuldung in einen gesetzlich tolerierten Zustand überführt.

4. Verbot des Mantelhandels

Überschuldete Gesellschaften sind jüngst auch noch aus anderem Grund in den Fokus des Gesetzgebers geraten. Um die sog. missbräuchlichen Konkurse zu verhindern, sollte die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Mantelhandel kodifiziert werden.¹⁶⁵ Danach wäre die Übertragung von Aktien einer Ge-

¹⁶³ Druey/Druey Just/Glanzmann, § 8 Rz. 146.

¹⁶⁴ Gl.M. Müller-Ganz, 160; von der Crone, § 23 N 2002. Vgl. BBl 2016, 578 f.

¹⁶⁵ Vgl. Botschaft zum Bundesgesetz über die Bekämpfung des missbräuchlichen Konkurses (Änderung des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs, des Obligationenrechts, des Strafgesetzbuches, des Militärstrafgesetzes und des Strafregistergesetzes), BBl 2019, 5193 ff., 5214. Zur bundesgerichtlichen Praxis vgl. BGE 123 III 473 E. 5c; Urteil des Bundesgerichts 4C.19/2001 vom 25. Mai 2001 und die Kritik dazu bei Druey/Druey Just/Glanzmann, § 7 N 58.

sellschaft, die ohne vorgängige Auflösung liquidiert und aufgegeben worden ist, nichtig gewesen (Art. 684a E-OR). Richtigerweise hat das Parlament diese unklare und sehr weitreichende Bestimmung dahingehend geändert, dass ein Mantelhandel nur vorliegt, wenn Aktien einer überschuldeten Gesellschaft, die keine Geschäftstätigkeit und keine verwertbaren Aktiven mehr hat, übertragen werden (Art. 684a Abs. 1 nOR).¹⁶⁶

Nach der hier vertretenen Auffassung wird mit dieser neuen Regelung die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Mantelhandel korrigiert. In der parlamentarischen Debatte wurde zwar namens der Rechtskommission des Nationalrats geltend gemacht, dass die Gesetz gewordene Regelung keine Kodifizierung der Bundesgerichtspraxis sei und letztere deshalb weiterhin Geltung habe.¹⁶⁷ Gleichzeitig bestätigten aber ein zweiter Sprecher namens derselben Kommission sowie der Sprecher der Rechtskommission des Ständerats, dass es sich um die Kodifizierung der Bundesgerichtsrechtsprechung handle, diese allerdings mit weiteren Kriterien angereichert werde.¹⁶⁸ Sodann geht aus der Debatte hervor, dass Gesellschaften, die zwar ihre Geschäftstätigkeit aufgegeben haben, aber im Übrigen die Voraussetzungen gemäss Art. 684a Abs. 1 nOR nicht erfüllen, zulässig sind. Konkret wurde ausgeführt, dass *„cette co-quette vide peut parfois être utile, elle permet d'éviter certains frais et si ce n'est pas abusif, elle permet à une société, qui pourrait récupérer une société saine mais qui n'a plus d'activité, de commencer une nouvelle activité avec des frais limités“*.¹⁶⁹ Damit ist auch klargestellt, dass in Zukunft die Vorratsgesellschaft aus handelsrechtlicher Sicht uneingeschränkt zulässig sein muss.

Ein Mantelhandel liegt somit nur noch unter eng umgrenzten Voraussetzungen vor, zu denen unter anderem auch die Überschuldung der Gesellschaft gehört. Damit stellt sich die Frage, wann eine Gesellschaft nach Art. 684a Abs. 1 nOR als überschuldet gilt. Nach der hier vertretenen Meinung ist die Gesellschaft nur dann überschuldet, wenn sie sowohl zu Fortführungs- als auch zu Veräusserungswerten überschuldet ist und diese Überschuldung nicht durch

¹⁶⁶ Vgl. Bundesgesetz über die Bekämpfung des missbräuchlichen Konkurses (Änderung des Obligationenrechts, des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs, des Strafgesetzbuches, des Militärstrafgesetzes, des Strafregistergesetzes und des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer) vom 18. März 2022, BBl 2022, 702 ff. Die neue Regelung tritt voraussichtlich erst nach dem neuen Aktienrecht in Kraft.

¹⁶⁷ Vgl. Votum NR Hans-Ueli Vogt, AB 2021 N 2011.

¹⁶⁸ Vgl. Votum NR Sidney Kamerzin, AB 2021 N 2011 f.; SR Beat Rieder, AB 2021 S 1141.

¹⁶⁹ Votum NR Sidney Kamerzin, AB 2021 N 2012.

Rangrücktritte abgedeckt ist. In allen anderen Situationen befindet sich nämlich die Gesellschaft in einem gesetzlich tolerierten Zustand, weshalb es keinen Grund gibt, die Übertragung ihrer Aktien zu unterbinden.¹⁷⁰

5. Pflicht zur Gleichbehandlung der Gläubiger

In Lehre und Rechtsprechung ist umstritten, ob eine Pflicht des Verwaltungsrats zur Gleichbehandlung der Gläubiger gibt. Die diesbezügliche Diskussion ändert sich mit Inkrafttreten des neuen Aktienrechts nicht. Aus diesem Grund wird im vorliegenden Zusammenhang auch nicht näher darauf eingegangen.¹⁷¹

6. Würdigung

Der Tatbestand der Überschuldung dürfte auch unter dem Aktienrecht 2020 eine der zentralen Normen des Aktienrechts bleiben. Der Grund dafür ist, dass die Bestimmung dem Verwaltungsrat relativ klare Handlungsanweisungen gibt. Gleichzeitig besteht bei einer Missachtung dieser Pflichten ein hohes Schadenspotential für die Gläubiger wegen Konkursverschleppung. Deshalb dient die Vorschrift oft als Basis, um Verantwortlichkeitsansprüche gegen die Organe zu begründen.

Die neue Regelung, dass Zinsen auf subordinierten Forderungen ebenfalls dem Rangrücktritt unterliegen müssen, ist sachlich richtig.¹⁷² Allerdings ist die konkrete gesetzliche Ausgestaltung wenig geglückt, weil unklar ist, welche Rechtsfolgen eintreten, wenn die Zinsen nicht von der Rangrücktrittserklärung erfasst werden. Auch wird sich noch zeigen müssen, in welchem Ausmass sich der Anreiz, einen Rangrücktritt zu gewähren, aufgrund der neuen Regelung vermindern wird.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass auch andere Normen Rechtsfolgen an das Vorliegen einer Überschuldung anknüpfen.¹⁷³ Dabei ist oft umstritten, wann eine Überschuldung vorliegt. Während bei Art. 725b nOR klar ist, dass das Gericht nur dann zu benachrichtigen ist, wenn die Überschuldung sowohl zu Fortführungs- als auch zu Veräusserungswerten besteht und nicht durch genügend Rangrücktritte abgedeckt ist, wird in anderem Zusammenhang teilweise die Auffassung vertreten, dass eine Überschuldung nur zu

¹⁷⁰ Nicht zu folgen ist den Ausführungen von SR Caroni, AB 2021 S 1142, die so verstanden werden könnten, dass auch Gesellschaften die Voraussetzungen erfüllen, deren Nominalkapital nicht mehr voll gedeckt ist. In diesem Fall liegt klarerweise noch keine Überschuldung vor.

¹⁷¹ Vgl. dazu Glanzmann, Sanierung, 473.

¹⁷² Vgl. dazu unter bisherigem Recht Böckli, Aktienrecht, § 13 Rz. 795.

¹⁷³ Vgl. z.B. Art. 684a nOR, Art. 6 FusG, Art. 287 SchKG oder Art. 165 StGB.

Fortführungs- oder Liquidationswerten vorliegen müsse¹⁷⁴ oder etwaige Rangrücktritte keine Rolle spielen¹⁷⁵. Nach der hier vertretenen Auffassung sollte der Begriff der Überschuldung einheitlich in dem Sinn verstanden werden, dass es sich um den nach Art. 725b nOR nicht tolerierten Zustand handelt, also eine Überschuldung zu Fortführungs- und Veräußerungswerten vorliegt, die nicht durch Rangrücktritte abgedeckt ist.¹⁷⁶

V. Fazit

Die obenstehenden Ausführungen zeigen, dass sich das neue aktienrechtliche Sanierungsrecht weitgehend an die bisherigen Regelungen anlehnt. Zwar wird ein neuer Tatbestand der drohenden Zahlungsunfähigkeit geschaffen, doch werden damit den Organen kaum weitergehende Pflichten auferlegt, als diese schon unter dem bisherigen Aktienrecht galten. Sodann werden die beiden Tatbestände des Kapitalverlusts und der Überschuldung konzeptionell weitgehend beibehalten. Damit werden aber auch alle Unzulänglichkeiten des aktienrechtlichen Sanierungsrechts perpetuiert, wie z.B., dass der Verwaltungsrat nicht ausdrücklich zur Liquiditätsplanung verpflichtet wird, der Eintritt eines Kapitalverlusts kaum aussagekräftig ist und ein Konkurs wegen der Konzeption des Überschuldungstatbestands immer zu massiven Verlusten der Gläubiger führt.

Leider ist zu bezweifeln, dass das neue Recht Anreize setzt, in einem frühen Stadium Sanierungsmassnahmen zu ergreifen. Gleichzeitig ist zu befürchten, dass das Haftungsrisiko der Organe noch weiter erhöht wird, weil einerseits den Organen neue Pflichten auferlegt werden (z.B. die Pflicht zur Prüfung der letzten Jahresrechnung bei einem Kapitalverlust) und andererseits neue Rechtsunsicherheiten geschaffen werden (z.B. ist unklar, welches die Rechtsfolgen sind, wenn die Zinsen nicht dem Rangrücktritt unterworfen werden oder wie lange die zulässige Frist für eine stille Sanierung ist).

¹⁷⁴ Vgl. z.B. Lorandi, 1306, zu Art. 287 SchKG.

¹⁷⁵ So galt z.B. die temporäre Befreiung von der Anzeigepflicht in Folge der Covid-19 Pandemie nur für Gesellschaften, die am 31.12.2019 nicht überschuldet waren, ohne Berücksichtigung von Rangrücktritten (vgl. Art. 1 Abs. 1 aCOVID-19-Verordnung Insolvenzrecht im Vergleich mit z.B. Art. 5 aCOVID-19-Verordnung Insolvenzrecht, wonach Rangrücktritte berücksichtigt wurden).

¹⁷⁶ Gl.M. für Art. 6 FusG: Glanzmann, Umstrukturierungen, Rz. 845; für Art. 287 SchKG: BSK SchKG II-Staehelin, Art. 287, N 17; SK SchKG-Maier, Art. 287 N 5; Schmid, N 275; für Art. 165 StGB; BSK StGB II-Hagenstein, Art. 165, N 50 m.w.H.

Literaturverzeichnis

- Basler Kommentar Obligationenrecht II, Art. 530–964 OR, Art. 1–6 SchlT AG, Art. 1–11 ÜBest GmbH, Art. 1–2 ÜBest (Rechnungslegung 2011), Art. 1–3 ÜBest (GAFI 2014), in: Honsell Heinrich/Vogt Nedim Peter/Watter Rolf (Hrsg.), 5. A., Basel 2016 (zit. BSK OR II-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Basler Kommentar, Strafrecht II (Art. 111–392 StGB), in: Niggli Marcel Alexander/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), 4. A., Basel 2018 (zit. BSK StGB II-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Basler Kommentar, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs II (Art. 159–352 SchKG), in: Staehelin Daniel/Bauer Thomas/Lorandi Franco (Hrsg.), 3. A., Basel 2021 (zit. BSK SchKG II-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Behr Giorgio/Leibfried Peter, Rechnungslegung, 4. A., Zürich 2014.
- Bertschinger Urs, Arbeitsteilung und aktienrechtliche Verantwortlichkeit, Zürich 1999.
- Böckli, Peter, Schweizer Aktienrecht, 4. A., Zürich 2009 (zit. Böckli, Aktienrecht).
- Böckli Peter, OR-Rechnungslegung, 2. A., Zürich 2019 (zit. Böckli, OR-Rechnungslegung).
- Böckli Peter, Der „aktuelle Liquiditätsplan“ des Vorentwurfs – Ein neuer Fokus für Verwaltungsrat und Revisor in einer drohenden Finanznotlage, SZW 2015, 490 ff. (zit. Böckli, Liquiditätsplan).
- Böckli Peter, Finanznotlagerecht, SZW 2017, 524 ff. (zit. Böckli, Finanznotlagerecht).
- Boemle Max/Stolz Carsten, Unternehmensfinanzierung, Bd. 1, Grundlagen und Kapitalbeschaffung, 14. A., Zürich 2010.
- Buchmann René/Duss Fabian/Handschin Lukas, Rechnungslegung in Fremdwährung, Probleme und Lösungsansätze aus buchhalterischer, handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, ST 2013, 823 ff.
- Druey Jean Nicolas/Druey Just Eva/Glanzmann Lukas, Gesellschafts- und Handelsrecht, 12. A., Zürich 2021.
- Forstmoser Peter/Küchler Marcel, Schweizerisches Aktienrecht 2020, Bern 2022.
- Forstmoser Peter/Meier-Hayoz Arthur/Nobel Peter, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996.
- Glanzmann Lukas, Das neue Sanierungsrecht, in: Kunz Peter V./Jörg Florian S./Arter Oliver (Hrsg.), Entwicklungen im Gesellschaftsrecht X, Bern 2015, 225 ff. (zit. Glanzmann, Sanierungsrecht).
- Glanzmann Lukas, Die Auswirkungen des Covid-19-Solidarbürgschaftsgesetzes auf das Aktienrecht, SZW 2021, 265 ff. (zit. Glanzmann, Covid-19-Solidarbürgschaftsgesetz).
- Glanzmann Lukas, Die Pflichten des Verwaltungsrates und der Geschäftsführung in finanziellen Krisensituationen, in: Roberto (Hrsg.), Sanierung der AG, Ausgewählte Rechtsfragen für die Unternehmenspraxis, 2. A., Zürich 2003, 19 ff. (zit. Glanzmann, Pflichten).
- Glanzmann Lukas, Drohende Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung, GesKR 4/2017, 387 ff. (zit. Glanzmann, Zahlungsunfähigkeit).

- Glanzmann Lukas, Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, in: Weber Rolf H. et al. (Hrsg.), Aktuelle Herausforderungen des Gesellschafts- und Finanzmarktrechts – Festschrift für Hans Caspar von der Crone zum 60. Geburtstag, Zürich 2017, 257 ff. (zit. Glanzmann, Bilanzstichtag).
- Glanzmann Lukas, Haftungsrisiken der Leitungsorgane in der finanziellen Krise des Unternehmens, in: Kunz Peter V./Jörg Florian S./Arter Oliver (Hrsg.), Entwicklungen im Gesellschaftsrecht IX, Bern 2014, 247 ff. (zit. Glanzmann, Haftungsrisiken).
- Glanzmann Lukas, Konzept und Praxis der aktienrechtlichen Sanierung, SZW 2019, 465 ff. (zit. Glanzmann, Sanierung).
- Glanzmann Lukas, Rangrücktritt oder Nachrangvereinbarung?, Anwendungsbereiche, Ausgestaltung und Grenzen zweier ungleicher Instrumente der Mezzanine-Finanzierung, GesKR 1/2007, 6 ff. (zit. Glanzmann, Rangrücktritt).
- Glanzmann Lukas/Rutscheidt Benedikt, Die Finanzverantwortung des Verwaltungsrates in Sanierungssituationen – Änderungen im neuen Aktienrecht, EF 2021, 310 ff.
- Glanzmann Lukas/Wolf Markus, Haftung faktischer Organe für Schäden aus der Konkursverschleppung, in: Sprecher Thomas (Hrsg.), Sanierung und Insolvenz von Unternehmen IX, Zürich/Basel/Genf 2019, 21 ff.
- Hachmann Christian, Kriterium der Zahlungsunfähigkeit in der aktienrechtlichen Sanierung, Diss. Zürich, Zürich/St. Gallen 2017.
- Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, GmbH, Genossenschaft, Handelsregister und Wertpapiere, in: Roberto Vito/Trüeb Hans Rudolf. (Hrsg.), Art. 772-1186 OR und BEG, 3. A., Zürich 2016 (zit. HK Privatrecht-Bearbeiter/in Art. XX, N YY).
- Handschin Lukas, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. A., Basel 2016.
- Hübert Henrique Ivens, Sorgfaltskonforme Prognosen und Pflichten der Geschäftsleiter im Vorfeld der Insolvenz, Diss. Hamburg, Baden-Baden 2018.
- Kälin Oliver, Der Begriff der Zahlungsunfähigkeit, ZZZ 2014/2015, 135 ff. (zit. Kälin, Zahlungsunfähigkeit).
- Kälin Oliver, Die Sanierung der Aktiengesellschaft – Ein Rechtshandbuch für Verwaltungsräte, Zürich 2016 (zit. Kälin, Sanierung).
- Knecht Brigitte/Keller Livia, Die Sanierung im neuen Aktienrecht, in: Sprecher Thomas (Hrsg.), Die aktienrechtliche Sanierung, 11. Fachtagung Sanierung und Insolvenz von Unternehmen, Zürich 2021, 121 ff.
- Lorandi Franco, Sicherungsgeschäfte in der Insolvenz des Sicherungsgebers, AJP 2005, 1299 ff.
- Loser Silvan, Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen gemäss Art. 725c – Übersicht und praktische Anwendungsfragen, EF 2021, 324 ff. (zit. Loser, Aufwertung).
- Loser Silvan, Rechnungslegung in Fremdwährung, EF 2016, 724 ff. (zit. Loser, Fremdwährung).
- Milani Dominik/Schürch Philipp, Die Pflichten des Verwaltungsrates bei drohender Zahlungsunfähigkeit nach neuem Aktienrecht, SZW 2020, 519 ff.

- Müller Roland/Lipp Lorenz/Plüss Adrian, Der Verwaltungsrat Band I, 5. A., Zürich/Basel/Genf 2021.
- Müller-Ganz Jörg, Turnaround – Restrukturierung und Sanierung von Unternehmen, 2. A., Zürich 2019.
- Müller Lukas/Wohl Georg, Bewilligung der Nachlassstundung mit dem Ziel der Betriebsübertragung, ZZZ 2020, 146 ff.
- Rhode Thomas, Der Rangrücktritt – ein Tour d'Horizon, in: Sprecher Thomas, Sanierung und Insolvenz von Unternehmen X, Zürich/Basel/Genf 2020.
- Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch Praxiskommentar, in Pfaff et al. (Hrsg.), Zürich 2014 (zit. Veb.ch Praxiskommentar-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY)
- Treuhand-Kammer (Hrsg.), Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band „Buchführung und Rechnungslegung“, Zürich 2014 (zit. HWP).
- Sethe Rolf, Haftung für eine fehlerhafte Konzernfinanzierung, in: Wolfgang Portmann/Heiss Helmut/Isler Peter R./Thouvenin Florent (Hrsg.), Gedenkschrift für Claire Huguenin, Zürich/St. Gallen 2020, 423 ff.
- Schenker Urs, Möglichkeiten zur privatrechtlichen Sanierung von Aktiengesellschaften, SJZ 2009, 485 ff.
- Schenker Urs/Grand Caroline, Corona-Krise – Teilsuspendierung von Art. 725 OR (Konkursanmeldungsspflicht), COVID-19-Stundung und weitere Massnahmen zur Vermeidung von Konkursen, Zürich 2020.
- Schmid Jean-Daniel, Die paulianische Anfechtung von Darlehensrückzahlungen und Darlehensbesicherungen, Diss. St. Gallen, Zürich/St. Gallen 2014.
- Simoniello Daniele, Die Überwachung der Liquidität durch den Verwaltungsrat, SJZ 2017, 541 ff.
- Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, in: Kren Kostkiewicz Jolanta/Vock Dominik (Hrsg.), Schulthess Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs SchKG, 4. A., Zürich 2017 (zit. SK SchKG-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Thommen Jean-Paul, Managementorientierte Betriebswirtschaftslehre, 8. A., Zürich 2008.
- von der Crone Hans Caspar, Aktienrecht, 2. A., Bern 2020.
- von der Crone Hans Caspar/Angstmann Luca, Kernfragen der Aktienrechtsrevision, SZW 2017, 3 ff.
- Walz Hartmut/Gramlich Dieter, Investitions- und Finanzplanung, Eine Einführung in finanzwirtschaftliche Entscheidungen unter Sicherheit, 4. A., Heidelberg 1993.
- Wolf Markus, Stillhalteabkommen kreditgebender Banken, Diss. St. Gallen, Zürich/St. Gallen 2012.
- Zürcher Kommentar, Die Aktiengesellschaft, Generalversammlung und Verwaltungsrat, Mängel in der Organisation (Art. 698-726 und 731b OR), in: Handschin (Hrsg.), 3. A., Zürich 2018 (zit. ZK OR-Bearbeiter/in Art. XX, N YY).
- Zürcher Kommentar, Der Verwaltungsrat (Art. 707-726 OR), in: Gauch Peter/Schmid Jörg (Hrsg.), 2. A., Zürich 1997 (zit. ZK OR-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).

Praxistipps zu Schnittstellen von Rechnungswesen und Strafrecht

Marc Jean-Richard-dit-Bressel

Inhalt

I.	Zur Zielsetzung der Rubrik „Praxistipps“	135
II.	Die Kapitalausschüttungs-Sperre	137
1.	Problemstellung	137
2.	Grundlagen	138
a)	Begründung des strafrechtlichen Schutzes des Grundkapitals	138
b)	Inhalt und Stufen des Kapitalschutzes	142
c)	Zum Begriff der Reserven- bzw. Grundkapitalausschüttung	144
d)	Ergebnis der Grundlagen-Analyse	145
e)	Analoge Anwendung auf die Veruntreuung	145
3.	Standardverfahrensschritte	146
a)	Empfohlene Untersuchungsskizze	146
b)	Gemässigtes Opportunitätsprinzip	151
III.	Die Revisoren-Zwickmühle	152
1.	Problemstellung	152
2.	Grundlagen	152
3.	Standardverfahrensschritte	155
IV.	Die Bücherschwund-Busse	157
1.	Problemstellung	157
2.	Grundlagen	157
3.	Standardverfahrensschritte	158
	Literaturverzeichnis	161

I. Zur Zielsetzung der Rubrik „Praxistipps“

Die Strafverfolgung im Bereich der qualifizierten Wirtschaftskriminalität ist gekennzeichnet durch lange Verfahren, in denen grosse Aktenmengen auszuwerten sind. Dabei ist es oft umstritten und schwer beurteilbar, was für das Untersuchungsthema relevant ist. Dazu trägt die Eigenheit bei, dass im Wirtschaftsstrafrecht weit ausgeprägter als in anderen Strafrechtsgebieten der Lebenssachverhalt oft einer Vielzahl von strafrechtlichen Betrachtungsweisen zugänglich ist. Je nachdem, welche Bereiche der meist reichen Faktensammlung nach dem „Scheinwerfer-Prinzip“ beleuchtet werden, kann es

sein, dass ein und dieselbe Geschichte unter dem Gesichtspunkt der Veruntreuung, des Betrugs, der unwahren Angaben über kaufmännisches Gewerbe, der ungetreuen Geschäftsbesorgung, des Insolvenzstrafrechts, der Urkundenfälschung, der Rechtspflegedelikte, der Bestechung, des unlauteren Wettbewerbs oder des Finanzmarktstrafrechts zu diskutieren ist.¹

Die Faktenmenge und die Rechtsunsicherheit führen dazu, dass bei der Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität der *Erfahrungsaustausch* erschwert ist. Nicht selten scheinen verschiedene Fälle beim flüchtigen Hinsehen ausgeprägte Parallelen aufzuweisen, stellen aber bei näherer Betrachtung grundlegend andere Anforderungen. Doch auch das Gegenteil kommt vor: Sachverhalte, die auf den ersten Blick verschieden aussehen, können einwandfrei in dasselbe Bearbeitungsschema passen. Solche Herausforderungen führen dazu, dass bei der Bearbeitung komplexer Fälle von mutmasslicher Wirtschaftskriminalität weit öfter als andernorts „das Rad neu erfunden“ wird. Dies bringt eine Verlängerung der Verfahrensdauer und eine Erhöhung des Aufwandes mit sich.

Der Erfahrungsaustausch bei der Verfolgung von Wirtschaftsdelikten lässt sich dadurch beschleunigen, dass *Standardverfahrensschritte* definiert werden, die an verhältnismässig einfach feststellbare Kriterien anknüpfen. Es kann sich dabei um fertige Anklagekonzepte, aber auch nur um einzelne Bausteine zu einem solchen handeln. Ein Standard wird im Idealfall aus Erfahrungen abgeleitet, die sich in gerichtlichen Verfahren bewährt haben. Zur Beschleunigung der Standardisierung ist es jedoch auch erforderlich, potenzielle Abkürzungen zur Diskussion zu stellen, die in der konkreten Ausgestaltung noch nicht gerichtlich erprobt sind, sich jedoch gestützt auf die Gesetzgebung und Lehre sowie die Rechtsprechung zu vergleichbaren Fragen als aussichtsreich beurteilen lassen.

Die an der 12. Tagung zum Schweizerischen Wirtschaftsstrafrecht neu eingeführte Rubrik „*Praxistipps*“ bezweckt, im Hinblick auf die gemeinsame Erfahrungsbildung Verfahrensschritte vorzustellen und zu diskutieren, die das Potenzial haben, die strafrechtliche Aufarbeitung von Sachverhaltskonstellationen zu erleichtern, mit denen die Strafverfolgungsbehörden regelmässig konfrontiert sind.

¹ Dabei darf ausschliesslich der Unrechtsgehalt der „beleuchteten“ Sachverhaltselemente beurteilt werden. Vgl. dazu die von Stefan Maeder, Objektive Strafbarkeitsbedingungen, in diesem Band, [49](#), beobachtete Gefahr, Unrechtselemente zu beurteilen, obwohl sie von der Beweisführung (teilweise) ausgenommen sind.

Entsprechend dem Schwerpunkt-Thema der 12. Tagung werden hiernach drei Beispiele für potenzielle Standards an der Schnittstelle des Strafrechts mit dem Rechnungswesen einschliesslich der Revision vorgestellt: Die Revisoren-Zwickmühle ([Titel III.](#)) und die Bücherschwund-Busse ([Titel IV.](#)) sind fertige Anklagekonzepte für regelmässig auftretende Fehlleistungen im Geschäftsleben, während die Kapitalausschüttungs-Sperre ([Titel II.](#)) lediglich ein Baustein ist, der sich standardmässig als Grundlage für die Fokussierung und Beschränkung des weiteren Anklagesachverhalts eignet.

Um Missverständnissen vorzubeugen, ist folgender Vorbehalt anzubringen: Die Standards erheben nie den Anspruch, sich für sämtliche Konstellationen des jeweiligen Themas zu eignen. Es ist stets kritisch zu prüfen, ob der Standard dem jeweiligen Sachverhalt gerecht werden kann. Je nachdem ist er im konkreten Fall mit oder ohne Anpassungen zu übernehmen oder zu verwerfen.

II. Die Kapitalausschüttungs-Sperre

I. Problemstellung

Kapitalgesellschaften – insbesondere Aktiengesellschaften (AG) und Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) – mit einer überschaubaren Eigentümerschaft werden oft als deren erweiterte Hosentasche betrachtet. Dies ist ausgeprägt bei Einpersonen-Gesellschaften der Fall. Der in der Geldwäscherei-Bekämpfung etablierte Begriff der „wirtschaftlich berechtigten Person“² fördert diese Sichtweise. Es stellt sich deshalb die grundlegende Frage, ob eine Handlung, über die sich die Gesellschafter einig sind, überhaupt einen strafrechtlich relevanten Schaden zum Nachteil der Gesellschaft herbeiführen kann, namentlich unter dem Gesichtspunkt der ungetreuen Geschäftsbesorgung gemäss Art. 158 Ziff. 1 StGB.

Soweit eine Schädigung der Gesellschaft unabhängig vom Einverständnis der Eigentümerschaft zu bejahen ist, entfällt die Notwendigkeit, dieses zu widerlegen. Auch für weitere Vereinfachungen der Untersuchung besteht ein Potenzial. So kann es sich in Anwendung des gemässigten Opportunitätsprinzips gemäss Art. 8 Abs. 2 lit. a StPO erübrigen, die bei den Insolvenzdelikten gemäss Art. 163 f. StGB massgebliche Gläubigerschädigungsabsicht nachzuweisen.

² Art. 305^{ter} Abs. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 (Strafgesetzbuch, StGB, SR 311.0); Art. 4 des Bundesgesetzes über die Bekämpfung der Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung vom 10. Oktober 1997 (Geldwäschereigesetz, GwG, SR 955.0).

Die Grenzen der Verfügungsfreiheit der Eigentümer von Kapitalgesellschaften bieten sich aus diesen Gründen als Grundlage für Standardisierungen und Vereinfachungen in der Strafverfolgung an. Um solche Möglichkeiten zur Diskussion zu stellen, sind hiernach in einem ersten Schritt diese Grenzen aufzuzeigen und zu begründen.

2. Grundlagen

a) *Begründung des strafrechtlichen Schutzes des Grundkapitals*

Im Jahrband 117 IV und somit zur 700-Jahrfeier der Schweizerischen Eidgenossenschaft hat die strafrechtliche Abteilung des Bundesgerichts – damals noch der „Kassationshof“ – wegweisende Leitentscheide in besonders hoher Dichte veröffentlicht. Einer davon ist BGE 117 IV 259, der im Zusammenhang mit der „ungetreuen Geschäftsführung“ gemäss Art. 159 aStGB die dogmatische Streitfrage entschied, ob das Vermögen der Aktiengesellschaft für den Alleinaktionär fremd sei. In der ausführlichen Regeste hielt das Bundesgericht folgendes fest (Hervorhebungen hinzugefügt):

„Art. 159 StGB. Ungetreue Geschäftsführung durch den einzigen Verwaltungsrat zum Nachteil einer Einmannaktiengesellschaft.

¹Die Einmannaktiengesellschaft ist auch für den sie als einziger Verwaltungsrat beherrschenden Alleinaktionär jemand anderer, und ihr Vermögen ist für ihn ein fremdes (E. 3).

a) Eine Vermögensdisposition des einzigen Verwaltungsrats auf Kosten der Einmannaktiengesellschaft, die als (verdeckte) *Gewinnausschüttung* zu qualifizieren ist, ist nur dann pflichtwidrig und erfüllt den objektiven Tatbestand von Art. 159 StGB, wenn das nach ihrer Vornahme verbleibende Reinvermögen – Aktiven minus Forderungen gegen die Gesellschaft – der AG nicht mehr zur Deckung von Grundkapital und gebundenen Reserven ausreicht (Änderung der Rechtsprechung) (E. 4 und 5a).

b) Eine Vermögensdisposition des einzigen Verwaltungsrats auf Kosten der Einmannaktiengesellschaft, die als *Aufwand* zu qualifizieren ist, ist dann pflichtwidrig und erfüllt den objektiven Tatbestand von Art. 159 StGB, wenn dadurch erstens das nach den zwingenden aktienrechtlichen Kapitalschutzbestimmungen zu erhaltende Mindestreinvermögen der AG angegriffen wird und zweitens (kumulativ) der Aufwand mit den Pflichten des Geschäftsführers zur sorgfältigen Verwaltung der Geschäfte der AG nicht zu vereinbaren ist; ob diese zweite Voraussetzung erfüllt sei, hängt

von den gesamten Umständen des konkreten Falles ab, zu denen einerseits die finanzielle Situation des Unternehmens und andererseits Umfang, Art und Zweck des Aufwandes gehören (E. 5b).“

Ein erheblicher Teil der Lehre kritisierte und kritisiert diesen Entscheid und dessen Bestätigung in BGE 141 IV 104.³ Insbesondere ist die Auffassung verbreitet, das Bundesgericht weite den *Gläubigerschutz* unsachgemäss aus. Für den Gläubigerschutz seien die Konkurs- und Betreibungsverbrechen oder -vergehen gemäss Art. 163 ff. StGB ausreichend.⁴ Mit BGE 117 IV 259 werde die ungetreue Geschäftsbesorgung zu einem abstrakten Gefährdungsdelikt.⁵ Die Einwilligung sämtlicher Aktionäre rechtfertige die Tat ungeachtet des Eingriffs in das Aktienkapital.⁶ Die Gesellschaft könne keinen vom Alleinaktionär unabhängigen Willen bilden.⁷

Die in der Lehre geübte Kritik vermag nicht zu überzeugen. Es ist Sinn und Zweck der Konstruktion der juristischen Person, ein Vermögen zu verselbstständigen. Deshalb steht es ausser Frage, dass dieses Vermögen für die Aktionäre fremd ist, und zwar unabhängig von deren Anzahl. Dies wird auch von Kritikern der fraglichen Rechtsprechung zutreffend erkannt.⁸ Das Bundesgericht bejaht die Fremdheit unabhängig vom finanziellen Zustand der Gesellschaft.

Das tatbestandsmässige Verhalten der ungetreuen Geschäftsbesorgung ist die Pflichtverletzung des Geschäftsführers. Eine solche ist ausgeschlossen, wenn er im Einklang mit dem störungsfrei gebildeten Willen des Geschäftsherrn handelt. Damit stellt sich die Frage nach dem Verhältnis des Willens der Organe zu demjenigen der juristischen Person. Darüber gibt die treffende Formulierung von Art. 55 Abs. 1 ZGB Aufschluss:

„Die Organe sind berufen, dem Willen der juristischen Person Ausdruck zu geben.“

Das Gesetz gesteht der juristischen Person somit einen eigenen Willen zu, der nicht mit dem Willen der Organe – oder bestimmter Organe wie namentlich

³ Ohne Kritik bzw. zustimmend z.B. CR CP II-Scheidegger/von Wurstemberger, Art. 158, N 116–118; Donatsch, Aspekte, 211; Donatsch, Aktiengesellschaft, 21; Hurtado Pozo, Rz. 1515.

⁴ BSK StGB II-Niggli, Art. 158, N 16; Corboz, Art. 158, N 12; PK StGB-Trechsel/Cramer, Art. 158, N 8; Stratenwerth/Jenny/Bommer, § 19 N 17; Riedo, 53 ff.

⁵ Heiniger, Rz. 584.

⁶ Graf, Einmannsgesellschaften, Rz. 24 f.; ohne Kritik an BGE 117 IV 259 AK StGB-Graf, Art. 158, N 24.

⁷ PK StGB-Trechsel/Cramer, Art. 158, N 8.

⁸ Graf, Einmannsgesellschaften, Rz. 14.

der Generalversammlung – identisch ist. Andernfalls müsste das Gesetz den Organen die Bestimmung des Willens der juristischen Person zuweisen, was es im Rahmen von Art. 55 ZGB nicht tut.

Anders als beim Menschen ist der Wille der juristischen Person nicht naturgegeben, sondern normativ. Das Gesetz setzt einen bestimmten Rahmen, innerhalb welchem die Organe den Willen in den durch Gesetz und Statuten festgelegten Verfahren bilden. In der Ein-Personen-Gesellschaft entspricht der Wille des Organs demjenigen der Gesellschaft, soweit er den gesetzlichen Rahmen nicht verlässt. Wenn nicht das Vertrauen Dritter betroffen ist, ist es für die strafrechtlich relevanten Pflichten unerheblich, ob dieser Wille formgültig dokumentiert ist, z.B. als Beschluss der Generalversammlung. Eine wichtige Grenze setzt Art. 52 Abs. 3 ZGB, wonach ein unsittlicher oder widerrechtlicher Zweck nicht Gegenstand des Rechts der Persönlichkeit sein können. Daraus folgt, dass widerrechtliches Handeln der Organe, wenn es auch die juristische Person gemäss Art. 55 Abs. 2 und 3 ZGB gegen aussen verpflichtet, nie dem Willen der juristischen Person entsprechen kann.

Vor allem die Art. 660, 671⁹, 674 Abs.1¹⁰, 675 Abs. 2 und 680 OR setzen dem Aktionärswillen in Bezug auf die Ausschüttungen jene Grenzen, auf denen die Rechtsprechung von BGE 117 IV 259 und 141 IV 104 beruht, selbst wenn das Bundesgericht es weitgehend unterlassen hat, diese Bestimmungen zu zitieren.¹¹ Art. 660 Abs. 1 OR beschränkt das Bezugsrecht des Aktionärs auf den gemäss Gesetz und Statuten verfügbaren Bilanzgewinn. Ein Bilanzgewinn liegt vor, wenn die Differenz aus Aktiven und Fremdkapital das Aktienkapital übersteigt. Art. 680 Abs. 2 OR bestätigt dies, indem er den Aktionären das Recht abspricht, den eingezahlten Betrag zurückzufordern. Art. 671 OR enthält Vorschriften darüber, dass ein Teil des Bilanzgewinns nicht ausgeschüttet werden darf, sondern der allgemeinen Reserve zuzuordnen ist, bis diese 20 Prozent des Aktienkapitals beträgt. Durch besondere Einnahmen namentlich im Zusammenhang mit Emissionen kann die allgemeine Reserve bis auf 50 Prozent des Aktienkapitals ansteigen. Art. 674 Abs. 1 verdeutlicht, dass die Dividende nicht in die gesetzlich oder statutarisch vorgeschriebenen Reserven eingreifen darf. Der in BGE 117 IV 259 als einzige dieser Bestimmungen zitierte Art. 675 Abs. 2 OR weist in dieselbe Richtung. Die Rechtsprechung über die

⁹ In verschärfter Form im Wesentlichen entsprechend Art. 671 und 672 des ab 1. Januar 2023 geltenden Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (Obligationenrecht, OR, SR 220).

¹⁰ Entspricht Art. 674 Abs. 3 rev. OR ab 1. Januar 2023.

¹¹ BGE 117 IV 259 E. 3.a S. 264, betont die Bedeutung des Kapitalschutzes und verweist beipielhaft auf Art. 620, 628, 633, 675 Abs. 2, 677, 678, 725 OR. BGE 141 IV 104 enthält zu dieser Frage keine OR-Zitate.

strafrechtlich relevanten Grenzen der Verfügungsfreiheit der Aktionäre beruht somit auf einer klaren gesellschaftsrechtlichen Grundlage, deren Wichtigkeit das Obligationenrecht auch dadurch betont, dass es diese Grenzen aus unterschiedlichen Blickwinkeln mehrfach beschreibt. Die Pflicht der Gesellschaftsorgane, die Grenzen der Verfügungsfreiheit zu achten, bezweckt den Schutz des Grundkapitals und der Reserven der Gesellschaft. Es handelt sich somit um Vermögensschutzpflichten, wie sie Lehre und Rechtsprechung für die Anwendbarkeit von Art. 158 Ziff. 1 StGB verlangen.¹²

Die Feststellung, dass der Kapitalschutz zur gesetzlich vorgeschriebenen Grundstruktur der Kapitalgesellschaft gehört, widerlegt die vorn zitierten Lehrmeinungen, die in BGE 117 IV 259 lediglich eine Ausweitung des Gläubigerschutzes sehen wollen. Die juristische Person generell und speziell die Kapitalgesellschaften sind rechtliche Konstruktionen, die nicht nur die Kumulierung von Mitteln und Kräften erleichtern, sondern auch die Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränken. Letzteres ist der Grund für die Beliebtheit von Einpersonen-Gesellschaften. Es gilt als grundlegend für eine funktionierende und innovative Wirtschaft, dass sich das Risiko kalkulieren und beschränken lässt. Die Dividenden und den Lohn, die der Aktionär oder die Aktionärin für ihren Kapital- bzw. Arbeitseinsatz zu Recht erhalten haben, kann ihnen nicht genommen werden, wenn die Gesellschaft später insolvent wird. Doch dieser Vorteil ist nutzlos, wenn Kapitalgesellschaften wegen des dadurch erhöhten Verlustrisikos als Vertragspartner unbeliebt sind. Genau dieser Gefahr beugt der Kapitalschutz vor: Die Kapitalgesellschaft hat ein publiziertes Grundvermögen, dem in besonderer Weise Sorge zu tragen ist. Es geht somit unmittelbar um den Schutz des Vermögens der Kapitalgesellschaft, damit diese im Wirtschaftsleben Kredit genießt. Die damit einhergehende Verminderung des Ausfallrisikos der Gläubiger ist durchaus erwünscht und zeigt, dass der Kapitalschutz den Kredit zu Recht erhöht; das bedeutet aber nicht, dass der Tatbestand der ungetreuen Geschäftsbesorgung im vorliegenden Zusammenhang unmittelbar den Interessen der Gläubiger dient. Unmittelbares Schutzobjekt bleibt das Vermögen der Gesellschaft in deren Interesse, im Geschäftsverkehr Vertrauen zu genießen und sich dadurch wirtschaftlich entfalten zu können. Das Vertrauen ist zerstört, wenn das Aktionariat frei über das eingebrachte Grundkapital verfügen und gleichwohl auf der Haftungsbeschränkung beharren kann.

¹² BGE 120 IV 190 E. 2.a S. 193; AK StGB-Graf, Art. 158, N 14; BSK StGB II-Niggli, Art. 158, N 12; CR CP II-Scheidegger/von Wurstemberger, Art. 158, N 44; HK StGB-Schlegel, Art. 158, N 3.

b) *Inhalt und Stufen des Kapitalschutzes*

Angesichts des sehr klaren Sachdarstellung in BGE 117 IV 259 müsste sich eine weitere Erläuterung des Kapitalschutzes eigentlich erübrigen. Doch die folgende Erwägung des Obergerichts des Kantons Zürich zeigt, dass selbst dem Fachpersonal von spezialisierten und höheren Gerichtsinstanzen an wichtigen Wirtschaftsstandorten das Wesen des Kapitalschutzes fremd sein kann:

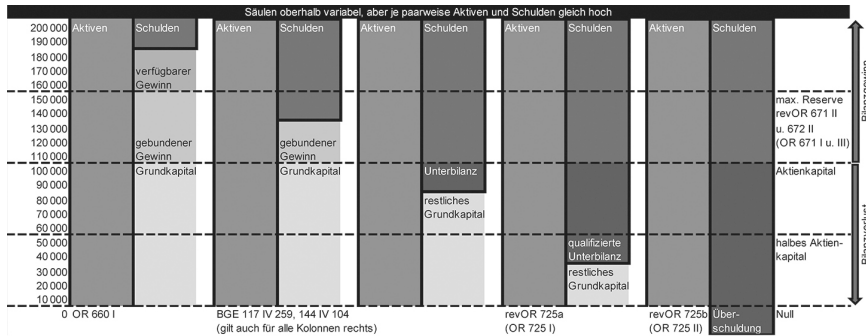
„Der abschliessende Vorwurf betreffend die im Juni 2012 erfolgte Anschaffung eines Verlobungsringes im Betrag von CHF 56'000.- (Urk. 002054) hat die Vorinstanz sodann mit Verweis auf die mehrfach thematisierte, zeitliche Limitierung, als irrelevant erachtet. Erneut hat sie darauf hingewiesen, dass erst für den Zeitraum ab Mitte 2012 erstellt werden kann, dass der Beschuldigte eine begründete Besorgnis der Überschuldung haben musste bzw. dass er erst ab jenem Zeitpunkt eine Insolvenz der [Einpersonen-Gesellschaft] bzw. den Umstand, dass diese in ein Zwangsvollstreckungsverfahren verwickelt werden könnte, in Kauf genommen habe. Für den Zeitraum zuvor würden selbst luxuriöse und unverhältnismässige Ausgaben ohne jeglichen Zusammenhang mit dem Geschäftszweck der [Einpersonen-Gesellschaft] mit Blick auf die strafrechtliche Beurteilung ausser Betracht fallen (Urk. 90 S. 108.). Dieser im Verlauf der vorstehenden Erwägungen mehrfach thematisierte Umstand ist zutreffend und bedarf keiner weiteren Erläuterung mehr.“¹³

Nach hier vertretener Auffassung bedarf das sehr wohl einer weiteren Erläuterung. Beide Instanzen erachteten es als erwiesen, dass die Einpersonen-Aktiengesellschaft mit einem Aktienkapital von CHF 100'000 am Ende 2011 ein Reinvermögen von 47'287 Franken und Mitte 2012 ein solches von minus 39'745 Franken hatte.¹⁴ Beide Urteile folgten der Anklage zwar darin, dass der Alleinaktionär zahlreiche geschäftlich nicht begründete Aufwendungen veranlasst habe, hielten diese aber nur für strafrechtlich relevant, soweit sie nach Mitte 2012 erfolgten, d.h. nach dem Stichtag für den Nachweis der Überschuldung. Die Berufungsinstanz ging nicht auf das Argument der Anklägerin ein, die Vorinstanz habe offenbar den Unterschied von Unterbilanz und Überschuldung verkannt, und setzte sich in der Begründung auch sonst nicht mit der Abgrenzung dieser beiden Begriffe auseinander.

¹³ Urteil des Obergerichts des Kantons Zürich SB180264 vom 21. April 2021 E. 9.11.

¹⁴ OGer ZH SB180264 E. 7.1.12 und 7.2.

Bei Überschuldung und Unterbilanz handelt es nicht um Synonyme.¹⁵ Es geht auch keineswegs um eine spitzfindige Abgrenzung. Vielmehr entspricht es dem Grundgedanken der Kapitalgesellschaft, dass sie nicht bei null startet, sondern mit einem Grundkapital. Der Betrag dieses Grundkapitals definiert zusätzlich zur Null-Linie eine weitere bedeutende Grenze: Die Trennlinie zwischen Gewinn und Verlust.



Die Grafik veranschaulicht die in BGE 117 IV 259 massgebliche Differenz von Aktiven und Schulden.¹⁶ Die Aktiengesellschaft in der Grafik hat ein Aktienkapital von 100'000 Franken, was die Grenze zwischen der Gewinn- und der Verlustzone darstellt. Reicht die Schulden-Säule unter die Aktienkapital-Linie, liegt eine Unterbilanz vor. Doch die Verfügungsbeschränkung gemäss BGE 117 IV 259 setzt nicht erst bei der Unterbilanz ein, sondern bereit dann, wenn die allgemeine Reserve nicht mehr von Reinvermögen gedeckt ist. Abgesehen vom seltenen Fall, dass gezeichnete Aktien trotz Teileinzahlungen ausgefallen

¹⁵ Dazu näher Lukas Glanzmann, Pflichten des Verwaltungsrats bei drohender Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung gemäss neuem Aktienrecht, in diesem Band, [114 ff.](#), [119 ff.](#)

¹⁶ Der schwarze Quer-Balken soll anzeigen, dass die Verhältnisse oberhalb des Balkens ausgeblendet werden. Wir können uns die fünf Beispiele auch mit je einer anderen Summe der Aktiven denken. Wenn die Aktiven-Säule über den schwarzen Quer-Balken hinaus verlängert wird, ist auch die ihr zugeordnete Schulden-Säule im gleichen Ausmass zu ergänzen, damit sich grafisch die Differenz zwischen Aktiven und Schulden ergibt.

sind,¹⁷ hat eine Aktiengesellschaft nur dann Reserven, wenn sie entweder mindestens ein gewinnträchtiges Geschäftsjahr hinter sich gebracht¹⁸ oder aber Aktien zu einem höheren Preis als dem Nominalwert ausgegeben hat.¹⁹

c) *Zum Begriff der Reserven- bzw. Grundkapitalausschüttung*

Sowohl BGE 117 IV 259 als auch in BGE 141 IV 104 sprechen im Zusammenhang mit der Missachtung der Verfügungsbeschränkung des Aktionariats von „(verdeckten) Gewinnausschüttungen“. Diese Terminologie passt höchstens für den Fall, dass unzulässigerweise ein als Reserve gebundener Bilanzgewinn ausgeschüttet wird. Liegt jedoch bereits eine – wenn auch nur einfache – Unterbilanz vor, ist kein Bilanzgewinn vorhanden, der ausgeschüttet werden könnte. Nach hier vertretener Auffassung ist es deshalb angebracht, in solchen Fällen von „Grundkapitalausschüttung“ oder verkürzt „Kapitalausschüttung“ zu sprechen. Wird ausschliesslich in die gebundene Reserve eingegriffen, erscheint es als präziser, von einer „Reservenausschüttung“ statt von einer „Gewinnausschüttung“ zu sprechen.

Das Bundesgericht unterscheidet zwischen „Gewinnausschüttung“ und „Aufwand“. Ersteres sei im Zustand der Unterbilanz stets pflichtwidrig, letzteres nur, wenn „der Aufwand mit den Pflichten des Geschäftsführers zur sorgfältigen Verwaltung der Geschäfte der AG nicht zu vereinbaren“ sei. Auch ein solches Verhalten im Zustand der Unterbilanz lässt sich mit dem Verbot der Einlagenrückgewähr und damit mit den hier vorgeschlagenen Begriffen der Grundkapital- bzw. Reservenausschüttung in Verbindung bringen. Erscheint ein von den Aktionären gewollter Aufwand zur Erreichung des Gesellschaftszwecks als unnötig oder ungeeignet, so handelt es sich zumindest teilweise um eine Mittelverwendung nach persönlichem Gutdünken der Aktionäre, was einer Aushändigung der fraglichen Vermögensteile zur freien Verwendung gleichkommt.

¹⁷ Gesetzliche Kapitalreserve gemäss Art. 671 Abs. 2 Ziff. 2 OR, entsprechend Art. 671 Abs. 1 Ziff. 2 rev. OR ab 1. Januar 2023.

¹⁸ Gesetzliche Gewinnreserve gemäss Art. 671 Abs. 1 OR, entsprechend Art. 672 Abs. 1 rev. OR ab 1. Januar 2023, wobei neu die gesetzliche Gewinnreserve zu äufnen ist, bis sie zusammen mit der gesetzlichen Kapitalreserve 50% des Aktienkapitals ausmacht. Nur noch bei Holdinggesellschaften bleibt die gesetzliche Gewinnreserve bei 20% des Aktienkapitals.

¹⁹ Gesetzliche Kapitalreserve gemäss Art. 671 Abs. 2 Ziff. 1 OR, entsprechend Art. 671 Abs. 1 Ziff. 1 rev. OR ab 1. Januar 2023.

d) *Ergebnis der Grundlagen-Analyse*

Gemäss dem Ergebnis der vorstehenden Erörterungen steht die strafrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Unterbilanz mit dem Aktienrecht im Einklang und schützt zu Recht das Grundkapital und die gesetzlichen Reserven als selbständigen Vermögenswert, welcher der Willkür der Aktionäre entzogen ist.²⁰ Die Aktiengesellschaft hat einen strafrechtlich geschützten Eigenwillen, nicht nur nominal ein Grundkapital zu haben, sondern tatsächlich über ein entsprechendes Reinvermögen zu verfügen.

Wie bereits eingangs erwähnt, gilt diese Rechtsprechung nicht nur für Einpersonen-Gesellschaften, sondern auch dann, wenn ein Konsens des gesamten Aktionariats besteht oder der Dissens nicht nachgewiesen ist.²¹ Die Rechtsprechung ist auch auf Konzerngesellschaften anzuwenden. Die Muttergesellschaft als Alleinaktionärin unterliegt denselben Einschränkungen in ihrer Verfügungsfreiheit wie eine natürliche Person als Alleinaktionärin.

e) *Analoge Anwendung auf die Veruntreuung*

Lehre und Rechtsprechung gehen grundsätzlich davon aus, dass das Gesellschaftsvermögen den Gesellschaftsorganen nicht im Sinne der Veruntreuungs-Strafnorm gemäss Art. 138 StGB anvertraut sei, da die Gesellschaft durch ihre Organe überhaupt erst handlungsfähig werde²² und damit der durch Organe ausgeübte Gewahrsam der Gesellschaft zuzurechnen sei.²³ Eine alternative Begründung geht dahin, dass das Organ mit den Vermögenswerten der Gesellschaft eine wirtschaftliche Tätigkeit zu entfalten habe, was sich schlecht mit dem konservativen Charakter der Treuhandpflichten gemäss Art. 138 StGB vertrage.²⁴ Beide Begründungen beruhen auf der Annahme, dass das Organ bei der Verfügung über Gesellschaftsvermögen im Rahmen der Organ- oder Geschäftstätigkeit handelt. Ist dies nicht der Fall, zieht das Bundesgericht die Veruntreuungs-Strafnorm heran:

²⁰ Gl.M. AK StGB-Graf, Art. 158, N 12; Donatsch, Aspekte, 211; Donatsch, Aktiengesellschaft, 21.

²¹ Donatsch, Aktiengesellschaft, 21, wonach auch ein rechtskräftiger Beschluss der Generalversammlung eine Reserven- oder Kapitalausschüttung nicht rechtfertigt.

²² Vgl. Art. 54 f. des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (Zivilgesetzbuch, ZGB, SR 210).

²³ Urteil des Bundesgerichts 6B_609/2010 vom 28. Februar 2011 E. 4.2.2; 6B_446/2010 vom 14. Oktober 2010 E. 6.3; mit anderer Begründung Donatsch, ZStrR 114 (1996), 219; BSK StGB II-Niggli/Riedo, Art. 138 N 36 ff.; a.M. Abo Youssef, AJP 2013, 1546 f.

²⁴ Donatsch, Aspekte, 219.

„Anders verhält es sich, wenn das inkriminierte Verhalten jeglichen Bezug zur Geschäftstätigkeit vermissen lässt und es dem Gesellschaftsorgan einzig darum geht, sich Gegenstände oder Vermögenswerte der Gesellschaft zwecks persönlicher Bereicherung anzueignen.“²⁵

Soweit aus diesen Gründen eine vom gesamten Aktionariat genehmigte Reserven- oder Grundkapitalausschüttung nach Art. 138 StGB zu beurteilen ist, findet nach hier vertretener Meinung BGE 117 IV 259 sinngemäss Anwendung. Die Kapitalschutzbestimmungen, aus denen sich die für Art. 158 Ziff. 1 StGB massgeblichen Vermögensfürsorgepflichten ergeben, entsprechen unter dem Gesichtspunkt von Art. 138 StGB einer Verfügungsbeschränkung mit Werterhaltungspflicht.²⁶ Der Wert des Grundkapitals und die gebundenen Reserven ist zu erhalten, soweit die entsprechenden Aktiven nicht für angemessenen Geschäftsaufwand verwendet werden.²⁷

3. Standardverfahrensschritte

a) *Empfohlene Untersuchungsskizze*

Die Reserven- und Kapitalausschüttungs-Sperre legt es nahe, immer dann die *Entwicklung des Reinvermögens* der betroffenen Gesellschaft zu analysieren,

²⁵ Urteil des Bundesgerichts 6B_326/2012 vom 14. Januar 2013 E. 2.5.3.

²⁶ Allgemein zum Erfordernis der Werterhaltungspflicht statt vieler: BSK StGB II-Niggli/Riedo, Art. 138, N 46 f.; PK StGB-Trechsel/Crameri, Art. 138, N 10; AK StGB-Simmler/Selman, Art. 138, N 6 f.

²⁷ Anscheinend a.M. BSK StGB II-Niggli/Riedo, Art. 138, N 36d, die zwar einerseits der Rechtsprechung zuzustimmen scheinen, wonach die Organe unter die Veruntreuung fallen, wenn sie die den Rahmen der Organtätigkeit offensichtlich verlassen, und eine Werterhaltungspflicht der Organe nur für den Fall verneinen, dass dies nicht zutrifft, aber andererseits im gleichen Atemzug die Meinung von Abo Youssef, AJP 2013, 1546 f., als „abenteuerlich“ bezeichnen, wonach das Gesellschaftsvermögen den Organen überlassen sei und diese es nur im Interesse der Gesellschaft verwenden dürften. Die Meinung von Abo Youssef ist keineswegs abenteuerlich. Auch wenn die Gesellschaft durch ihre Organe handelt, sind die Organe und die Gesellschaft nicht identisch. Der Umstand, dass die Gesellschaft nur durch ihre Organe handlungsfähig ist, lässt es als diskutabel erscheinen, ob der für das Treuhandverhältnis erforderliche Drittgewahrsam vorliegt. Hingegen kann entgegen BSK StGB II-Niggli/Riedo, Art. 138, N 36d, kein Zweifel daran bestehen, dass die Organe den Wert des Gesellschaftsvermögens erhalten müssen, solange sie es nicht im Interesse der Gesellschaft verwenden und es in diesem Rahmen gegebenenfalls einem unternehmerischen Risiko aussetzen.

wenn es den Verdacht zu klären gilt, Gesellschaftsvermögen sei entgegen dem Gesellschaftszweck verwendet worden, sei es für Ausschüttungen im engeren Sinne, sei es für unverhältnismässigen Aufwand.

Ist eine verlässliche *Buchführung und Rechnungslegung* vorhanden, lässt sich daraus die Entwicklung des Reinvermögens ohne besonderen Aufwand ableiten. Ergeben sich Hinweise auf Mängel in der Buchführung oder fehlt eine solche gänzlich, ist sie soweit möglich zu berichtigen bzw. zu rekonstruieren. Wenn möglich sind für die Rekonstruktion Fachleute für forensische Wirtschaftsprüfung beizuziehen. Als Grundlagen für die Rekonstruktion einer fehlenden Buchhaltung nehmen oft die Bankkonten eine wichtige Stellung ein. Diese geben allerdings ungenügend Aufschluss über die Kreditoren, die durch Sicherstellung der Geschäftsunterlagen, das Betreibungsregister und Einvernahmen zu ermitteln sind.

Entsprechend der generellen strafprozessualen Beweisregel, Zweifelsfälle zugunsten der beschuldigten Person zu entscheiden, ist bei der Rekonstruktion der Rechnungslegung das *Prinzip der Vorsicht*²⁸ im umgekehrten Sinne anzuwenden: Es ist von der Variante auszugehen, die zu dem höheren Reinvermögen führt. Bei Unsicherheiten über Bewertung oder Vollständigkeit ist bei Aktiven der höchste und bei Schulden der tiefste Wert der Bandbreite zu wählen. Dies gilt nur bei strafprozessualer Rekonstruktion oder Korrektur, nicht aber der Auswertung der Buchhaltung und Rechnungslegung, die der beschuldigten Person im Handlungszeitpunkt zur Verfügung stand.

Was das Wissen *um den finanziellen Zustand* der Gesellschaft betrifft, so muss ein Organ, das „wilde Ausschüttungen“ ohne vorherige Konsultation einer ordnungsmässigen Rechnungslegung vornimmt oder zulässt, grundsätzlich ernsthaft mit der Möglichkeit rechnen, ins geschützte Gesellschaftsvermögen einzugreifen.

Ergibt die Analyse, dass die verdächtigen Verfügungen über das Gesellschaftsvermögen die gesetzlichen Reserven oder sogar das Grundkapital angegriffen haben, führt die *Einrede des Einverständnisses aller Aktionärinnen und Aktionäre*²⁹ nicht zur Entlastung. Damit wird diese Tatsache unerheblich und ist folglich gemäss Art. 139 Abs. 2 StPO nicht Gegenstand der Beweisführung. Dies kann namentlich auch dann eine erhebliche Entlastung des Untersuchungs-

²⁸ Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 und 960 Abs. 2 OR. Gemäss dem Vorsichtsprinzip sind „im Zweifel [...] Aktiven eher zu niedrig und Fremdkapital eher zu hoch einzuschätzen“, PK RL OR-Müller/Henry/Barmettler, Art. 958c, N 55; ähnlich NK AR OR-Dekker, Art. 958c, N 17.

²⁹ Diese Einrede kommt oft vor, vgl. z.B. Urteil des Bundesgerichts 6B_478/2009 vom 8. September 2009 E. 2.1.

aufwandes bedeuten, wenn ein Organ ohne beherrschende Aktionärsstellung oder auch bloss Angestellte mit selbständigen Vermögensverwaltungsbefugnissen im Verdacht stehen und sich mit der Behauptung verteidigen, die Eigentümerschaft habe zumindest durch konkludentes Dulden zugestimmt.

In dem so eingegrenzten zeitlichen Rahmen sind die *Ausgaben der Gesellschaft* darauf zu prüfen, ob es sich um offene Ausschüttungen, verdeckte Ausschüttungen oder pflichtwidrigen Aufwand handelt. Diese Kategorien ergeben sich aus der Begründung von BGE 117 IV 259. Für die Beurteilung, ob eine Ausgabe im Gesellschaftsinteresse liegt, ist die gesamte Rechtsprechung zur ungetreuen Geschäftsbesorgung durch Gesellschaftsorgane sowie sinngemäss auch zur Steuerhinterziehung durch verdeckte Gewinnausschüttung³⁰ massgeblich. Denn abgesehen davon, dass es um Eingriffe in das besonders geschützte Gesellschaftsvermögen gehen muss, führt die Einwilligung aller Aktionäre nicht zu erhöhten Anforderungen an die Strafbarkeit. Das Bundesgericht hat beispielsweise folgende Ausgaben zulasten von Kapitalgesellschaften als pflichtwidrig und schädigend im Sinne dieser Strafnorm beurteilt:³¹

- Überlassung eines Aktivums an eine Drittperson ohne Gegenleistung;³²
- Verwendung von Geld der Gesellschaft zur Tilgung von Schulden des Geschäftsführers bei Dritten, unter Verbuchung als Betriebsaufwand;³³
- Beschäftigung von Angestellten der Gesellschaft auf deren Rechnung zum Nutzen einer anderen Person;³⁴

³⁰ Dazu Daniel Holenstein, Rechnungslegung im Steuerstrafrecht, in diesem Band, [82 f.](#)

³¹ Aufzählung in Urteil des Bundesgerichts 6B_310/2014 vom 23. November 2015 E. 3.1.4.

³² BGE 97 IV 10 E. 3 S. 15, Rückgabe der Sacheinlage bei einer Schwindelgründung. A fortiori ist jede Veräusserung von Gesellschaftsvermögen ohne Gegenleistung tatbestandsmässig.

³³ BGer 6B_478/2009 E. 2. Der Geschäftsführer behauptet, dies habe der Gesellschaft genutzt, weil das seinen Ruf als ihren Geschäftsführer verbessert habe, welcher Einrede das Bundesgericht nicht folgte.

³⁴ BGE 81 IV 276 E. 2.b S. 280 f., Entwicklung und Produktion von Zusatzmaschinen, die über ein vom Geschäftsführer aufgezoogenes Geheimunternehmen vermarktet wurden. Das Bundesgericht würdigte die Lohnsumme und die Kosten für das verwendete Material als Schaden. Nach hier vertretener Auffassung ist darüber hinaus auch der gesamte Gewinn des Geheimunternehmens als Schaden der Geschäftsherrin zu berücksichtigen, da dieser gemäss Art. 321b OR der Rechenschafts- und Herausgabepflicht unterliegt und damit ein Aktivum der Geschäftsherrin und Arbeitgeberin darstellt, das ihr der Geschäftsführer und Arbeitnehmer durch Verheimlichung entzogen hat.

- Abschluss eines fiktiven Arbeitsvertrags und Veranlassung von Lohnzahlungen an eine Person, die keine Arbeitsleistung für die Gesellschaft erbringt;³⁵
- Verwendung von Verkaufserlös der Gesellschaft für das (im gleichen Produktionsprozess) tätige Einzelunternehmen des Geschäftsführers, namentlich für die Zahlung von Löhnen, Rechnungen, Betreibungen und den Erwerb einer Garage;³⁶
- Abschluss von Leasingverträgen für Luxusfahrzeuge sowie Vornahme einer „die Ertragskraft der Gesellschaft nicht verbessernden Investition“ trotz prekärer Liquiditätslage;³⁷
- Zahlung der Unterhalts- und Versicherungskosten des Privatflugzeugs des Geschäftsführers auf Kosten der Gesellschaft, die keinen Nutzen davon hatte;³⁸
- Zahlungen von offensichtlich unverhältnismässigen Löhnen an die Mitglieder des Verwaltungsrats, wobei für die Verhältnismässigkeit nicht nur deren Leistungen und Qualifikationen, sondern auch der finanzielle Zustand der Gesellschaft zu berücksichtigen sind;³⁹
- Extra-Honorar an den im Arbeitsverhältnis arbeitenden Geschäftsführer eines Weinhandelsunternehmens für die Kreation von Weinen.⁴⁰

Aus diesen und weiteren Beispielen in der Rechtsprechung lässt sich die im folgenden erläuterte Regel ableiten, dass Ausgaben gemäss Art. 158 Ziff. 1 StGB pflichtwidrig und schädigten sind, die in die Reserven oder ins Grundkapital

³⁵ BGer 6B_478/2009 E. 3.3.5, wonach der Geschäftsführer „seine Ehefrau zu einem monatlichen Bruttolohn von 4'200 Franken als Verkaufsberaterin für Devisengeschäfte angestellt hat, obwohl sie nicht in der Lage war, für die Gesellschaft eine relevante Arbeitsleistung zu erbringen, welche den ihr ausbezahlten Lohn auch nur ansatzweise gerechtfertigt hätte“.

³⁶ Urteil des Bundesgerichts 6B_986/2008 vom 20. April 2009 E. 4.2. Im konkreten Fall ging es um Erträge aus dem Betäubungsmittelhandel, die der Gesellschaft und nicht dem Einzelunternehmen zugestanden seien. In Fortsetzung der Rechtsprechung von BGE 126 IV 165 (SRF-Risiko-Betrug) E. 3b S. 174, und BGE 117 IV 139 (Heroin-Betrug) E. 3 S. 148, bejahte das Bundesgericht den Rechtsschutz dieser Erträge.

³⁷ Urteil des Bundesgerichts 6S.327/2000 vom 11. Januar 2001 E. 3.b.

³⁸ BGer 6B_310/2014 E. 3.3.1, wobei die Repräsentationswirkung des Flugzeugs sowie dessen Verwendung für die Anreise an den Arbeitsort als Einreden nicht durchdrangen, E. 3.3.2.

³⁹ Urteil des Bundesgerichts 6P.164/2006 und 6S.348/2006 vom 29. Dezember 2006 E. 10. Offensichtlich unverhältnismässig war i.c. der Monatslohn von monatlich 25'000 Franken an ein Paar und 11'000 Franken an eine Einzelpersonen, E. 10.3.2.; die Löhne hätten um mindestens 20% reduziert werden müssen, E. 10.3.3.

⁴⁰ BGer 6B_310/2014 E. 3.4. Das Extra-Honorar im Betrag von 130'000 Franken wurde pflichtwidrig und zum Schaden der Gesellschaft bezogen, weil diese gemäss Art. 332 Abs. 1 OR an den Erfindungen des Arbeitnehmers berechtigt war und dessen Leistung mit dem Lohn abgolten hatte, E. 3.4.1.

eingreifen und die weder unter dem Gesichtspunkt der Vermögensverschaffungstendenz haben noch der Erfüllung einer unabwendbaren Pflicht einen hinreichenden Nutzen für die Gesellschaft haben:

- *Ausschüttungen* im hier relevanten Sinn haben *keine Vermögensverschaffungstendenz* und dienen auch nicht der Erfüllung einer unabwendbaren⁴¹ Pflicht, die unfreiwillig oder vor Unterschreitung der relevanten Reinvermögensschwelle entstanden ist. Eine Ausgabe hat nur dann eine Vermögensverschaffungstendenz, wenn sie der Preis für eine Leistung an die Gesellschaft ist, die ihr als unmittelbarer Gegenwert oder als notwendiges Betriebselement die Aussicht auf Erwirtschaftung eines Gewinns eröffnet oder erhält.
- Bei *offenen Ausschüttungen* ist das Fehlen einer Vermögensverschaffungstendenz oder Pflichterfüllung aufgrund der Geschäftsbücher und Belege offenkundig. Dies ist namentlich der Fall bei Schenkungen und Verzichtserklärungen ohne unmittelbaren betrieblichen Nutzen⁴² sowie Zahlungen an Aktionäre, die einzig deren Kapitaleinsatz honorieren.
- Bei der *verdeckten Ausschüttung* wird in den Geschäftsbüchern und Belegen eine Vermögensverschaffungstendenz oder Pflichterfüllung vorgetäuscht. Bei Gewinnausschüttungen dient dieses Vorgehen der Steuerhinterziehung; bei Kapitalausschüttungen vermindert es das Risiko, für unberechtigte Mittelentnahmen zivil- und strafrechtlich verantwortlich gemacht zu werden. Für die ungetreue Geschäftsbesorgung erübrigt sich zwar der Nachweis einer Täuschungsabsicht. Entscheidend ist es jedoch, die Vermögensbeschaffungstendenz oder Pflichterfüllung sowie den diesbezüglichen guten Glauben des Geschäftsführers zu widerlegen.
- Der in BGE 117 IV 259 als zusätzlicher Fall beschriebene *pflichtwidrige Aufwand* ist ebenfalls anhand der Kriterien der Vermögensverschaffungstendenz und der Pflichterfüllung zu beurteilen. Wenigstens eines dieser Aufwandmerkmale ist zwar vorhanden, jedoch in einer so schwachen Ausprägung, dass die Ausgabe gleichwohl den Charakter einer Ausschüttung hat und der Geschäftsführer dies in Kauf nahm. Dies trifft auf hochbezahlte Entwicklungs- und Beratungsleistungen zu, die kaum Auswirkungen auf das aktuelle betriebliche Geschehen oder die Bearbeitung anstehender Probleme haben, sowie Kosten für Imagepflege und Repräsentation, die

⁴¹ Namentlich Dauerschuldverhältnisse zur Beschaffung von Leistungen, die ihren Nutzen für die Gesellschaft wegen veränderter Verhältnisse verloren haben, sind unverzüglich auf den nächsten Termin zu kündigen; bei langfristigen Verträgen sind zudem Anstrengungen zur Herbeiführung einer vorzeitigen einvernehmlichen Aufhebung angebracht.

⁴² Nicht darunter fallen Verzichtserklärungen zur Beilegung eines Rechtsstreits oder zum Erhalt einer Restzahlung eines sanierungsbedürftigen Schuldners.

den Umsatz nicht oder unmerklich beeinflussen. Ebenso gilt dies in aller Regel für ungesicherte langfristige Darlehen, insbesondere solche an Nahestehende.

b) Gemässigtes Opportunitätsprinzip

Das gemässigte Opportunitätsprinzip gemäss Art. 8 Abs. 2 StPO behält die überwiegenden Interessen der Privatklägerschaft vor, stellt jedoch im Übrigen ausschliesslich darauf ab, ob die nicht zur Anklage gebrachten Verdachtsgründe eine erhebliche Bedeutung für das Strafmass haben könnten. In Bezug auf die hier zur Diskussion stehende ungetreue Geschäftsbesorgung ist einzig die Gesellschaft unmittelbar geschädigte Person im Sinne von Art. 115 Abs. 1 StPO, so dass einzig sie und nicht auch der Aktionär oder die Aktionärin sich gemäss Art. 118 Abs. 1 StPO als Privatklagepartei konstituieren können. Das grundlegende und vordringliche Interesse der Gesellschaft gilt dem Schutz ihres Grundkapitals und der gebundenen Reserven. Gibt es ausserhalb dieses Sperrbereichs Vermögensverfügungen, die im Aktionariat umstritten sind, verletzt die Beschränkung auf den Sperrbereich jedenfalls dann keine überwiegenden Interessen der Privatklägerschaft, wenn dadurch ein substantieller Teil der Verdachtsgründe erfasst wird. Wenn es sich so verhält, haben die verdächtigen Transaktionen ausserhalb des Sperrbereichs auch für das Strafmass eine untergeordnete Bedeutung, vor allem dann, wenn deren Aufarbeitung das Verfahren erheblich in die Länge ziehen würde, was eine Minderung oder gemäss Art. 48 lit. e StGB gar eine Milderung der Strafe mit sich brächte.

Endet die Gesellschaft im Konkurs, stellt sich die Frage der Konkurrenz mit den Insolvenzdelikten gemäss Art. 163 ff. StGB. Grundsätzlich besteht echte Konkurrenz, weil die ungetreue Geschäftsbesorgung das Gesellschaftsvermögen, die Insolvenzdelikte hingegen das Gläubigervermögen schützen.⁴³ Da gleichwohl jeder der beiden Teilaspekte den Unrechtsgehalt weitgehend abdeckt, fällt die Idealkonkurrenz hier für das Strafmass nicht entscheidend ins Gewicht. Was die Interessen der Gesellschaftsgläubiger als Privatkläger angeht, so ist zu beachten, dass Insolvenzdelikte keine Schutznormen gemäss Art. 41 OR sind,⁴⁴ weshalb im Strafverfahren keine adhäsionsweise Zivilklage gemäss Art. 122 ff. StPO zur Verfügung steht. Deshalb sind die Interessen der Gläubigerschaft an der kumulativen Anwendung der Insolvenzstrafnormen neben der ungetreuen Geschäftsbesorgung als gering einzustufen. Soweit es keinen zusätzlichen Ermittlungsaufwand bedeutet, sind die Insolvenzdelikte in

⁴³ Zu den unterschiedlichen Geschädigten vgl. BGE 140 IV 155.

⁴⁴ BGE 141 III 527.

die Anklageschrift aufzunehmen. Verursacht es jedoch einen erheblichen Zusatzaufwand, das Kriterium der Gäubigerschädigungsabsicht gemäss Art. 163 f. StGB nachzuweisen, ist gemäss Art. 8 Abs. 2 StPO darauf zu verzichten, zumal es nur ausnahmsweise vorkommen kann, dass diese bereits besteht, solange noch ein Reinvermögen vorhanden ist.

III. Die Revisoren-Zwickmühle

1. Problemstellung

Das Verbot von Reserve- und Kapitalausschüttungen ist nur effizient, wenn die Gesellschaftsorgane stets über die Vermögenslage der Gesellschaft im Bild sind, damit sie den Umgang mit den Aktiven entsprechend anpassen können. Gerade auch fiduziarische Organe haben die unentziehbare und unverzichtbare Pflicht, dem Aktionariat Widerstand zu leisten, wenn es die Gesellschaft trotz Unterbilanz als eigene Hosentasche behandeln will. Ohne ordnungsgemässe Rechnungslegung sind die Organe nicht in der Lage, diese Kontroll- und Führungsaufgabe zu erfüllen.

Zur Förderung der Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung hat der Gesetzgeber die Revisionspflicht eingeführt. Diese ist bekanntlich durch die Möglichkeit des Opting-Out gemäss Art. 727a Abs. 2 OR für Kleinunternehmen gelockert worden. Sobald allerdings die begründete Besorgnis der Überschuldung besteht, ist das Unternehmen ungeachtet des Opting-Out gemäss Art. 725 Abs. 2 OR verpflichtet, die Rechnungslegung einer Revision zu unterziehen. Die Anfang 2023 in Kraft tretende Revision hat diese Ausnahme erweitert und verlangt mit dem kommenden Art. 725a OR bereits bei einer qualifizierten Unterbilanz zwingend eine Revision. Diese Erweiterung der zwingenden Revisionspflicht ist gerechtfertigt, erscheint es doch kaum möglich, ohne sichere Erkenntnis über die Vermögenslage der aus der qualifizierten Unterbilanz folgenden Sanierungspflicht mit hinreichender Effizienz nachzukommen.

Allerdings ist auch die Revision nicht unfehlbar. Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle wird dadurch relativiert, dass sie Beauftragte und Honorarempfängerin des zu revidierenden Unternehmens ist. Das kann dazu führen, dass für eine zweifelhafte Rechnungslegung ein Gefälligkeitstestat ausgestellt wird.

2. Grundlagen

Die Ausstellung von Gefälligkeitstestaten kann den Tatbestand der Urkundenfälschung (Falschbeurkundung) gemäss Art. 251 StGB erfüllen. Entscheidend ist die Frage, ob der Revisionsbericht die spezifischen Anforderungen an

den Urkundenbegriff erfüllt. Dabei sind zwei Stufen zu überwinden, nämlich zunächst die generellen Anforderungen an eine Urkunde im strafrechtlichen Sinne gemäss Art. 110 Abs. 4 StGB und sodann die zusätzlichen Anforderungen an die qualifizierte Urkunde, mit der sich der Tatbestand bereits durch blosse Falschbeurkundung und damit ohne Täuschung über die Person, die die Urkunde ausgestellt hat, erfüllen lässt.

Eine Urkunde ist gemäss Art. 110 Abs. 4 StPO eine Schrift, die bestimmt und geeignet ist, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen. Der Revisionsbericht dient dem Beweis, dass dessen Ausseller die Buchführung und Rechnungslegung eines Unternehmens nach einem bestimmten System als anerkannte, unabhängige Fachleute geprüft haben und dabei zu dem im Bericht widergegebenen Urteil gelangt sind. Die rechtliche Erheblichkeit dieser Tatsachen steht ausser Zweifel.

Eine qualifizierte Urkunde liegt gemäss der mit BGE 117 IV 35 begründeten Rechtsprechung vor, wenn „allgemeingültige objektive Garantien die Wahrheit der Erklärung gewährleisten“. In einem weiteren Leitsatz und in seiner sonstigen ständigen Rechtsprechung hat das Bundesgericht ausdrücklich bejaht, dass der Revisionsbericht diese Anforderung erfülle:

„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.⁴⁵ Aus diesen Gründen wird beiden Institutionen erhöhte Glaubwürdigkeit zuerkannt.“⁴⁶

Die Eigenschaft des Revisionsberichts als qualifizierte Urkunde ergibt sich auch aus der bewährten Faustregel, wonach die gesetzliche Pflicht, eine Tatsache schriftlich festzuhalten, eine allgemeine objektive Garantie für die Wahr-

⁴⁵ Hinweis im Zitat: BGE 122 IV 25 E. 2b; Botschaft des Bundesrats vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, BBl 2004, 3969 ff., 3975 f.

⁴⁶ BGE 132 IV 12 E. 9.3.3. S. 20; in gleichen Sinne Urteil des Bundesgerichts 6B_711/2012 vom 17. Mai 2013 E. 6.2; 6B_651/2011 vom 20. Februar 2012 E. 4.3.2; 6B_684/2010 vom 15. November 2010 E. 3.1.4.; 6B_772/2008 vom 6. März 2009 E. 4.4 Abs. 2 (nicht publ. in BGE 135 IV 130).

heit der Erklärung ist. Denn die Revisionsstelle ist in jedem Fall verpflichtet, „der Generalversammlung schriftlich einen zusammenfassenden Bericht über das Ergebnis der Revision“ zu erstatten.⁴⁷

Der Revisionsbericht an die Generalversammlung ist meist sehr kurz in formelhaften Sätzen abgefasst. Der Inhalt besteht gewöhnlich in der Bestätigung, dass die Personen, die den Bericht unterschrieben, haben, (1) die gesetzlichen Vorschriften als unabhängige Fachpersonen erfüllen sowie (2) eine den gesetzlichen Anforderungen entsprechende Prüfung vorgenommen und (3) dabei keine Feststellungen gemacht haben, die gegen die Ordnungsmässigkeit der Buchführung und Rechnungslegung sprechen. Vor diesem Hintergrund hat das Bundesgericht festgehalten:

„Ob ein Revisionsbericht wahr ist, entscheidet sich in erster Linie nach den zivilrechtlichen Regeln über die Berichterstattung.“⁴⁸

Damit ist gemeint, dass die dem Formelsatz innewohnende Tatsachenbehauptung so zu verstehen ist, wie es die zivilrechtlichen Regeln über die Revision nahelegen. Dabei sind neben Art. 728 ff. OR auch die Regelwerke von EXPERTsuisse⁴⁹ massgeblich.⁵⁰ Hat keine diesen Standards genügende Prüfung stattgefunden, erfüllt es den objektiven Tatbestand von Art. 251 StGB, wenn der Revisionsbericht eine Bemerkung im folgenden Sinne enthält:

„Die Positionen der Jahresrechnung wurden gemäss den zivilrechtlichen Vorgaben geprüft.“⁵¹

Ein Revisionsbericht mit diesem Hinweis ist unwahr, „wenn die erforderliche Prüfung unterlassen oder nicht ordnungsgemäss vorgenommen wurde“.⁵² War

⁴⁷ Ordentliche Revision der AG: Art. 728b Abs. 2 OR; eingeschränkte Revision der AG: Art. 729b Abs. 1 OR. Anwendbarkeit auf die GmbH und die Genossenschaft: Art. 818 Abs. 1 bzw. 906 Abs. 1 OR.

⁴⁸ BGer 6B_711/2012 E. 6.2; 6B_651/2011 E. 4.4.1; 6B_684/2010 E. 3.3.1.

⁴⁹ „EXPERTsuisse – Schweizer Expertenverband für Wirtschaftsprüfung, Steuern und Treuhand“, Stauffacherstrasse 1, 8004 Zürich, CHE-105.840.410, bis am 27. November 2014 unter der Bezeichnung „TREUHAND-KAMMER Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten“.

⁵⁰ Beispiele in BGer 6B_651/2011 E. 4.4.2; 6B_684/2010 E. 3.3.3. – Aktuell u.a. Schweizerische Prüfungsstandards (PS), Ausgabe 2013; Schweizer Prüfungshinweise (PH); Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP) in bislang fünf Bänden; weitere Publikationen abrufbar unter <<https://www.expertsuisse.ch/publikationen>>.

⁵¹ BGer 6B_651/2011 E. 4.1: „Les postes des comptes annuels ont été révisés suivant les exigences du droit civil.“

⁵² BGer 6B_711/2012 E. 6.3.3.

die Prüfung ordnungsgemäss und sind der Revisionsfachperson erhebliche Mängel aufgefallen, ist der Standardsatz mit folgendem Inhalt unwahr und Kennzeichen eines Gefälligkeitsberichts:

„Die Buchführung und die Jahresrechnung entsprechen Gesetz und Statuten.“⁵³

3. Standardverfahrensschritte

Es ist fachlich anspruchsvoll und oft sehr aufwendig zu ermitteln, welche Prüfungshandlungen geboten waren, ob die Revisionsfachperson diese mit hinreichender Sorgfalt vorgenommen hat und welche Unregelmässigkeiten ihr dabei aufgefallen sind. Die Überlastung der Strafverfolgungsbehörden und der Umstand, dass die Revisionsfachleute in den aufzuklärenden Sachverhalten meist nur eine Nebenrolle spielen, führen dazu, dass auch grobe Fälle von Gefälligkeitsfeststellungen durch die Maschen der Strafjustiz zu schlüpfen vermögen. Vor diesem Hintergrund bezweckt der vorliegende Vorschlag für einen Standard-Verfahrensschritt, eine Anklage- oder Strafbefehlsstrategie zu entwickeln, die sich bei besonders groben Mängeln oft mit wenig Aufwand als *Schnellverfahren* umsetzen lässt.

Das Schnellverfahren ist für Fälle geeignet, in denen Revisionsstelle ein Standard-Testat ausgestellt hat, obwohl die Rechnungslegung *Unzulänglichkeiten* aufweist, die bei einer ordnungsgemässen Revision *unübersehbar* sind. Dies trifft einerseits für erhebliche Fehler in einzelnen auffälligen Positionen zu, die für das Gesamtergebnis von entscheidender Bedeutung sind und deshalb trotz der grundsätzlichen Beschränkung auf Stichproben zwingend geprüft werden müssen. Zwingend zu prüfen sind beispielsweise neue Aktivierungen oder Aufwertungen von Immaterialgütern oder angefangenen Arbeiten, die die Überschuldung beseitigen. Denn die Revisionsfachperson „muss sich vergewissern, dass die in der Bilanz aufgeführten Aktiven tatsächlich existieren und dass die Passiven der Gesellschaft vollständig verbucht sind“.⁵⁴ Andererseits kann es sich auch um Mängel handeln, die sich nicht in einzelnen grossen Positionen manifestieren, aber die die ganze Rechnungslegung durchziehen und deshalb zutage treten müssen, wenn Stichproben in hinreichender Zahl und Streuung

⁵³ BGer 6B_711/2012 E. 6.3.3 und 6.4.3, wobei es dort um einen Steuerbetrug ging, der auf einer Steuerhinterziehung unter Gebrauch von inhaltlich unwahren Urkunden begangen wurde, Art. 186 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11).

⁵⁴ BGer 6B_651/2011 E. 4.4.2 (eigene Übersetzung des Zitats aus dem Französischen).

durchgeführt werden. Eine dermassen schwerwiegende Ordnungswidrigkeit ist etwa gegeben, wenn für zahlreiche Positionen die Belege fehlen oder wenn die Schulden der Gesellschaft sehr lückenhaft erfasst sind.

Winkt die Revisionsfachperson eine in diesem Sinne grob ordnungswidrige Rechnungslegung mit dem Standard-Testat durch, so bestehen grundsätzlich *zwei Möglichkeiten*: Entweder ist der Revisionsfachperson die Ordnungswidrigkeit nicht aufgefallen. Das ist jedoch nur dann möglich, wenn diese *keine hinreichende Prüfung durchgeführt* hat, was zum Vorwurf der unrichtigen Beurkundung von ordnungsmässigen Prüfungshandlungen führt.⁵⁵ Demnach wäre der Hinweis im Revisionsbericht, es habe eine hinreichende Prüfung stattgefunden, eine unrichtige Beurkundung einer rechtlich erheblichen Tatsache. Oder aber, die Revisionsfachperson hat tatsächlich eine hinreichende Prüfung durchgeführt und folglich die groben Mängel mindestens teilweise erkannt. In diesem zweiten Fall trifft es zwar zu, dass eine hinreichende Prüfung durchgeführt wurde, jedoch ist die Tatsache, dabei *keine Hinweise auf Ordnungswidrigkeit erkannt* zu haben, eine unrichtige rechtlich erhebliche Tatsache.

Aus den beiden Alternativen folgt, dass auch *in subjektiver Hinsicht* eine der beiden Varianten erfüllt sein muss. Das Wissen über die selbst durchgeführten Prüfungshandlungen ist selbstverständlich, ebenso in der anderen Variante das Wissen über selbst festgestellte Mängel.

Mit den von Art. 251 StGB verlangten unlauteren *Absichten* verhält es sich ähnlich: Die Revisionsfachperson will ihrem Kunden ein Testat verschaffen, dass er nicht verdient hat, und zwar entweder, weil es seiner Rechnungslegung an Ordnungsmässigkeit fehlt, oder, weil keine hinreichende und entsprechend kostspielige Prüfung stattgefunden hat.

Art. 325 Abs. 2 StPO lässt *Alternativanklagen* zu, was a fortiori auch für Strafbefehle gilt. Entsprechend können fehlbare Revisionsfachleute gemäss der vorstehenden Strategie dafür angeklagt und verurteilt werden, dass sie im Revisionsbericht entweder die hinreichende Prüfung oder die fehlende Entdeckung von Mängeln wissentlich falsch beurkundet haben.

⁵⁵ Zu diesem Vorwurf vgl. BGer 6B_651/2011 E. 4.4.3, wo das Bundesgericht nach der Beschreibung von Hinweisen auf die Unregelmässigkeit bestimmter Rechnungen zum Schluss gelangte: „N'ayant pas effectué d'investigations complémentaires, le recourant n'a pas respecté ses obligations de réviseur.“

IV. Die Bücherschwund-Busse

1. Problemstellung

Die in Art. 957 Abs. 1 OR verankerte Pflicht aller als juristische Personen ausgestalteten Unternehmen, zur Buchführung ist von grosser Wichtigkeit. Nur die Buchführung vermag den Gesellschaftsorganen eine hinreichende Sicht auf die Vermögensverhältnisse verschaffen, um die nötige Führungsarbeit adäquat vornehmen zu können.⁵⁶ Ohne Buchführung ist ein Unternehmen einem Motorfahrzeug mit einem kleinen Guckloch in der vereisten Windschutzscheibe vergleichbar. Wer ein solches Fahrzeug lenkt, macht sich wegen grober Verkehrsregelverletzung strafbar.⁵⁷ Wir im Strassenverkehr sind auch in der Wirtschaft solche „Iglufahrten“ konsequent zu bekämpfen. Zumindest bei Kleinunternehmen, die im Konkurs oder in der Zwangsliquidation wegen Organisationsmängeln enden, ist selten eine ordnungsgemässe Buchhaltung vorhanden. Dies legt den Schluss nahe, dass ein ungenügendes Rechnungswesen das Risiko des unternehmerischen Scheiterns erheblich erhöht. Entsprechend erscheint es angebracht, die im geltenden Gesetz vorhandenen strafrechtlichen Mittel dafür einzusetzen, der Buchführungspflicht Nachachtung zu verschaffen.

2. Grundlagen

Fehlleistungen im Rechnungswesen können je nach den einzelnen Gegebenheiten als Verbrechen, Vergehen oder Übertretung strafbar sein:

- Die Buchhaltung ist insgesamt mit all ihren Bestandteilen eine qualifizierte Urkunde, die dem Verbrechen der *Falschbeurkundung* gemäss Art. 251 StGB zugänglich ist, wenn damit eine unlautere Absicht im Sinne dieser Strafnorm einhergeht. Diese Strafnorm erfasst die bewusst falsche oder unvollständige Buchführung, nicht aber deren Unterlassung.
- Liegt als objektive Strafbarkeitsbedingung eine Konkurseröffnung oder ein Pfändungsverlustschein vor und bewirkt der Mangel, dass der Vermögens-

⁵⁶ Das Erfordernis, dass die Rechnungslegung den Gesellschaftsorganen eine verlässliche Sicht auf die Vermögensverhältnisse des von ihnen geführten Unternehmens verschaffen muss, folgt a fortiori daraus, dass diese gemäss Art. 958 Abs. 1 OR selbst Dritten einen solchen Informationsstand vermitteln muss. Dazu Christian Krämer, Schweizer Rechnungslegungsrecht, in diesem Band, [13](#), [26](#).

⁵⁷ Urteil des Bundesgerichts 6B_672/2008 vom 16. Januar 2009 E. 1.5.

stand nicht vollständig ersichtlich ist, so greift das Vergehen der *Unterlassung der Buchführung* gemäss Art. 166 StGB. Diese Strafnorm deckt sowohl manipulative Eingriffe als auch das gänzliche Fehlen ab.

- Die als Übertretung ausgestaltete *ordnungswidrige Führung der Geschäftsbücher* gemäss Art. 325 StGB wird oft als Auffangnorm zu Art. 166 StGB verstanden. Es handelt sich um ein abstraktes Gefährungsdelikt, das sowohl Begehungsdelikt als auch echtes Unterlassungsdelikt sein kann. Tatbestandsmässig sind sowohl die vollständige Unterlassung der gebotenen Buchführung als auch jede Form eines vorsätzlich oder fahrlässig herbeigeführten Mangels. Eine objektive Strafbarkeitsbedingung ist nicht vorgeschrieben, weshalb sich die Übertretungsstrafnorm auch für die Anwendung auf aktive Unternehmen eignet.⁵⁸

Die Verantwortung, für ein ordnungsgemässes Rechnungswesen zu sorgen, obliegt unentziehbar und unübertragbar dem Verwaltungsrat der AG bzw. der Geschäftsleitung der GmbH.⁵⁹ Deshalb sind für das Fehlen der Buchführung in erster Linie *natürliche Personen*, die für die jeweilige Gesellschaft mit solchen Funktionen im Handelsregister eingetragen sind, als potenziell strafrechtlich verantwortlich ins Auge zu fassen. Dasselbe gilt für faktische Organe⁶⁰ auf Stufe Verwaltungsrat oder Geschäftsleitung.

3. Standardverfahrensschritte

Als Teilaspekt von Strafuntersuchungen wegen qualifizierter Wirtschaftskriminalität fällt Art. 325 StGB wenig ins Gewicht. Zudem verjährt die Übertretung bedeutend früher als die mit ihr einhergehenden Verbrechen und Vergehen. Es ist deshalb gemäss Art. 8 Abs. 2 lit. a StPO vertretbar, in grösseren Untersuchungen Art. 325 StGB beiseite zu lassen. Hingegen eignet sich Art. 325 als Grundlage für einen *gezielten Kampf* gegen die Vernachlässigung der Buchführungspflicht *ausserhalb der grossen Untersuchungen*.

Die ordnungswidrige Führung der Geschäftsbücher gemäss Art. 325 StGB ist besonders in denjenigen Fällen einfach nachweisbar und mithin für das *Massengeschäft* geeignet, in welchen sich die Buchführungspflicht vorbehaltlos aus dem Handelsregistereintrag ergibt, eine Buchführung jedoch weitgehend unterlassen wird.

⁵⁸ Zum Verhältnis von Art. 325 zu Art. 166 StGB auch Stefan Maeder, Objektive Strafbarkeitsbedingungen - allgemein und bei Art. 166, in diesem Band, [53 f.](#)

⁵⁹ Art. 716a Abs. 2 Ziff. 3 bzw. 810 Abs. 1 Ziff. 3 OR.

⁶⁰ Art. 29 lit. d StGB.

Verdachtsgründe für die Übertretung von Art. 325 StGB kommen den *Steuerbehörden* regelmässig und laufend zur Kenntnis, und zwar dann, wenn das steuerpflichtige Unternehmen trotz Mahnung keine Jahresrechnung einreicht.⁶¹ Wenn ein Unternehmen den Steuerbehörden keine Jahresrechnung vorlegt, liegt das in der Regel daran, dass es mangels einer Buchführung über keine solche verfügt. Dieser Zusammenhang erscheint als dermassen wahrscheinlich, dass davon auszugehen ist, dass die Steuerbehörde, wenn sie das definitive Fehlen der Jahresrechnung feststellt, damit bei Ausübung ihrer Amtstätigkeit auch eine strafbare Handlung gemäss Art. 325 StGB wahrnimmt. Entsprechend besteht zumindest im Kanton Zürich eine Anzeigepflicht der Steuerbehörden.⁶² Die Anzeige ist an die Übertretungsstrafbehörde zu richten, im Kanton Zürich an das örtlich zuständige Statthalteramt.⁶³ Da die Buchführungspflicht örtlich auf den Sitz des Unternehmens bezogen ist, bleibt das Organ, das sie nicht erfüllt, dort pflichtwidrig untätig. Entsprechend ist sind die Behörden am Sitz des Unternehmens zuständig.⁶⁴

Das *Steuergeheimnis* gilt als *qualifiziertes Amtsgeheimnis*. Das im Vergleich zum generellen Amtsgeheimnis erhöhte Schutzniveau wird mit den weitgehenden Offenlegungspflichten begründet, die im Steuerrecht gelten.⁶⁵ Entsprechend üben Steuerbehörden Zurückhaltung mit der Strafanzeigeerstattung in Bezug auf nicht steuerrechtliche Straftaten. Zwar erteilen die Steuerbehörden den Strafbehörden Auskünfte, wenn diesen bereits Verdachtsgründe bekannt sind, doch bedarf es für die proaktive Anzeigeerstattung der Ermächtigung der vorgesetzten Behörde, die aufgrund einer

⁶¹ Art. 125 Abs. 2 lit. a DBG; Art. 42 Abs. 3 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14); § 34 Abs. 2 lit. a des Steuergesetzes des Kanton Zürich (StG/ZH, LS 631.1).

⁶² Art. 302 Abs. 2 der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (Strafprozessordnung, StPO, SR 312.0); § 167 Abs. 1 des Gesetzes über die Gerichts- und Behördenorganisation im Zivil- und Strafprozess des Kantons Zürich (GOG/ZH, LS 211.1); § 28 der Verordnung zum Steuergesetz des Kantons Zürich (StV/ZH, LS 631.11). Im Kanton Zürich betrifft diese Anzeigepflicht „strafbare Handlungen“, was Übertretungen einschliesst, während andere Kantone die Anzeigepflicht auf schwerere Straftaten beschränkt haben, z.B. der Kanton Nidwalden auf „von Amtes wegen zu verfolgende Verbrechen“, Art. 85 Abs. 2 des Gesetzes über die Gerichte und Justizbehörden des Kantons Nidwalden (GerG/NW, NG 261.1).

⁶³ § 89 Abs. 1 GOG/ZH.

⁶⁴ Art. 31 Abs. 1 Satz 1 StPO i.V.m. Art. 8 Abs. 1 StGB, mit dem Hinweis, dass die StPO – anders als für den Erfolg gemäss Art. 31 Abs. 1 Satz 2 StPO – für die Unterlassung keine abweichende Regel aufstellt.

⁶⁵ Urteil des Bundesgerichts 1C_598/2014 vom 18. April 2016 E. 3.2 (= Pra 2016 Nr. 78); Zweifel et al., § 10, N 1.

Interessenabwägung entscheidet.⁶⁶ Ob tatsächlich Raum für eine Interessenabwägung besteht, wenn der Steuerbehörde in ihrer amtlichen Tätigkeit konkrete Verdachtsgründe für eine von der Anzeigepflicht erfasste Straftat bekannt werden, kann im vorliegenden Zusammenhang offenbleiben. Denn es ist kein höherwertiges Interesse ersichtlich, das der Anzeigeerstattung wegen Art. 325 StGB entgegenstehen könnte. Insbesondere ist die davon betroffene steuerpflichtige Person nicht in ihrem Vertrauen zu schützen, dass sie der Steuerbehörde unter dem Schutz des qualifizierten Amtsgeheimnisses Tatsachen bekanntgegeben hat, die sie gegenüber anderen Behörden nicht offenlegen will. Im Gegenteil beruht der strafrechtliche Verdacht gerade darauf, dass die steuerpflichtige Person eine Informationspflicht gegenüber dem Steueramt nicht erfüllt hat. Das Steuergeheimnis bezweckt, die Bereitschaft zur Offenlegung gegenüber den Steuerbehörden zu erhöhen. Es besteht deshalb kein Anlass, den qualifizierten Geheimnisschutz auf die Tatsache auszudehnen, dass die steuerpflichtige Person ihre Pflichten im Veranlagungsverfahren verletzt und der Steuerbehörde wichtige Grundlagen für die Beurteilung vor-enthalten hat. Es fördert im Gegenteil auch die Interessen der Steuerbehörden, wenn das geltende Strafrecht ernsthaft dafür eingesetzt wird, der Buchführungspflicht Nachachtung zu verschaffen.

Zwar lassen die Steuerbehörden die Verletzung von Verfahrenspflichten nicht ungeahndet.⁶⁷ Im *Steuerstrafverfahren ausgefallte Bussen* treffen jedoch ausschliesslich die steuerpflichtige Person⁶⁸ und werden wie Steuern eingetrieben.⁶⁹ Das bedeutet, dass die fehlbaren Organe die Sanktion einfach dadurch abwenden können, dass sie die steuerpflichtige juristische Person in den Konkurs oder die sonstige Zwangsliquidation gehen lassen. Gerade das Segment der Kleinunternehmen, die keine Buchhaltung führen, ist kurzlebig. Die *Kriminalbusse* gemäss Art. 325 StGB in Verbindung mit Art. 106 StGB trifft indessen das fehlbare Organ persönlich, ist zwingend unbedingt auszufallen und führt bei schuldhafter Nichtbezahlung zu einer Ersatzfreiheitsstrafe. Diese Straf- folge schafft einen erheblichen Anreiz, entweder die Buchführungspflicht zu erfüllen oder die Finger von Organmandaten zu lassen, denen man nicht gewachsen ist.

⁶⁶ Zweifel et al., § 10, N 9; vgl. auch § 28 StV/ZH, wonach die Steuerbehörden melden „strafbare Handlungen, die sie in Ausübung ihres Amtes feststellen, der Finanzdirektion“ melden.

⁶⁷ Art. 174 Abs. 1 lit. a DBG; Art. 55 StHG; § 234 StG/ZH.

⁶⁸ Art. 181 Abs. 1 DBG; Art. 57 Abs. 1 Satz 1 StHG; § 241 StG/ZH.

⁶⁹ Art. 185 Abs. 1 DBG; § 260 Abs. 3 StG/ZH.

Die Anzeigepflicht betreffend Art. 325 StGB bedeutet *keine Zusatzbelastung der Steuerbehörden*. Das System lässt sich so einrichten, dass bei Ausfällung einer Steuerbusse wegen Nichteinreichung der Jahresrechnung im gleichen Arbeitsgang auch eine Strafanzeige an das Statthalteramt generiert wird.

Die Anzeige des Steueramtes ist eine hinreichende Grundlage für eine routinemässiges Übertretungsstrafverfahren. Den im Handelsregister eingetragenen Organen ist im Rahmen eines schriftlichen Berichts gemäss Art. 145 StPO zur Frage rechtliches Gehör zu gewähren, ob eine ordnungsmässige Buchhaltung vorhanden ist und vorgezeigt werden kann. Wird nicht innerhalb der gesetzten Frist eine Buchhaltung vorgelegt, sind die Voraussetzungen für den Erlass eines Strafbefehls erfüllt. Bei der Einladung, innerhalb einer Frist die Buchhaltung vorzuzeigen, handelt es nicht um einen Verstoß gegen das Verbot gegen des Selbstbelastungszwangs. Denn der Grundsatz, dass die Aussageverweigerung nicht als belastendes Indiz gewürdigt werden darf, findet seine Grenzen, wenn sich eine beschuldigte Person weigert, zu ihrer Entlastung erforderlichen Angaben zu machen, obschon eine Erklärung angesichts der belastenden Beweiselemente vernünftigerweise erwartet werden darf.⁷⁰

Literaturverzeichnis

- Abo Youssef Omar, Entscheidbesprechung Urteil des Bundesgerichtss 6B_326/2012 vom 14. Januar 2013, AJP 2013, 1541–1548.
- Annotierter Kommentar, StGB, in: Graf Damian K. (Hrsg.), Bern 2020 (zit. AK-StGB- Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Basler Kommentar, Strafrecht I (Art. 1–110 StGB), in: Niggli Marcel Alexander/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), 4. A., Basel 2019 (zit. BSK StGB I-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Basler Kommentar, Strafrecht II (Art. 111–392 StGB), in: Niggli Marcel Alexander/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), 4. A., Basel 2019 (zit. BSK StGB II-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Commentaire Roman du Code pénal, Tome II (Art. 111–392 CP), in: Macaluso Alain/Moreillon Laurent/Queloz Nicolas (Editeurs), 2e éd., Bâle 2021 (cit. CR CP I-auteur/e, Art. XX, N YY).
- Corboz Bernard, Les infractions en droit suisse, Band II, 3.A., Bern 2010.
- Donatsch Andreas, Aspekte der ungetreuen Geschäftsbesorgung nach Art. 158 StGB, ZStrR 114 (1996), 200–220 (zit. Donatsch, Aspekte).
- Donatsch Andreas, Aspekte der ungetreuen Geschäftsbesorgung gemäss Art. 158 Ziff. 1 StGB in der Aktiengesellschaft unter besonderer Berücksichtigung der Delegation von Kompetenzen durch den Verwaltungsrat, ZStrR 120 (2002), 1–25 (zit. Donatsch, Aktiengesellschaft).

⁷⁰ Urteil des Bundesgerichts 6B_1009/2017 vom 26. April 2018 E. 1.4.2.

- Graf Damian K., Einmannengesellschaften und ungetreue Geschäftsbesorgung, Jusletter vom 20. April 2015.
- Handkommentar Schweizerisches Strafgesetzbuch, in: Wohlers Wolfgang/Godenzi Gunhild/Schlegel Stephan, 4. A., Bern 2020 (zit. HK StGB-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Heiniger Matthias, Der Konzern im Unternehmensstrafrecht gemäss Art. 102 StGB, Bern 2011.
- Hurtado Pozo Jozé, Droit pénal, Partie spéciale, Zürich 2009.
- Navigator Kommentar Aktienrecht, in: Wibmer Jeannette (Hrsg.), Zürich 2016 (zit. NK AR OR-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Praxiskommentar Rechnungslegung nach Obligationenrecht, in: Pfaff Dieter et al. (Hrsg.), 2. A., Zürich 2019 (zit. PK RL OR-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Praxiskommentar, Schweizerisches Strafgesetzbuch, in: Trechsel Stefan/Pieth Mark (Hrsg.), 4. A., Zürich/St. Gallen 2021 (zit. PK StGB Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Riedo Michael, Ausgewählte strafrechtliche Aspekte bei der Einpersonen-AG, Diss. Freiburg 2011.
- Stratenwerth Günter/Jenny Guido/Bommer Felix, Strafrecht, Besonderer Teil I: Straftaten gegen Individualinteressen, 8. A., Bern 2022.
- Zweifel Martin et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich 2018.

Aktuelle Entwicklungen im Verwaltungs- und Finanzmarktstrafrecht

Lorenz Garland*

Inhalt

I.	Gremiumsentscheid und Zurechnung der Strafbarkeit einer Meldepflichtverletzung nach Art. 37 GwG	164
1.	Sachverhalt und Prozessgeschichte	164
2.	Gremiumsentscheid und Zurechnung der Strafbarkeit bei einer Verletzung der Meldepflicht	165
a)	Einleitende Bemerkungen	165
b)	Strafbarkeit des Head of Compliance als Gremiumsmitglied	167
c)	Strafbarkeit einer Individualperson in unternehmensleitender Stellung	170
d)	Stellvertretende strafrechtliche Haftung des Unternehmens	171
II.	Einsetzung einer externer Untersuchungsleitung	173
1.	Sachverhalt und Prozessgeschichte	173
2.	Würdigung	174
III.	Verjährungsunterbrechende Wirkung einer Strafverfügung	176
1.	Position des Bundesgerichtes und Ausnahmefall	176
2.	Würdigung	177
IV.	Abgrenzung zwischen dem Geldspielgesetz und dem Spielbankengesetz	179
1.	Zwei Bundesgerichtsentscheide zum Grundsatz der <i>lex mitior</i>	179
2.	Würdigung	180
	Literaturverzeichnis	181

Im Folgenden wird auf vier Problemfelder im Bereich des Finanzmarkt- und Verwaltungsstrafrechts eingegangen, indem die aktuelle Rechtsprechung kurz vorgestellt sowie einer kritischen Würdigung unterzogen wird. Der Schwerpunkt liegt auf dem ersten Entscheid zur Zurechnung der Strafbarkeit im Rahmen eines Gremiumsentscheids im Zusammenhang mit einer Meldepflichtverletzung nach dem Geldwäschereigesetz. Ziel ist es, einige für die Praxis relevante Fragestellungen aufzuwerfen und hierzu in prägnanter Form Stellung zu beziehen.

* Mein Dank gilt dem Schweizerischen Nationalfonds für die Unterstützung meiner Forschung.

I. Gremiumsentscheid und Zurechnung der Strafbarkeit einer Meldepflichtverletzung nach Art. 37 GwG

1. Sachverhalt und Prozessgeschichte

Im vorliegenden Fall war gemäss interner Regelung einer Bank, ein Gremiums-ausschuss („Comitato Due Diligence“) für die Meldung an die Meldestelle für Geldwäscherei („MROS“) zuständig.¹ Diesem Gremium gehörte nebst dem Präsidenten und einzelnen Mitgliedern der Geschäftsleitung auch der damalige Head of Compliance an. Letzterer war verpflichtet, die Situation von risikobehafteten Kunden monatlich zu überprüfen und dem obengenannten Gremiums-ausschuss hierüber Bericht zu erstatten. Im Zusammenhang mit einer Geschäftsbeziehung zu einem Bankkunden beschloss das Gremium mit einer Meldung an die MROS abzuwarten, um noch zusätzliche Abklärung im Sinne von Art. 6 Abs. 2 GwG einzuholen. Indes unterblieb die beschlossene Hintergrundabklärung, wobei die Justizbehörden ex post zur Einschätzung gelangten, es hätten bereits im Zeitpunkt des Gremiumsentscheids genügende Anhaltspunkte (insbesondere ein Eintrag in der World-Check Datenbank) für eine Geldwäschereimeldung bestanden. Im Strafbescheid noch von einer fahrlässigen Verletzung der Meldepflichtverletzung ausgehend, würdigte das Eidgenössische Finanzdepartement („EFD“) nach erfolgter Einsprache den Sachverhalt in der Strafverfügung als vorsätzlich begangene Meldepflichtverletzung. In der darauffolgenden gerichtlichen Beurteilung ging es um die Frage, ob sich der damalige Head of Compliance wegen eventualvorsätzlicher Verletzung einer Meldepflicht nach Art. 37 Abs. 1 i.V.m. Art. 9 GwG strafbar gemacht hat.

In erster Instanz vor Bundesstrafgericht erfolgte zunächst noch ein Freispruch, weil der Beschuldigte aufgrund seiner Stellung davon ausgehen durfte, dass er von einem geldwäschereirelevanten Eintrag in der World-Check Datenbank in Kenntnis gesetzt würde und er für die anfangs 2011 vor Stellenantritt bestehenden strukturellen Mängel bei der Implementierung und Durchsetzung eines wirksamen Geldwäschereiverdachtsmeldesystems nicht verantwortlich gemacht werden könne. Vor diesem Hintergrund habe er sich im Zusammenhang mit einem Gremiumsbeschluss, in welchem eine vertiefende Abklärung der Geschäftsbeziehung beschlossen wurde, nicht strafbar gemacht.² Das EFD zog dieses Urteil an das Bundesgericht weiter, welches den angefochtenen Entscheid mit Verweis auf seine „Von Roll“-Rechtspre-

¹ Dies steht im Einklang mit Art. 25a der Verordnung der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht über die Bekämpfung von Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung im Finanzsektor vom 3. Juni 2015 (Geldwäschereiverordnung-FINMA, GwV-FINMA, SR 955.033.0).

² Urteil des Bundesstrafgerichts SK.2018.15 vom 18. Oktober 2018 E. 4.

chung aufhob.³ Nach dieser im Zusammenhang mit dem Kriegsmaterialgesetzes ergangene Rechtsprechung können sich einzelne Mitglieder eines leitenden Gremiums bei Verstössen im Geschäftsbereich einer juristischen Person ihrer strafrechtlichen Verantwortung nicht entziehen, wenn sie für die korrekte Organisation zur Verhinderung ebensolcher Widerhandlungen zuständig sind.⁴ Auf der Grundlage des Rückweisungsentscheids erging sodann ein Schuldspruch wegen einer vorsätzlich begangenen Meldepflichtverletzung und der ehemalige Head of Compliance wurde mit einer Busse von CHF 10'000.– bestraft.⁵

2. Gremiumsentscheid und Zurechnung der Strafbarkeit bei einer Verletzung der Meldepflicht

a) Einleitende Bemerkungen

Nach Art. 37 Abs. 1 GwG wird mit Busse bis zu CHF 500'000.– bestraft, wer vorsätzlich eine Meldepflicht im Sinne von Art. 9 GwG verletzt. Gemäss der strafbewehrten Bestimmung erwächst eine Pflicht zur unverzüglichen Meldung an die MROS, sobald das Wissen oder zumindest der begründete Verdacht besteht, dass die der Geschäftsbeziehung zugrundeliegenden Vermögenswerte in Zusammenhang mit einer strafbaren Handlung gem. Art. 260^{ter} oder 305^{bis} StGB stehen, aus einem Verbrechen oder einem qualifizierten Steuervergehen stammen, der Verfügungsgewalt krimineller Organisationen unterliegen oder der Terrorismusfinanzierung dienen.

Art. 37 GwG ist als ein echtes Unterlassungsdelikt konzipiert,⁶ bei welchem das Unterlassen die einzig mögliche Form der strafbewehrten Verhaltensweise darstellt.⁷ Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts handelt es sich bei Art. 37 GwG um ein Dauerdelikt,⁸ was von Niggli/Muskens in einem lesens-

³ Urteil des Bundesgerichts 6B_1332/2018 vom 28. November 2019 E. 2.3.

⁴ BGE 122 IV 103 E. VI.2.c/bb S. 129; vgl. Niggli/Gfeller, 159 f., welche die Rolle des Verwaltungsrats hervorheben.

⁵ Urteil des Bundesstrafgerichts SK.2019.76 vom 22. Oktober 2020.

⁶ BSK GwG-Garbarski/Macaluso, Art. 37, N 10.

⁷ Zurecht kritisch hinsichtlich der fehlenden Abgrenzung zum unechten Unterlassungsdelikt der Geldwäscherei durch Unterlassen anhand einer aus Art. 9 des Bundesgesetz über die Bekämpfung der Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung vom 10. Oktober 1997 (Geldwäschereigesetz, GWG, SR 955.0) abgeleiteten Garantenstellung, siehe Thommen, 430 ff. m. Verw.

⁸ BGE 142 IV 276 E. 5.4.2 S. 279 f., wobei die Verfolgungsverjährungsfrist in dem Zeitpunkt, ab dem die Vermögenswerte entdeckt und somit der Einziehung zugeführt werden könnten, zu laufen beginnt.

werten Beitrag aufgrund des Gesetzeswortlauts („unverzügliche Meldung“), der Natur der Unterlassungsdelikte und der vergleichsweisen langen Verfolgungsverjährungsfrist in Zweifel gezogen wird.⁹

Die Strafbarkeit steht und fällt mit der Handlungs- bzw. Meldepflicht nach Art. 9 GwG, welche indes erst bei Vorliegen eines begründeten Verdachts ausgelöst wird. Im Anhang zur GwV-FINMA werden beispielhaft Anhaltspunkte aufgeführt, die sich zu einem begründeten Verdacht verdichten können. Diese Verdachtselemente müssen sich nicht zwangsläufig anhand einzelner Finanztransaktionen ergeben, sondern können sich beispielsweise auch auf externe Quellen (wie etwa Medienberichte) stützen.¹⁰ Häufig handelt es sich um ein komplexes Zusammenspiel mehrerer Anhaltspunkte, wobei das Bestehen einer Meldepflicht anhand einer ex-ante-Würdigung der gesamthaften Umstände vorzunehmen ist. Im Zweifelsfall besteht jedenfalls dann eine Pflicht zur Meldung, wenn verdächtige Anhaltspunkte nach entsprechender Aufforderung nicht innert angemessener Frist plausibel widerlegt werden können (sog. „simple doute“).¹¹

In seiner Konzeption als echtes Sonderdelikt trifft die Meldepflicht nach Art. 9 GwG ausschliesslich Finanzintermediäre gemäss Art. 2 GwG. Falls es sich dabei um eine juristische Person handelt, sind diejenigen Personen zuständig, die per Gesetz oder nach interner Regelung mit der Meldung von Geldwäscherei-verdachtsfällen betraut wurden.¹² Die Zurechnung der entsprechenden Pflichten im Falle einer juristischen Person erfolgt über Art. 6 VStrR. Nach der Praxis des Bundesstrafgerichts können sich namentlich folgende Individualpersonen nach Art. 37 GwG strafbar machen:

- „die nach der internen Kompetenzordnung für die Erstattung der Meldung verantwortliche Person,
- die mit der Erstattung der Meldung beauftragte betriebsfremde Person,
- die Organe, welche die Grundlagen für Instruktion und Überwachung der für die Meldung verantwortlichen Stelle bereitstellen müssen sowie
- die Organe und Mitarbeiter, denen die Instruktion und Überwachung der für die Meldung verantwortlichen Stelle obliegt.“¹³

⁹ Dabei auf den strukturellen Unterschied zwischen Tätigkeitsdelikten und (echten) Unterlassungsdelikten hinweisend, s. Niggli/Muskens, 307 ff.

¹⁰ Entscheidend ist die Qualität der externen Quelle, siehe OFK GwG/AMLA-Thelesklaf, Art. 9, N 9.

¹¹ Kritisch Zulauf/Hutzler, 221 ff.

¹² Vgl. Art. 25a GwV-FINMA.

¹³ Urteil des Bundesstrafgerichts SK.2017.54 vom 19. Dezember 2017 E. 2.2.4.1; Urteil des Bundesstrafgerichts SK.2019.55 vom 28. Juli 2020 E. 2.2.6.

Weder die interne Kompetenzregelung noch die formale Organstellung stellen für sich alleine genommen eine hinreichende Bedingung für die Zurechnung strafrechtlicher Verantwortlichkeit dar. Vielmehr muss die tatsächlich gelebte Organisation im Unternehmen berücksichtigt werden.¹⁴ Insofern setzt die Strafbarkeit eine organisatorische und faktische Einflussmöglichkeit der entsprechenden Individualperson voraus, um eine MROS-Meldung im Namen des Finanzintermediär absetzen zu können. Auch im Strafrecht kommt dem Grundsatz *ultra posse nemo obligatur* Beachtung zu, weshalb den Rechtunterworfenen keine unmöglich zu erfüllenden Pflichten auferlegt werden dürfen. Ob und unter welchen restriktiven Voraussetzungen das entsprechende Unternehmen aus Opportunitätsgründen stellvertretend für die Individualperson mit einer Busse belegt werden darf,¹⁵ ist umstritten.¹⁶

Auf der Grundlage des zuvor geschilderten Sachverhalts sollen im Folgenden einige grundlegende Überlegungen zur Zurechnung der Strafbarkeit im Verwaltungsstrafrecht angestellt werden.

b) Strafbarkeit des Head of Compliance als Gremiumsmitglied

Wenn, wie vorliegend, die Verantwortlichkeit zur Meldung eines Geldwäschereiverdachts einem Ausschuss übertragen wurde, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass jedes Mitglied dieses Ausschusses eine Garantenstellung innehat und für eine zu Unrecht unterlassene Verdachtsmeldung strafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden kann. Wie weit diese Garantenstellung und die hieraus erwachsenen Handlungspflichten jedoch im Einzelfall reichen und von der Geschäftsleitung wirksam delegiert werden können, bedarf einer näheren Abklärung der tatsächlichen Gegebenheiten im Unternehmen. Dabei lassen sich die Aufgaben der Compliance bloss holzschnittartig zusammenfas-

¹⁴ Vgl. BSK GwG-Garbarski/Macaluso, Art. 37, N 20.

¹⁵ Auf der Grundlage von Art. 49 des Bundesgesetz über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht vom 22. Juni 2007 (Finanzmarktaufsichtsgesetz, FINMAG, SR 956.1), welcher gleich wie Art. 100 des Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20), Art. 125 des Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG, SR 631.0), Art. 133 des Bundesgesetz über Geldspiele vom 29. September 2017 (Geldspielgesetz, BGS, SR 935.51) oder Art. 89 des Bundesgesetz über Arzneimittel und Medizinprodukte vom 15. Dezember 2000 (Heilmittelgesetz, HMG, SR 812.21) als *lex specialis* zur Grundnorm der stellvertretenden Unternehmenshaftung von Art. 7 des Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht vom 22. März 1974 (VStrR, SR 313.0) figuriert.

¹⁶ BSK GwG-Garbarski/Macaluso, Art. 37, N 12, 23 f.

sen.¹⁷ Das Etikett der Compliance bzw. des Compliance Officer erlaubt somit keine allgemeingültigen Ableitungen zum Umfang der delegierten Aufgabenbereiche und zu den gelebten Verhältnissen betreffend die Unternehmensorganisation und deren Aufsicht. Aus diesem Grund ist es wenig verwunderlich, dass sich nicht mal für einen Compliance Officer in leitender Stellung ein einheitliches Berufsbild zeichnen lässt.¹⁸

Übertragen auf die konkrete Fallkonstellation erscheint es problematisch, wenn dem Head of Compliance die vorbestehenden organisatorischen Mängel beim Aufbau und der Umsetzung eines Systems zur Geldwäschereibekämpfung vorgeworfen wird, die zur Realisierung des geschäftstypischen Risikos (Unterbleiben einer gebotenen MROS-Meldung) geführt haben. In die Bewertung des Verhaltens muss vielmehr miteinfließen, inwiefern die faktische Möglichkeit bestand, die erkennbaren Missstände im Unternehmen zu beheben (Anordnungscompetenz) oder zumindest der Geschäftsleitung zu deren Behebung zu veranlassen.¹⁹ An dieser Stelle hilft auch der Hinweis des Bundesgerichts auf die „Von Roll“-Rechtsprechung nicht weiter, ging es doch bei diesem Entscheid um einen Geschäftspatron alter Schule, dem es kraft seiner Stellung ohne weiteres möglich war, ihm bekannte geschäftliche Missstände zu beheben. Diese Situation lässt sich nicht mit einer weit verzweigten Kompetenz- und Risikoverteilung einer Bank vergleichen. Insofern tragen die Ausführungen zur Pflicht der einzelnen Gremiumsmitglieder zu einem unabhängigen und selbstbestimmten Handeln, den Wirklichkeiten im Bankengeschäftsleben zu wenig Rechnung. Entscheidend sind nicht die auf dem Papier bestehenden Aufgaben und Pflichtenlage, sondern die faktische Möglichkeit und gelebte Unternehmensorganisation zur Behebung von Missständen bei der Umsetzung der Geldwäschereivorgaben „unter Einbezug des Arbeitsvertrages, der Stellenbeschreibung und des tatsächlich wahrgenommenen Arbeitsspektrums“²⁰. Bezeichnenderweise ist der Vorwurf an den Head of Compliance im Rückweisungsentscheid vom Bundesstrafgericht dazu übergegangen, den Meldepflichtverstoss nicht mehr an den strukturellen Mängeln, sondern an der zeitlich vor dem Gremiumsbeschluss erfolgten Aufklärung über den Da-

¹⁷ FINMA-Rundschreiben 2017/1 vom 22. September 2016, Corporate Governance – Banken, Rz. 7, abrufbar unter <<https://www.finma.ch/de/~media/finma/dokumente/dokumententcenter/myfinma/rundschreiben/finma-rs-2017-01-20200101.pdf?la=de>>.

¹⁸ Godenzi/Wohlers, 238, 244.

¹⁹ Stratenwerth, § 14, N 28; grundlegend zur Tatmacht und dem Erfordernis des hinreichenden tatsächlichen Herrschaftspotenzial, Heine, 100 ff.

²⁰ Godenzi/Wohlers, 244 f.; Strasser, 136 f. mit Verw. und insb. zur Tatmacht 146 ff.; diesen Aspekt unter der Kausalität abhandelnd und auf die hierarchische Stellung im Unternehmen hinweisend, Villard, 114 f.

tenbankausschlag festzumachen. Dessen ungeachtet, verbleibt infolge der lediglich strafmildernden Berücksichtigung der organisatorischen Missstände bei der Umsetzung eines wirksamen Geldwäschereiverdachtssystems,²¹ ein schaler Nachgeschmack.

Da der Gremiumsentscheid dahingehend lautete, die Geschäftsbeziehung mit einem risikobehafteten Kunden einer Hintergrundabklärung im Sinne von Art. 6 Abs. 2 GwG zu unterziehen, lassen sich den Urteilen keine Ausführungen zur Strafbarkeit von Gremiumsmitgliedern entnehmen, die sich im Rahmen des Ausschusses für oder gegen eine MROS-Meldung ausgesprochen haben. In der Schweiz besteht diesbezüglich weitgehend Einigkeit, wonach sich nur diejenigen Gremiumsmitglieder strafbar machen können, die zu Unrecht gegen die Meldung eines Verdachtsfalls votiert haben.²² In Bezug auf einen Compliance-Verantwortlichen, der seinen Pflichten zur Risikoprüfung und Berichterstattung im Ausschuss nachkommt, darf eine Mehrheitsentscheidung gegen die Erstattung einer MROS-Meldung jedenfalls nicht entgegengehalten werden. Andernfalls wäre das Gremiumsmitglied dazu verpflichtet, sich über den Gremiumsentscheid und die interne Unternehmensregelung hinwegzusetzen und trotzdem eine MROS-Meldung zu erstatten, was im Konflikt mit der Treuepflicht gegenüber dem Arbeitgeber, den Persönlichkeitsrechten einzelner Bankmitarbeitenden und strafbewehrten Verboten (Verletzung von Bank-, Berufs- und Geschäftsgeheimnis, Datenschutzbestimmung etc.) stehen kann.²³ Solange eine Meldung im guten Glauben abgesetzt wurde, dürfte eine rechtfertigende Pflichtenkollision infolge Art. 11 Abs. 1 GwG jedoch weitgehend entfallen.²⁴ Dabei wird nicht in Abrede gestellt, dass die arbeitsrechtlichen Konsequenzen gravierend ausfallen können.²⁵ Der springende Punkt ist allerdings, dass Compliance-Mitarbeitende, die ihre Bedenken in den Ausschuss hineintragen und sich nicht aktiv gegen eine MROS-Meldung aussprechen, ihren (strafbewehrten) Pflichten nachkommen. Sollte den geäußerten Bedenken innerhalb des Ausschusses nicht Folge geleistet werden, kann dem entsprechenden Gremiumsmitglied nicht bzw. nicht berechtigterweise der Vorwurf gemacht werden, es hätte den Entschluss der Mehrheit mitgetragen.

²¹ BStGer SK.2019.76 E. 18.7.2.

²² Sei dies aufgrund der Theorie der gesetzmässigen Bedingung oder auf der Basis der Mittäterschaft, siehe die konzise Zusammenfassung bei Ackermann, § 4, N 51 ff.

²³ Vgl. BSK GwG-Garbarski/Macaluso, Art. 37, N 22.

²⁴ Bei näherer Betrachtung besteht aufgrund des unklaren Umfangs des Strafausschlusses jedoch eine beträchtliche Rechtsunsicherheit, siehe BSK GwG-Porpiglia/Kunz, Art. 11, N 93 ff.

²⁵ Der Vergleich mit der Situation von Whistleblowern drängt sich dabei auf, siehe zur prekären arbeitsrechtlichen Situation und Pflichtenlage, Nagel, 107; Tanner, Rz. 47 ff. und 97 ff.

Selbst im Falle der Votierung für das Absehen einer gebotenen Geldwäscherei-verdachtsmeldung kann bei entsprechender Druckausübung seitens der Vorgesetzten ein entschuldbarer Nötigungsnotstand der (auch nur faktisch) weisungsgebundenen Mitarbeitenden vorliegen.

c) *Strafbarkeit einer Individualperson in unternehmensleitender Stellung*

Bei strukturellen Mängeln im Zusammenhang mit der Implementierung eines Prozesses zur vertieften Abklärung und Meldung von Geldwäschereiverdachtsfällen rückt die Unternehmensleitung oder genauer diejenigen Personen mit Organfunktion, die ihrer Verantwortung im Rahmen eines Ausschusses nachkommen, in den Fokus der Betrachtung. Dabei drängt sich die Entsendung von Leitungspersonen in einen Ausschuss allein schon deshalb auf, weil die Geschäftsführung sich ihrer Pflichten zur Umsetzung und Kontrolle der Geldwäschereivorgaben nicht mittels Delegation entledigen kann.²⁶ Geldwäsche ist eine typische Gefahr im Geschäftsfeld der Banken. Nach geltender Gesetzeslage ist die Geschäftsleitung dazu verpflichtet, ein wirksames System zur Bekämpfung von Geldwäsche im Unternehmen zu etablieren (Organisationspflicht) und deren korrekte Umsetzung zu kontrollieren (Kontrollpflicht).

Leitungspersonen, denen formal oder faktisch eine Organstellung zukommt, dürfen allerdings nicht pauschal, also ohne Prüfung der konkreten Verhältnisse, für die Verwirklichung von unternehmenstypischen Risiken strafrechtlich verantwortlich gemacht werden. Der arbeitsteiligen Organisation der Finanzintermediäre bei der Bekämpfung der Geldwäscherei muss insofern Rechnung getragen werden, als die Geschäftsleitung ohne entsprechende Anzeichen zu einem gewissen Grad darauf vertrauen darf, dass sich alle Involvierten pflichtgemäss verhalten.²⁷ Ein generelles bzw. von Vornherein bestehendes Misstrauen insbesondere gegenüber Compliance-Mitarbeitenden ist jedenfalls nicht angebracht.²⁸

Was die Strafbarkeit nach Art. 37 Abs. 1 GwG betrifft, muss der Vorsatz nachgewiesen werden. Eventualvorsatz ist gegeben, wenn die für den Finanzintermediär handelnde Person vermutet, dass die Vermögenswerte eines Bankkunden aus einem Verbrechen stammen oder im Zusammenhang stehen könnten, sie jedoch weder eine vertiefte Abklärung noch eine Meldung nach Art. 9 GwG vornimmt und sich dadurch mit der Situation abfindet. Mit Blick auf struktu-

²⁶ Art. 24 Abs. 1 GwV-FINMA; vertiefend zur Kontrollordnungs- und Durchsetzungspflicht, Strasser, 127, 137 f., 146.

²⁷ Vgl. analog bei arbeitsteiligen Produktionsbetrieben, BGE 120 IV 300 E. 3.d.bb S. 310 f.

²⁸ Vgl. Godenzi/Wohlers, 246.

relle Mängel bei der Organisation oder Durchsetzung eines Geldwäschereiverdachtssystems kann dann von einer vorsätzlichen Verhaltensweise ausgegangen werden, wenn die Geschäftsleitung oder der Verwaltungsrat Kenntnis von einer ungenügenden Organisation oder Kontrolle haben, die mit einem erhöhten Risiko der Erschwerung oder Vereitelung der Vermögenseinziehung einhergehen. Mit anderen Worten müssen die betriebsinternen Missstände derart gravierend ausfallen, dass sie in der Summe das Potenzial bergen, eine konkrete Rechtsgutsgefährdung herbeizuführen, wobei eine konkrete Rechtsbegründung gerade nicht nachgewiesen werden muss. Insofern reicht die Untätigkeit bei entsprechender (abstrakter) Risikokenntnis aus, ist aber zugleich auch erforderlich.²⁹ Eine blossе Zustandszuschreibung, die keiner willensgesteuerten Verhaltensweise bzw. keinem verhaltenspflichtbegründendem Risiko zugrunde gelegt werden kann, verbietet sich in einem auf Funktionalität ausgerichteten Strafrechtssystem.³⁰

Im Vordergrund dürfte häufig die Fahrlässigkeitsstrafbarkeit stehen, sofern der Leitungsperson bei Beachtung der gebotenen Sorgfalt der geschäftsinterne Missstand und das abstrakte Risiko der Deliktsverwirklichung hätte bekannt sein müssen. Entscheidend sind die Umstände im konkreten Einzelfall, wobei detaillierte Vorgaben zur Sicherstellung der Risikokommunikation an die Führungsetage bestehen³¹ – nicht zuletzt die Einbindung derselben in einen Ausschuss, in welchem über die Meldung eines Geldwäschereiverdachts entschieden wird. Damit geht jedoch zugleich eine weitreichende Vorverlagerung der Strafbarkeit zur präventiven Verhinderung von Geldwäschereihandlungen einher. Es fragt sich, ob die massive Ausdehnung strafbewehrter Verhaltensweisen im Sinne eines fahrlässig verursachten abstrakten Risikos tatsächlich sachgerecht und mit Blick auf den intendierten Rechtsgüterschutz verhältnismässig ausfällt. Eine solche Wertung ist in der Schweiz letztlich weitgehend dem Gesetzgeber vorbehalten. Umso bedauerlicher ist es, dass die Diskussion zur Abschaffung der Fahrlässigkeitsstrafbarkeit im Sinne von Art. 37 Abs. 2 GwG bislang nicht richtig Fahrt aufgenommen hat.

d) Stellvertretende strafrechtliche Haftung des Unternehmens

Die Thematik der individuellen Zurechnung der Strafbarkeit im Verhältnis zur stellvertretenden Haftung des Unternehmens wurde in den Urteilen zu diesem

²⁹ Zur Abgrenzung des Vorsatzbezugspunktes bei konkreten Gefährdungsdelikten gegenüber Verletzungsdelikten mit vereinzelt Ausföhrungen zu abstrakten Gefährdungsdelikten, s. Stein, 531, 533 ff.

³⁰ Vgl. Heghmanns, 62 ff.

³¹ Im Einzelnen siehe Strasser, 150 ff.

Fall nicht explizit aufgeworfen. Sie drängt sich jedoch geradezu auf. In Abkehr vom Täterprinzip kann gemäss Art. 49 FINMAG von der Ermittlung der verantwortlichen Personen abgesehen werden und stattdessen gegenüber dem Geschäftsbetrieb eine Busse ausgesprochen werden, wenn eine durch eine Individualperson verwirklichte Straftat im Zusammenhang mit der geschäftlichen Verrichtung steht, höchstens eine Busse von CHF 50'000.– in Betracht kommt und die Ermittlung der verantwortlichen Person sich bei vorausschauender Betrachtung als unverhältnismässig erweist.³² Diese Ausnahmeregelung steht im Zeichen der Verfahrenseffizienz.

Der Anwendungsbereich der stellvertretenden strafrechtlichen Haftung ist durch die Rechtsprechung insofern stark zurückgedrängt worden, als minimale Ermittlungsbemühungen gegen die in Frage kommenden Individualperson nachgewiesen werden müssen bevor Art. 49 FINMAG überhaupt erst zur Anwendung gelangen darf.³³ In der Praxis dürfte diese Rechtsprechung dazu beigetragen haben, dass die Strafverfahren in Geldwäschereiverdachtsfällen gegen Unbekannt eröffnet werden und das EFD mit umfangreichen Editionsverfügungen an die Finanzintermediäre herantritt, um dem Tatvorwurf mittels der bankinternen Kommunikation nachzugehen. Den betroffenen Unternehmen bzw. Banken steht rechtsprechungsgemäss kein Mitwirkungsverweigerungsrecht zu.³⁴

Ohne im Detail auf die konzeptionellen Unzulänglichkeiten von Art. 49 FINMAG eingehen zu wollen,³⁵ fragt sich, ob in jenen Fällen, in denen sich eine unterlassene Verdachtsmeldung eines untergeordneten Anlasstäters (Compliance Officer) auf eine ungenügende Organisation oder Kontrolle des Geldwäschereibekämpfungssystems zurückführen lassen und somit von einer Fahrlässigkeitsstrafbarkeit von Leitungspersonen im Unternehmen ausgegangen werden muss, Art. 49 FINMAG anwendbar ist.³⁶ Dies ist meines Erachtens dann zu bejahen, wenn sich aus den minimalen Ermittlungsbemühungen keine Hinweise auf eine systematische Umgehung der Geldwäschereivorgaben oder irgendwelche Täuschungs- oder Druckversuche seitens einer Individualper-

³² Capus/Beretta, Rz. 167 f.

³³ Urteil des Bundesstrafgerichts SK.2018.47 vom 26. April 2019 E. 5.11.3 mit Verw. auf das Schrifttum.

³⁴ Instruktiv: Entscheid des Bundesstrafgerichts BV.2020.38 vom 7. Juli 2021.

³⁵ Vgl. hierzu SHK-Hilf, Art. 37 GwG, N 19; BSK FINMAG-Schwob/Wohlens, Art. 49, N 7.

³⁶ Der Wortlaut und Sinn und Zweck der Bestimmung schliesst das jedenfalls nicht aus, siehe SHK-Hilf, Art. 37 GwG, N 20.

sonen auf Ebene der Geschäftsleitung oder des Verwaltungsrats ergeben,³⁷ wobei zu betonen ist, dass ein Organisationsverschulden für die stellvertretende Haftung des Unternehmens, im Gegensatz zu Art. 102 StGB, gerade nicht vorausgesetzt wird.³⁸ Dessen ungeachtet stellt die durch eine Desorganisation verursachte Unkenntnis der Leitungsperson einen sachlichen Grund dar, um vom Täterprinzip im Sinne von Art. 6 Abs. 1 VStrR abzuweichen.

II. Einsetzung einer externer Untersuchungsleitung

I. Sachverhalt und Prozessgeschichte

Aufgrund festgestellter Unregelmässigkeiten bei der Verbuchung von Gewinnen bei der PostAuto AG wurden gegen verschiedene Personen wegen des Verdachts auf Leistungsbetrug ein Verwaltungsstrafverfahren eröffnet. Gestützt auf Art. 39 Abs. 1 Subventionsgesetz hat der Bundesrat das Fedpol mit der Führung des Verwaltungsstrafverfahrens betraut.³⁹ Das Fedpol seinerseits beauftragte Mitte März 2018 als externe Verfahrensleiter einen Altbundesrichter und einen Kantonsrichter als dessen Stellvertreter mit der beweismässigen Abklärung des Tatverdachts.

Nach dem (vermeintlichen) Abschluss der Untersuchung Mitte 2020 wurden die Akten im Sinne von Art. 71 VStrR der kantonalen Staatsanwaltschaft des Kantons Bern überwiesen, womit zugleich Anklage gegen sechs Personen beim Wirtschaftsstrafgericht Bern erhoben wurde. Das Gericht wies das Verwaltungsstrafverfahren mit verfahrensleitendem Beschluss an die kantonale Staatsanwaltschaft zurück.⁴⁰ Zur Begründung führte es an, dass das Verwal-

³⁷ Siehe rechtsvergleichend auch der Ansatz „Beraten statt Strafen“ im österreichischen Verwaltungsstrafrecht, indem ebenfalls vorerst von einer Bestrafung der verantwortlichen Individualperson abgesehen werden kann, abrufbar unter <https://www.oesterreich.gv.at/themen/dokumente_und_recht/verwaltungsstrafrecht/Seite.1020500.html>; hierbei sind die Unterschiede gegenüber dem österreichischen Strafrecht beachtlich und historisch gewachsen, siehe Lagodny, 15 ff., 121 ff.

³⁸ Auf den Zusammenhang der Unternehmensorganisation und der daraus möglicherweise unklaren Verantwortlichkeitszuschreibung hinweisend, Capus/Beretta, Rz. 175.

³⁹ Medienmitteilung vom 27. Februar 2018, abrufbar unter <<https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-69931.html>>.

⁴⁰ Der Rückweisungsentscheid an die kantonale Staatsanwaltschaft lässt die Frage der Zuständigkeit der Verfahrensleitung gem. Art. 20 Abs. 3 VStrR (kantonale Staatsanwaltschaft oder Bundesanwaltschaft) jedoch offen, siehe Beschluss des Obergerichts Bern BK 20 565 566 vom 26. Mai 2021 E. 5.2.

tungsstrafverfahren nicht, wie gesetzlich vorgesehen,⁴¹ von der beteiligten Verwaltung durchgeführt wurde. Für die Übertragung einer Verwaltungsaufgabe an Privatpersonen bedürfe es gem. Art. 178 Abs. 3 BV einer formell-gesetzlichen Grundlage,⁴² die mit Blick auf die extern beauftragten Verfahrensleiter nicht bestehe.⁴³ Dieser Mangel wiege schwer, sei offensichtlich und durch die Annahme der Nichtigkeit sei die Rechtssicherheit mangels Vorliegen verfahrenserledigender Entscheide und der nicht unmittelbar drohenden Strafverfolgungsverjährung nicht ernsthaft gefährdet. Als Folge der fehlenden gesetzlichen Grundlage für die Delegation der Verfahrensleitung ordnete das Wirtschaftsstrafgericht an, sämtliche Beweismittel, die von den externen Verfahrensleitern selbst oder auf ihre Anordnungen hin erhoben wurden, bis zum rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens unter Verschluss zu halten und anschliessend zu vernichten. Der Rückweisungsbeschluss mache es notwendig, die Beweiserhebungen in weiten Teilen zu wiederholen, weshalb das Fedpol hiergegen ein Rechtsmittel einlegte. Die in den Beschwerden vorgetragenen Argumente (Beamtenstellung der beauftragten Verfahrensleiter, drohende schlechtere Beweisergebnisse nach bereits erfolgter Akteneinsicht, unmittelbar drohende Verjährung und Verletzung des Beschleunigungsgebots) stellten vorliegend allesamt keine nicht wieder gutzumachenden Nachteile rechtlicher Natur dar,⁴⁴ weshalb in der Folge weder beim Obergericht Bern mit Beschluss vom 26. Mai 2021 noch beim Bundesgericht mit Urteil vom 5. April 2022 auf die Beschwerde eingetreten wurde.⁴⁵

2. Würdigung

Was die Ausführungen zur Nichtigkeit anbelangt, ist dem Beschluss des Wirtschaftsstrafgerichts Bern vollumfänglich zuzustimmen. Die auf einem Gesetz beruhende sachliche und funktionale Zuständigkeit von Personen, die in einem Verfahren hoheitlich auftreten können, ist von besonderer Tragweite, weil sie die Rechtsunterworfenen vor unzulässigen und ungerechtfertigten Zwangsmassnahmen seitens des Staates schützt. Diesem Entscheid dürfte über den konkreten Fall hinausreichende Bedeutung zukommen, da zumindest in der Vergangenheit auch andere Verwaltungsbehörden, ohne formell-ge-

⁴¹ Art. 20 Abs. 1 VStrR.

⁴² Wie bspw. Art. 36 Abs. 1 FINMAG.

⁴³ Beschluss des Wirtschaftsstrafgerichts Bern WSG 20 16.21 vom 18. Dezember 2020.

⁴⁴ Vgl. Art. 393 Abs. 1 lit. b der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (Strafprozessordnung, StPO, SR 312.0) und rechtsprechungsgemäss BGE 143 IV 175 E. 2.2 S. 176 f.

⁴⁵ Vgl. hierzu Fn. 40 oben und Urteil des Bundesgerichts 1B_363/2021 vom 5. April 2022 E. 2 und 3.

gesetzliche Grundlage, externe verfahrensleitende Personen beigezogen haben. Allerdings ist der Entscheid noch nicht in Stein gemeisselt, da die verfahrensleitende Anordnung zusammen mit dem Endentscheid noch angefochten werden kann.⁴⁶

Eine andere Frage ist, wie die fehlende gesetzliche Grundlage in prozessualer Hinsicht zu werten ist. Dabei müssen die Frage der fehlenden gesetzlichen Grundlage und deren Folge für die Beweisverwertung strikt auseinandergehalten werden. Mit dem Fokus auf die Auftragserteilung durch das Fedpol geht das Wirtschaftsstrafgericht in Bezug auf Art. 20 Abs. 1 VStrR von einer Gültigkeitsvorschrift aus und kommt in Anbetracht der vorgeworfenen Vergehen zum Schluss, dass keine schwere Straftat im Sinne von Art. 141 Abs. 2 StPO vorliege, die ausnahmsweise eine Verwertung illegaler Beweise zulasse. Dieser Schluss erscheint nachvollziehbar, aber nicht zwingend. Nicht ausgeschlossen wäre überdies die Annahme der (unbewussten) Täuschung seitens des Fedpol über die Beamteneigenschaft der beauftragten Verfahrensleiter, was ein absolutes Beweisverwertungsverbot gem. Art. 141 Abs. 1 StPO zur Folge hätte. Wenn im Sinne eines Perspektivenwechsel nicht die Auftragserteilung der Behörden, sondern das Handeln des beauftragten Altbundesrichters und des Kantonsrichters ins Blickfeld rückt, fragt sich im Hinblick auf die Beweisverwertung, ob die erhobenen Beweismittel nicht durch Privatpersonen erlangt worden sind. Dieser Schluss drängt sich umso mehr auf, falls die Delegation der Verfahrensleitung, wie vom Wirtschaftsstrafgericht Bern angenommen, an einem offensichtlichen Mangel leidet, was im Übrigen zur Konsequenz hätte, dass die beschuldigten Personen sich den Anordnungen der externen Verfahrensleiter hätten widersetzen dürfen, ohne negative Rechtsfolgen fürchten zu müssen.⁴⁷

Kurzum: Das Sachgericht dürfte sich in diesem Fall aller Voraussicht nach mit diffizilen Fragen der Beweisverwertung konfrontiert sehen, zumal die mögliche Fernwirkung eines Beweisverwertungsverbots – wenig verwunderlich in diesem Verfahrensstadium – überhaupt noch nicht aufs Tapet gebracht worden ist.

⁴⁶ Vgl. die analog anwendbare Bestimmung von Art. 65 Abs. 1 StPO.

⁴⁷ Vgl. Entscheid des Bundesgerichts 6B_113/2007 vom 16. August 2007 E. 2.5.

III. Verjährungsunterbrechende Wirkung einer Strafverfügung

1. Position des Bundesgerichtes und Ausnahmefall

Seit das Bundesgericht im Jahr 2012 in einem *obiter dictum* Zweifel an der verjährungsunterbrechenden Wirkung einer noch nicht rechtskräftigen Strafverfügung gem. Art. 70 VStrR zum Ausdruck brachte,⁴⁸ hat es einer solchen Rechtsprechungsänderung nachfolgend in einer Reihe von Urteilen eine klare Absage erteilt.⁴⁹ An dieser Rechtsprechung ist im Schrifttum teilweise heftige Kritik erwachsen, worauf an dieser Stelle nur verwiesen werden soll.⁵⁰ Dessen ungeachtet hält das Bundesgericht mit Verweis auf die kontradiktorische Ausgestaltung des Verfahrens, der Gewährung von Mitwirkungsrechten und der umfassenden Grundlage, auf welcher eine Strafverfügung ergehe, daran fest, dass eine Strafverfügung in verjährungsrechtlicher Hinsicht einem erstinstanzlichen Urteil gleichzustellen sei. Daran ändere auch die kürzlich ergangene Rechtsprechungsänderung nichts, wonach ein Abwesenheitsurteil den Lauf der Verfolgungsverjährung dann nicht zu unterbrechen vermag, wenn beim Gericht um Neuurteilung ersucht und in der Folge ein neues Urteil ausgesprochen wird.⁵¹ Zur Begründung wird dargetan, dass das Abwesenheitsverfahren im Zuge der Einführung der StPO im Jahr 2011 schweizweit einheitlich geregelt wurde und nur unter der restriktiven Voraussetzung von Art. 368 Abs. 3 StPO überhaupt einer neuen gerichtlichen Beurteilung zugänglich ist. Ferner lasse sich das Verfahren vor einer Verwaltungsbehörde, welches dem Erlass einer Strafverfügung vorausgeht, nicht mit einem Abwesenheitsverfahren vergleichen, da eine beschuldigte Person infolge ihrer Abwesenheit nicht im gleichen Umfang von ihren Verteidigungsrechten Gebrauch machen könne.⁵²

Von einer verjährungsunterbrechenden Wirkung einer Strafverfügung kann nach der Auffassung des Bundesstrafgerichts jedoch nicht mehr ausgegangen

⁴⁸ BGE 139 IV 62 E. 1.4.6 S. 69.

⁴⁹ BGE 142 IV 276 E. 5.2 f. S. 277 f.; Entscheid des Bundesgerichts 6B_564/2015 vom 29. Oktober 2015 E. 8.2; Entscheid des Bundesgerichts 6B_207/2017 vom 11. September 2017 E. 1.5; Entscheid des Bundesgerichts 6B_1304/2017 vom 25. Juni 2018 E. 2.3.3; Entscheid des Bundesgerichts 6B_286/2018 vom 16. April 2019 E. 3.5.2; Entscheid des Bundesgerichts 6B_178/2019 vom 1. April 2020 E. 4 (nicht publiziert in BGE 146 IV 201).

⁵⁰ Burgener/Villard, Rz. 1 ff.; Denys, 49 ff.; Riedo/Zurbrügg, 372 ff.; Macaluso/Garbarski, 117 ff.; BSK-StGB I-Zurbrügg, Art. 97, N 62; Garland/Frank, 479 ff.; a.M. BSK VStrR-Burri/Ehmann, Art. 70, N 26 ff.

⁵¹ BGE 146 IV 59, E. 3.4.5 S. 66 f.

⁵² BGE 147 IV 274 E. 1.7 S. 282 f.

werden, wenn ein Ausstandbegehren gegen einen untersuchungsleitenden Beamten gutgeheissen wird.⁵³ In einem solchen Fall müssen sämtliche betroffene Amtshandlungen (insbesondere das Schlussprotokoll, der Strafbescheid und die Strafverfügung) aufgehoben werden, wobei die durch den vom Ausstand betroffenen Untersuchungsleiter erhobenen Beweise im Regelfall neu zu erheben und nach rechtskräftigem Abschluss des Verfahrens gem. Art. 141 Abs. 5 StPO zu vernichten sind.⁵⁴ Aufgrund der Aufhebung im konkreten Fall konnte die Strafverfügung auch in verjährungsrechtlicher Hinsicht keine Rechtswirkung entfalten.⁵⁵ Zum gleichen Ergebnis gelange man im Übrigen bereits schon deshalb, weil sowohl das Schlussprotokoll als auch der im Anschluss erlassene Strafbescheid der fraglichen Strafverfügung nicht zugrunde gelegt werden dürfen und die Strafverfügung somit nicht, wie von der Rechtsprechung gefordert, auf einer umfassenden Grundlage ergehen würde.

2. Würdigung

Sowohl die umfassende Grundlage, auf welcher eine Strafverfügung zu ergehen hat als auch die Möglichkeit zur Verfahrensteilhabe scheinen für den Urteilscharakter einer Strafverfügung entscheidend zu sein. Mit Blick auf die umfassende Grundlage fragt sich jedoch, ob damit, rein formal betrachtet, alleine die der Strafverfügung für gewöhnlich vorausgehenden Amtshandlungen (insb. das Schlussprotokoll und der Strafbescheid) gemeint sind oder sich das Erfordernis der umfassenden Grundlage einer Strafverfügung nicht vielmehr auch inhaltlich anhand der erhobenen Beweismittel beurteilen muss. Die Betonung der Mitwirkungs- und Teilnahmerechte der beschuldigten Person im Verfahrensstadium vor Erlass einer Strafverfügung deutet jedenfalls darauf hin, dass sich dieses Erfordernis materiell anhand der getätigten Beweiserhebungen und somit letztlich an der Erfüllung der Untersuchungspflicht bemisst. Unter Zugrundelegung eines solchen Verständnisses dürfte es für die Zusprechung der Verjährungswirkung entscheidend sein, ob im Verfahren vor Erlass der Schlussverfügung relevante Zeugen oder Auskunftspersonen einvernommen worden sind, wobei kritisch anzumerken ist, dass das Teilnahme- und Fragerecht nicht unter Leitung eines unabhängigen und unparteiischen Gerichts wahrgenommen werden kann.

⁵³ In concreto hat ein EFD-Mitarbeiter in die gesiegelten Unterlagen Einsicht genommen.

⁵⁴ Gem. Art. 60 Abs. 2 StPO (*e contrario*).

⁵⁵ So das noch nicht rechtskräftige Urteil des Bundesstrafgericht vom 2. März 2021, SK.2020.48 E. 3.3.7.3. *in fine*.

In grundsätzlicher Weise wäre es wünschenswert, wenn sich das Bundesgericht nochmals eingehend mit der gegen seine Rechtsprechung hervorgebrachten Kritik auseinandersetzt, da mit einer gesetzgeberischen Klärung dieser umstrittenen Frage zumindest in naher Zukunft nicht zu rechnen ist.⁵⁶

Dem Gesetzgeber kommt ein grosser Spielraum zu, wie es die Strafverfolgungsverjährung und insbesondere auch den Referenzpunkt der verjährungsbeendeten Wirkung konzipiert.⁵⁷ Genau dies hat der schweizerische Gesetzgeber mit der Absicht der Vereinheitlichung der Verjährungsregeln getan und für den verjährungsbeendenden Zeitpunkt den Erlass eines erstinstanzlichen Urteils bestimmt.⁵⁸ Daher bedarf es für eine von dieser Bestimmung abweichende Verfolgungsverjährungsregel, einer spezialgesetzlichen Grundlage.⁵⁹ Mangels einer anderslautenden gesetzlichen Bestimmung drängt sich zur Verhinderung einer dogmatischen Inkohärenz auf, die verjährungsbeendende Wirkung an einem Entscheid festzumachen, der das Verfahren endgültig abschliesst oder es vorgängig erlaubt, die Sichtweise der beschuldigten Person vor einem unparteiischen und unabhängigen Gericht einzubringen. Dies erscheint umso mehr angezeigt, als das Festhalten an der verjährungsbeendenden Wirkung einer noch nicht rechtskräftigen Strafverfügung das Gesamtgefüge strafprozessualer Grundsätze durcheinanderbringt, sei es, indem die Verwaltungsbehörde im Sinne eines Vorabplädoyers eine umfassende rechtliche Würdigung vornehmen kann oder durch das Publikationserfordernis von nicht rechtskräftigen Strafverfügungen.⁶⁰

⁵⁶ Art. 11^{bis} Abs. 3 VStrR, der diese Frage ausdrücklich einer Regelung zugeführt hätte, wurde aus dem Revisionsvorhaben zur Harmonisierung des Strafraumens herausgenommen und auf die lange Bank geschoben, siehe Ständerat Wintersession 2021 vom 8. Dezember 2021, AB 2021 S. 1271 f.

⁵⁷ BGE 147 IV 274 E. 1.8 S. 283 f.

⁵⁸ Botschaft des Bundesrates vom 21. September 1998 zur Änderung des Schweizerischen Strafgesetzbuches (Allgemeine Bestimmungen, Einführung und Anwendung des Gesetzes) und des Militärstrafgesetzes sowie zu einem Bundesgesetz über das Jugendstrafrecht, BBl 1999, 2134 f.

⁵⁹ Vgl. etwa Art. 105 Abs. 2 MWSTG.

⁶⁰ Entscheid des Obergerichts des Kanton Zürich SU180025 vom 4. Juni 2020, E. III.1; Entscheid des Bundesstrafgerichts BV.2020.28 vom 16. August 2021 E. 3.4.

IV. Abgrenzung zwischen dem Geldspielgesetz und dem Spielbankengesetz

1. Zwei Bundesgerichtsentscheide zum Grundsatz der *lex mitior*

Vor dem Hintergrund des 2019 in Kraft getretenen Geldspielgesetzes („BGS“) und der dazugehörigen Verordnung, die das Spielbankengesetz („SBG“⁶¹) und das Lotteriegesetz („LG“⁶²) abgelöst haben,⁶³ hat das Bundesgericht zwei wichtige Urteile zur Anwendbarkeit der *lex mitior* getroffen. Nach diesem Grundsatz, der auch im Verwaltungsstrafverfahren zur Anwendung gelangt, beurteilt sich eine Straftat grundsätzlich nach denjenigen strafbewehrten Bestimmungen, die zum Zeitpunkt der Tatbegehung anwendbar sind. Wenn eine Person vor Inkrafttreten eines neuen Gesetzes eine Straftat begeht, deren Beurteilung jedoch erst nach Inkrafttreten eines neuen Gesetzes erfolgt, ist auf die bisherige Rechtslage abzustellen – ausser das neuere Recht erweist sich für die betreffende Person als milder.⁶⁴ Einer Verurteilung zu einer schärferen Sanktion steht diesfalls das Rückwirkungsverbot entgegen.

Inwiefern eine Person im Vergleich zum alten Recht bessergestellt ist, ergibt sich mittels einer vergleichenden Einzelfallbetrachtung anhand objektiver Gesichtspunkte (sog. „konkrete Vergleichsmethode“). Ist der Tatvorwurf sowohl unter altem als auch unter neuem Recht strafbar, sind die folgenden Vergleichskriterien im Sinne einer Kaskadenordnung massgeblich: Erstens die angedrohten Sanktionsformen (Qualität der angedrohten Strafarten, wie Busse, Geld- oder Freiheitsstrafe), zweitens die Strafvollzugsmodalität (bedingt, unbedingt oder teilbedingt), drittens das Strafmass und viertens allfällig zu berücksichtigende Nebenstrafen.⁶⁵ Nur wenn auf einer Ebene keine Entscheidung zugunsten des milderen Rechts getroffen werden kann, muss der Vergleich auf der nächsten Prüfungsebene fortgesetzt werden.

Entgegen der Ansicht der Eidgenössischen Spielbankenkommission („ESBK“) lässt sich aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGE 134 IV 82 E. 7.2.4 S. 90 f.) nicht generell ableiten, dass die Busse gegenüber einer bedingten Geldstrafe als schärfere Sanktionsform zu gelten habe. Der Neuordnung des

⁶¹ Bundesgesetz über Glücksspiele und Spielbanken vom 18. Dezember 1998 (SR 935.52).

⁶² Bundesgesetz betreffend die Lotterien und die gewerbsmässigen Wetten vom 8. Juni 1923 (SR 935.51).

⁶³ Weber, 50.

⁶⁴ Gem. Art. 2 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) i.V.m. Art. 2 VStrR.

⁶⁵ BGE 134 IV 82 E. 6.2.1 und E. 7.1 S. 87 f. und S. 89.

Sanktionensystems per 1. Januar 2007 und die damit verbundene Einführung der Geldstrafe⁶⁶ muss bei der Qualifikation des milderen Rechts miteinfließen. In diesem Zusammenhang ist wichtig zu erkennen, dass mit der Einführung des BGS im Jahr 2019 gleichsam eine Anpassung an das geänderte Sanktionensystem erfolgte, was in Bezug auf bestimmte altrechtliche Übertretungstatbestände zu einer Strafschärfung (Hochstufung zu einem Vergehens- oder gar Verbrechenstatbestand)⁶⁷ führte. In jenen Fällen, in denen eine strafbewehrte Verhaltensweise unter dem neuen Recht (BGS) eine Hochstufung in der Sanktionsform erfahren hat und im konkreten Einzelfall eine bedingte Geldstrafe zu erwarten ist, liegt nach Ansicht des Bundesgerichts bereits auf der ersten Stufe der Kaskadenprüfung eine schärfere Straftat (Geldstrafe anstatt Busse) vor.⁶⁸ Das alte Recht (SBG) ist diesfalls das mildere Recht und zwar unabhängig von der Frage nach der Strafvollzugsform (bedingte Geldstrafe) oder nach des Strafmasses (Geldsummen- bzw. Tagessatzsystem).

Die Anwendbarkeit des alten milderen Rechts steht indes unter der Bedingung, dass der Tatvorwurf unter dem neuen Recht überhaupt noch strafbewehrt ist. Genau dies war in einem anderen Fall mit Blick auf das Aufstellen von Glücksspielautomaten, ohne dass diese zuvor von der Fachbehörde (ESBK) geprüft und einer Konformitätsbewertung unterzogen werden konnten, strittig.⁶⁹ Nach altem Recht war die unterlassene Vorführung der Geräte rechtssprechungsgemäss auch ausserhalb konzessionierter Spielbanken mit einer Bussandrohung belegt.⁷⁰ Die Unterlassung der Vorführung vor Inbetriebnahme eines Geldspielautomaten (Geschicklichkeits- oder Glücksspielautomaten) ist von Art. 130 lit. a BGS jedoch nicht mehr abgedeckt, weshalb das neue Recht in der vorliegenden Konstellation nach dem Grundsatz der *lex mitior* zur Anwendung kommt.⁷¹

2. Würdigung

Aufgrund der noch zahlreich hängigen Verwaltungsstrafverfahren bei der ESBK,⁷² bei denen der Tatvorwurf vor 2019 zurückreicht, sind die zwei vorerwähnten Entscheide von hoher praktischer Relevanz.

⁶⁶ S. hierzu auch BGE 134 IV 60 E. 4 S. 64 f.

⁶⁷ Vgl. Art. 130 BGS. Aus diesem Grund ist die Situation auch nicht mit der Konstellation in BGE 134 IV 82 vergleichbar, in der die Busse nicht auf Übertretungsunrecht beschränkt war.

⁶⁸ BGE 147 IV 471 E. 5 S. 474 ff.

⁶⁹ Vgl. bereits Frank/Garland, 288 f.

⁷⁰ Gem. Art. 56 Abs. 1 lit. c aSBG; Entscheid des Bundesgerichts 6B_899/2017 vom 3. Mai 2018 E. 2.3 f.

⁷¹ Entscheid des Bundesgerichts 6B_928/2020 vom 6. September 2021 E. 3.4.

⁷² Droll/Niggli, 29.

Beiden Urteilen des Bundesgerichts ist vollumfänglich zuzustimmen. Insbesondere zählt für die Bewertung des milderer Rechts nicht einfach derjenige Betrag, zu deren Überweisung an die Justiz der Täter effektiv verpflichtet ist. Vielmehr gilt es, in erster Linie die gesetzgeberische Wertung des Unrechtsgehaltes zu berücksichtigen, die sich grobvereinfacht an der Trichotomie der Strafkategorien (Busse, Geld- und Freiheitsstrafe) ablesen lässt. Eine solche Betrachtungsweise erscheint nicht zuletzt deshalb geboten, weil sich die gesetzgeberische Gewichtung im Sinne einer Übertretung, Vergehen und Verbrechen durch das gesamte Strafrecht zieht.⁷³

Literaturverzeichnis

- Ackermann Jürg-Beat, § 4 Tatbestandsmässigkeit, in: Ackermann Jürg-Beat (Hrsg.), Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz, Hand- und Studienbuch, 2. A., Bern 2021, 107 ff.
- Basler Kommentar zum Finanzmarktaufsichtsgesetz und Finanzmarktinfrakturgesetz, in: Watter Rolf/Bahar Rashid (Hrsg.), Basel 2018 (zit. BSK FINMAG-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Basler Kommentar zum Geldwäschereigesetz, in: Hsu Peter Ch./Flühmann Daniel (Hrsg.), Basel 2021 (zit. BSK GwG-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Basler Kommentar zum Strafrecht, Band I, in: Niggli Marcel Alexander/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), 4. A., Basel 2018 (zit. BSK StGB I-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Basler Kommentar zum Verwaltungsstrafrecht, in: Frank Friedrich et al. (Hrsg.), Basel 2020 (zit. BSK VStrR-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Burgener Fabio/Villard Katia, De la confiscation du gain découlant d'un tournoi de poker ille-gal, Jusletter, 2. November 2020.
- Capus Nadja/Beretta Allison, Droit pénal administratif, Précis de droit suisse, Basel 2021.
- Denys Christian, Prescription de l'action pénale, les nouveaux art. 70, 71, 109 et 333 al. 5 CP, SJ 2003 II, 49 ff.
- Droll Camill/Niggli Marcel Alexander, Spielbanken und Geschicklichkeits- und Glücksspiele, ContraLegem 2018, 29 ff.
- Frank Friedrich/Garland Lorenz, Urteilsanmerkung &B_899/2017, forumpoenale 2019, 284 ff.
- Garland Lorenz/Frank Friedrich, Kritische Anmerkungen zu BGer, Urteil vom 1.4.2020, 6B_178/2019, forumpoenale 2020, 479 ff.

⁷³ Vgl. bspw. die eingeschränkte Kognition im Berufungsverfahren im Zusammenhang mit Übertretungstatbeständen im Sinne Art. 398 Abs. 4 StPO oder die zwingende Eintragung im Strafregister bei Tatbeständen, in denen eine Geldstrafe ausgesprochen worden ist (Art. 366 Abs. 2 lit. a StGB).

- Godenzi Gunhild/Wohlers Wolfgang, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Compliance Officers: Prüfstein der Geschäftsherrenhaftung?, in: Cavallo Angela et al. (Hrsg.), *Liber amicorum für Andreas Donatsch, Im Einsatz für Wissenschaft, Lehre und Praxis*, Zürich 2012, 223 ff.
- Heghmanns Michael, *Grundzüge einer Dogmatik der Straftatbestände zum Schutz von Verwaltungsrecht und Verwaltungshandeln*, Berlin 2000.
- Heine Günter, *Die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Unternehmen, Von individuellem Fehlverhalten zu kollektiven Fehlentwicklungen, insbesondere bei Grossrisiken*, Baden-Baden 1995.
- Lagodny Otto, *Zwei Strafrechtswelten, Rechtsvergleichende Betrachtungen und Erfahrungen aus deutscher Sicht in Österreich*, Baden-Baden 2021.
- Macaluso Alain/Garbarski Andrew, 6B_207/2017, AJP 2018, 117 ff.
- Nagel Thomas, Interessenkonflikte des Compliance Officers, SJZ 2021, 102 ff.
- Niggli Marcel Alexander/Gfeller Diego, *Strafrechtliche Verantwortlichkeit im Konzern*, in: Niggli Marcel Alexander/Amstutz Marc (Hrsg.), *Verantwortlichkeit im Unternehmen, Zivil- und strafrechtliche Perspektive*, Basel 2007, 151 ff.
- Niggli Marcel Alexander/Muskens Louis Frédéric, Verletzung der Meldepflicht (Art. 37 GwG), Ein Dauerdelikt?, in: Jeanneret Yvan/Sträuli Bernhard (Hrsg.), *Empreinte d'une pionnière sur le droit pénal, Mélanges en l'honneur de Ursula Cassani*, Genf/Zürich/Basel 2021, 307 ff.
- Orell Füssli Kommentar zum schweizerischen Geldwäschereigesetz mit weiteren Erlassen, in: Thelesklaf et al. (Hrsg.), 3. A., Zürich 2019 (zit. OFK GwG/AML-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Riedo Christof/Zurbrügg Matthias, Der Jetlag dauert an oder Neue Unwägbarkeiten im Recht der strafrechtlichen Verjährung, AJP 2009, 372 ff.
- Stämpfli Handkommentar zum Geldwäschereigesetz, in: Kunz Peter V./Jutzi Thomas/Schären Simon, Bern 2017 (zit. SHK-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Stein Ulrich, Vorsatz bei Gefährlichkeits-, Gefährdungs- und Verletzungsdelikten, in: Zöller Marc et al., *Gesamte Strafrechtswissenschaft in internationaler Dimension, Festschrift für Jürgen Wolter zum 70. Geburtstag*, Berlin 2013, 521 ff.
- Strasser Othmar, Die individuelle Strafbarkeit von Leitungs- und Kontrollpersonen einer Bank für Defizite im Risikomanagement zur Bekämpfung der Geldwäscherei, Ungenügende Risikokommunikation als strafrechtliches Problem aus Sicht eines Bankrechtspraktikers, ZStrR 2020, 117 ff.
- Stratenwerth Günter, *Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I: Die Straftat*, 4. A., Bern 2011.
- Tanner André, Der bankinterne Compliance Officer, Arbeitsrechtliche Haftung und Sorgfaltspflichten bei der Bekämpfung von Geldwäscherei, Jusletter, 30. September 2019.
- Thommen Marc, Geldwäscherei durch Unterlassen?, in: Jeanneret Yvan/Sträuli Bernhard (Hrsg.), *Empreinte d'une pionnière sur le droit pénal, Mélanges en l'honneur de Ursula Cassani*, Genf/Zürich/Basel 2021, 425 ff.

Villard Katia Anne, Le compliance officer face au risque pénal découlant du dispositif anti-blanchiment, SZW 2021, 109 ff.

Weber Michael, Illegales Anbieten von Geldspielen – Auslegung und Bewertung der relevanten Bestimmungen des BGS, sui generis 2021, 49 ff.

Zulauf Urs/Hutzler Doris, Der begründete und der einfache Verdacht, Ein Vorschlag zur Reform des Geldwäschereimeldewesens in der Schweiz, recht 2019, 221 ff.

Aktuelle Entwicklungen im Steuerstrafrecht

Daniel Holenstein

Inhalt

I. Einleitung	185
II. Verarbeitung von Meldungen aus dem AIA	185
III. Mitwirkung und Buchprüfung im Besteuerungsverfahren als „Wolf im Schafspelz“	189
Literaturverzeichnis	190

I. Einleitung

Das schweizerische Strafrecht ist seit Erlass des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht vom 22. März 1974 (VStrR) in zwei Steuerstrafrechts-Systeme gespalten, nämlich das für die Einkommens- und Vermögenssteuern geltende „System StHG/DBG“ sowie das auf die übrigen Steuern des Bundes¹ anwendbare „System VStrR“. An dieser Spaltung wird sich in absehbarer Zeit nichts ändern, weil der Bundesrat die Vorlage zur Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts, die er vom 29. Mai 2013 bis zum 30. September 2013 in die Vernehmlassung gegeben und am 4. November 2015 zurückgestellt hat,² als Gegengeschäft für den Rückzug der Volksinitiative „Ja zum Schutz der Privatsphäre“ fallen gelassen hat. Er folgte dabei den in beiden Kammern angenommenen Motionen 17.3665 bzw. 17.3706, welche den Verzicht auf die Revision des Steuerstrafrechts verlangt hatten.

Deshalb finden aktuelle Entwicklungen nicht auf Gesetzgebungsebene, sondern in der Praxis statt. Im Vordergrund steht dabei die Auswertung der Meldungen aus dem Automatischen Informationsaustausch (AIA). Zudem scheinen sich die Steuerstrafverfahren im Verrechnungssteuerrecht zu häufen, welche häufig ihren Ursprung in direksteuerlichen Besteuerungsverfahren haben.

II. Verarbeitung von Meldungen aus dem AIA

Am 1. Januar 2017 sind die Rechtsgrundlagen für die Umsetzung des internationalen Automatischen Informationsaustausches in Steuersachen (AIA) in

¹ Verrechnungssteuer, Stempelabgaben und Mehrwertsteuer.

² Amtliches Bulletin 2017 Ständerat, 955 f. (Votum Pirmin Bischof für die Kommission).

Kraft getreten.³ Dieser sieht vor, dass die am AIA beteiligten Staaten und Territorien untereinander standardmässig und in regelmässigen Abständen Informationen über Konten und Versicherungspolice austauschen, die eine in einem Vertragsstaat steuerpflichtige natürliche oder juristische Person bei einem meldepflichtigen Finanzinstitut in einem anderen Vertragsstaat unterhält. Zu melden sind die folgenden Informationen: Kontostände am jeweiligen Jahresende, sämtliche Kapitaleinkünfte (Zinsen, Dividenden, Veräusserungserlöse und übrige Erträge) sowie die Identität der an diesen Vermögenswerten Nutzungsberechtigten Personen. Wird das Konto im Verlaufe des Jahres aufgelöst, wird anstelle des Saldos die Schliessung des Kontos gemeldet.⁴

Der AIA ist reziprok, d.h. die Schweiz als Vertragsstaat erteilt und erhält Meldungen. Der Informationsaustausch erfolgt über die Eidgenössische Steuerverwaltung, welche die bei ihr eingehenden Informationen den zuständigen kantonalen Steuerverwaltungen zur Verfügung stellt. Diese dürfen die Informationen zur Festsetzung der Einkommens- und Vermögenssteuer sowie der Gewinn- und Kapitalsteuer verwenden.⁵

Die Zuordnung zu den einzelnen (Wohnsitz) Kantonen erfolgt über die AHV Nummer,⁶ die Weiterleitung an die Kantone durch ein Abrufverfahren.⁷ Der erste Datenaustausch erfolgte 2018 und betraf die Finanzdaten für 2017 (Kontostände per 31. Dezember 2017 sowie Erträge pro 2017).

Sofern die entsprechende kantonale Steuerverwaltung die ihr von der ESTV zugänglich gemachte Meldung auswertet, kann sie die AIA-Meldung mit der Steuererklärung der betroffenen Person abgleichen und feststellen, ob die gemeldeten Konti und Lebensversicherungspolice in der von der Steuererklärung in der von der Steuermeldung betroffenen Steuerperiode deklariert sind. Ist das Konto und die Police nicht deklariert, ist dies ein Hinweis darauf,

³ Bundesgesetz über den internationalen Automatischen Informationsaustausch in Steuersachen vom 18. Dezember 2015 (AIAG, SR 653.1), Verordnung über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen vom 23. November 2016 (AIV, SR 653.11); Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen abgeschlossen am 25. Januar 1988 (Amtshilfeübereinkommen, SR 0.652.1); Multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten abgeschlossen am 29. Oktober 2014 (SR 0.653.1).

⁴ Botschaft vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung der multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten und zu ihrer Umsetzung (Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen), BBl 2015, 5437 ff., 5464.

⁵ BBl 2015, 5505.

⁶ Art. 32 Abs. 2 AIAV.

⁷ Art. 32 Abs. 3 AIAV.

dass die Deklaration auch in den Vorjahren unterblieben ist. Daher wird die Steuerverwaltung ein Nachsteuerverfahren, allenfalls zusätzlich auch noch ein Hinterziehungsverfahren einleiten. Die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens verwirkt zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, deren Veranlagung unvollständig ist.⁸ Die Nachsteuerperiode erstreckt sich daher mit anderen Worten auf alle rechtskräftig abgeschlossenen Steuerperioden, deren Ende im Zeitpunkt der Verfahrenseinleitung weniger als zehn Jahre zurückliegt. Da das Nachsteuerverfahren ein Verwaltungs-, und kein Strafverfahren ist, gelten die strafprozessualen Grundsätze nicht. Entsprechend ist die steuerpflichtige Person im Nachsteuerverfahren zur Mitwirkung verpflichtet, wobei die Mitwirkungspflicht durch die Androhung einer Ermessensveranlagung und/oder einer Busse wegen Verfahrenspflichten erzwungen werden kann.⁹

Im Gegensatz zum Nachsteuerverfahren ist das häufig gleichzeitig oder auch später eingeleitete Hinterziehungsverfahren ein „echtes“ Strafverfahren, in welchem die strafprozessualen Grundsätze zu beachten sind, zu denen auch der aus Art. 6 EMRK abgeleitete „nemo tenetur“ Grundsatz gehört, wonach niemand gezwungen werden darf, sich gegen seinen Willen in einem Strafverfahren selbst zu belasten. Dieser Grundsatz ist dann verletzt, wenn die beschuldigte Person in einem Steuerstrafverfahren mit einer Busse bedroht wird, weil sie sich weigert, von ihr verlangte Unterlagen einzureichen. Dasselbe gilt auch, wenn die Steuerbehörde in einem Nachsteuerverfahren Druck auf die steuerpflichtige Person ausübt, um Beweismittel zu erlangen, welche zuerst im Nachsteuer- und danach im parallel oder nachfolgend geführten Steuerstrafverfahren gegen sie zu verwenden. Könnte die Steuerbehörde diese Beweismittel in einem Steuerstrafverfahren zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person verwenden, hätte diese zu ihrer eigenen Überführung beigetragen, was dem „nemo tenetur“-Grundsatz widersprechen würde.¹⁰

Deshalb dürfen Beweismittel aus einem (Nach-) Steuerverfahren in einem Steuerhinterziehungsverfahren gemäss der ausdrücklichen Regelung in Art. 183 Abs. 1^{bis} DBG bzw. Art. 57a Abs. 2 StHG nur dann verwendet werden, wenn sie weder unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten noch einer Ermessensveranlagung beschafft werden. Allerdings sind diese Informationen oder Beweismittel erst dann in einem Hinterziehungsverfahren nicht verwertbar, wenn sie im (Nach-) Besteuerungsverfahren

⁸ Art. 152 Abs. 1 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11); Art. 53 Abs. 2 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG, SR 642.14).

⁹ Holenstein, 171.

¹⁰ Holenstein, 172.

erwirkt worden sind, nachdem die steuerpflichtige Person gemahnt und ihr eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen mit Umkehr der Beweislast oder/und eine Verurteilung wegen Verletzung von Verfahrenspflichten angedroht wurde.¹¹

Dieses Verwertungsverbot schränkt die Ermittlungsmöglichkeiten der für die Verfolgung von Steuerhinterziehungen im Bereich der direkten Steuern (Einkommens- und Vermögenssteuern) zuständigen kantonalen Steuerbehörden ein, da ihnen nämlich nur die Untersuchungsmittel des Veranlagungsverfahrens zur Verfügung stehen, was insbesondere den Zugang zu Informationen über Bankkonti bei inländischen Bankkonti ausschliesst.¹²

Befindet sich hingegen die Bank in einem Staat, mit welchem die Schweiz sowohl den AIA aktiviert als auch eine dem OECD-Standard entsprechende Amtshilfeklausel vereinbart hat, kann sich die ESTV als zuständige Behörde seit 1. Januar 2017 auch Bankinformationen im Ausland beschaffen. Allerdings ist umstritten, ob diese Bankinformationen aus Zeiträumen vor dem 1. Januar 2017 stammen können.¹³ In jedem Fall kann sich die kantonale Steuerverwaltung diese Bankinformationen nicht direkt beschaffen, sondern ist auf die Beschaffung und Weiterleitung durch die ESTV angewiesen, welche für schweizerische Steueramtshilfegesuche zuständig ist.¹⁴

Daraus ergibt sich als Zwischenergebnis: Da die AIA Meldungen die Verhältnisse ab 2017 betreffen und der Abgleich mit der Steuererklärung ergibt, dass die vom Partnerstaat gemeldeten Steuerfaktoren nicht deklariert sind, ist dadurch nur die Hinterziehung in den Steuerperioden ab 2017 entdeckt, nicht aber in den noch nicht verjährten Steuerperioden. Bei Steuerdelikten ist jedoch jede einzelne Steuerperiode gesondert zu betrachten. Jede unvollständige Deklaration, die zu einer unvollständigen Veranlagung geführt hat, stellt eine eigene Tat dar.¹⁵ Somit ist je Steuerperiode zu prüfen – und nachzuweisen –, dass die Veranlagung unvollständig ist. Es ist daher nicht zulässig, aufgrund der für 2017 festgestellten Steuerverkürzung ohne weiteres zu schliessen, dass die gemeldeten Steuerfaktoren in diesem Umfang schon in den vergangenen Steuerperioden bestanden hätte.

¹¹ Holenstein, 173; Urteil des Bundesgerichts 2C_288/2018 vom 1. Februar 2019 E. 2.2.2.

¹² vgl. Botschaft zur Volksinitiative „Ja zum Schutz der Privatsphäre“ vom 26. August 2015, BBl 2015, 7043 ff., 7052.

¹³ Holenstein, 178; Harbeke, 601 f.

¹⁴ Art. 22 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 28. September 2012 (Steueramtshilfegesetz, StAHiG, SR 651.1).

¹⁵ Urteil des Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen B 2005/216, GVP 2006 Nr. 5 vom 12. April 2006 E. 2.f.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren, welche die steuerpflichtige Person erst liefert, nachdem sie unter Androhung einer Ermessensveranlagung oder/und einer Busse wegen Verfahrenspflichtverletzung gemahnt worden ist, im Hinterziehungsverfahren nicht verwertet werden dürfen.¹⁶ Es ist daher fraglich, ob die Steuerbehörde in einer solchen Konstellation die in diesen Steuerperioden hinterzogenen Steuerfaktoren durch Schätzung feststellen darf. Das Bundesgericht hat zwar die Schätzung als besondere Art des Indizienbeweises auch im Steuerhinterziehungsverfahren zugelassen. Allerdings müssen die in die Schätzung einzubeziehenden Sachverhaltselemente hinreichend sicher feststehen, wobei die nur mit dem Grund der Wahrscheinlichkeit festgestellten Sachverhaltselemente nicht ausreichen.¹⁷

In jenem Entscheid hat das Bundesgericht offen gelassen, wie es sich verhält, wenn die der steuerpflichtigen Person zur Last gelegten Sachverhaltselemente lediglich unter dem Druck einer angedrohten Ermessensveranlagung haben festgestellt werden können.

III. Mitwirkung und Buchprüfung im Besteuerungsverfahren als „Wolf im Schafspelz“

Bei den direkten Steuer (Einkommens- und Vermögenssteuer, Gewinn- und Kapitalsteuer) erfolgt die Veranlagung der Steuer im sog. gemischten Veranlagungsverfahren, in welchem die Veranlagungsbehörden zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden Verhältnisse feststellt. Zu diesem Zweck können sie auch Geschäftsbücher und Belege vor Ort einsehen.¹⁸ Die steuerpflichtige Person ist in dieser zur Mitwirkung verpflichtet. Stellt die Steuerbehörde in der Buchprüfung nicht deklarierte Steuerfaktoren fest, darf sie diese nicht nur im Besteuerungsverfahren, sondern grundsätzlich auch in einem Steuerstrafverfahren verwenden, es sei denn, sie hätte zugesichert, diese in einem allfälligen Steuerstrafverfahren nicht zu verwerten.¹⁹

Ebenfalls nicht verwertbar sind Informationen und Beweismittel, wenn die Steuerpflichtige Person diese nach einer Mahnung mit Androhung einer Ermessensveranlagung oder einer Verurteilung wegen Verletzung von Verfah-

¹⁶ Art. 183 Abs. 1^{bis} DBG, Art. 57a Abs. 2 StHG.

¹⁷ Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2009 vom 21. Juni 2010 E. 2.4.2.

¹⁸ Art. 123 Abs. 2 DBG.

¹⁹ Urteil des Bundesgerichts 6B_453/2011 vom 20. Dezember 2011.

renspflichtigen geliefert hat.²⁰ Zwar gilt dieses Verwertungsverbot nach dem Wortlaut des Gesetzes nur für Informationen aus einem Nachsteuerverfahren. Um die steuerpflichtige Person wirksam vor einer Selbstbelastung in einem Steuerstrafverfahren durch die in einem parallelen Verfahren beschaffte Beweismittel zu schützen, muss dieses Verwertungsverbot auch für Informationen aus einem ordentlichen Veranlagungsverfahren gelten.²¹

Zu beachten ist zudem, dass die Steuerbehörden einander gegenseitig zur Amtshilfe verpflichtet sind.²² Die kantonalen Steuerbehörden können daher die in einem Besteuerungsverfahren gewonnenen Erkenntnisse ohne weiteres an die ESTV weiterleiten und umgekehrt.

Stellt die kantonale Steuerverwaltung in einem direktsteuerlichen Besteuerungsverfahren eine geldwerte Leistung einer juristischen Person an ihre Gesellschafter oder diesen nahestehenden Personen fest, so kann sie diese Erkenntnisse an die ESTV weiterleiten, welche diese sowohl für die Erhebung der Verrechnungssteuer und wohl auch in einem allfälligen Verwaltungsstrafverfahren verwenden darf.

Die Mitwirkungspflicht im direktsteuerlichen Besteuerungsverfahren und insbesondere entpuppt sich dann als „Wolf im Schafspelz“. Ein Steuerstrafverfahren kann daher schon weit vor seiner Eröffnung beginnen.

Literaturverzeichnis

- Holenstein Daniel, Die Wirksamkeit der straflosen Selbstanzeige in der Schweiz nach Aktivierung des automatischen Informationsaustausches von Finanzdaten, in: Achatz/Brandl/Kert (Hrsg.), Festschrift für Roman Leitner, Wien 2022.
- Harbeke Nils, Schweizer Amtshilfeersuchen zu Bankinformationen, Expert Fokus 2019, 599 ff.

²⁰ BGer 2C_632/2009 E. 2.5.

²¹ So auch die Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 1560 und A 1561 vom 4. April 2017 E. 7.c. f.

²² Vgl. Art. 111 DBG.

Neuste Entwicklungen im Unternehmens-, Korruptions- und Insiderstrafrecht

Nora Markwalder

Inhalt

I. Einleitung	191
II. Unternehmensstrafrecht	191
III. Korruptionsstrafrecht	194
IV. Insiderstrafrecht	194
Literaturverzeichnis	196

I. Einleitung

Vorliegender Beitrag soll eine Übersicht über die neusten Entwicklungen der Rechtsprechung in den Bereichen des Unternehmensstrafrechts, des Korruptionsstrafrechts sowie des Insiderstrafrechts verschaffen. Dabei liegt der Fokus auf der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in den obgenannten Themengebieten, wobei die Übersicht keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt, sondern sich auf ausgewählte und für die Rechtsfortbildung relevante Rechtsprechung beschränkt. Im Bereich der Unternehmensstrafbarkeit hingegen sind Bundesgerichtsentscheide bislang sehr selten, weshalb hier nicht nur auf erst- und zweitinstanzliche Gerichtsurteile, sondern auch auf die zahlenmässig relevanten Strafbefehle der Bundesanwaltschaft abgestellt wird, die gegen Unternehmen ergangen sind.

II. Unternehmensstrafrecht

Im Bereich der kernstrafrechtlichen Unternehmensstrafbarkeit ist, wie bereits einleitend bemerkt, kaum höchstrichterliche Rechtsprechung vorhanden. Bislang besteht lediglich ein materiellrechtlicher Entscheid des Bundesgerichts,

in welchem ein Freispruch gegen die beschuldigte Postfinance erging, weil die Anlasstat der Geldwäscherei in subjektiver Hinsicht nicht erfüllt war.¹

Zudem musste sich das Bundesgericht zu einigen punktuellen prozessrechtlichen Fragen im Rahmen der Unternehmensstrafbarkeit äussern. In einem Entscheid hatte das Bundesgericht die Frage nach der Verjährung der Strafbarkeit von Unternehmen nach Art. 102 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) zu klären. Dabei relevant ist die Frage nach der Qualifikation der Norm. Geht man davon aus, dass Art. 102 StGB eine eigenständige Strafnorm darstellt, die mit Busse sanktioniert wird, so müsste es sich um eine Übertretung handeln, die innert drei Jahren verjährt. Nimmt man hingegen an, dass dem Unternehmen die Anlasstat lediglich zugerechnet wird, ohne dass es sich hierbei um eine eigenständige Strafnorm handelt, dann berechnet sich die Verjährung nach der Anlasstat.² Das Bundesgericht qualifizierte Art. 102 StGB in seinem Entscheid als Zurechnungsnorm und begründete dies einerseits mit dem Wortlaut der Norm, die von einem „Zurechnen“ spreche, und andererseits mit der Gesetzessystematik, da die Verantwortlichkeit des Unternehmens im Allgemeinen Teil des StGB geregelt sei und nicht bei den besonderen Bestimmungen im zweiten Buch des StGB, die im Einzelnen die strafbaren Verhaltensweisen bestimmten.³

Ein weiterer Entscheid des Bundesgerichts betraf die Frage nach der Einsprachelegitimation des mutmasslichen Anlasstäters bei einem Verfahren, das gegen ein Unternehmen mit Strafbefehl erledigt worden war. Im vorliegenden Fall hatte die Bundesanwaltschaft ein Verfahren gegen das Unternehmen Z. SA wegen Verdachts auf Vorliegen eines Organisationsmangels im Zusammenhang mit der Bestechung fremder Amtsträger (Art. 102 Abs. 2 i.V.m. Art. 322^{septies} StGB) und einige Zeit später ein separates Verfahren gegen X, den ehemaligen CEO der Z. SA eröffnet. Gegenüber Y, dem CFO der Z. SA, wurde zunächst kein eigenes Verfahren eröffnet, sondern das Verfahren gegen das Unternehmen wurde gegen ihn ausgedehnt. Allerdings befand sich die Z. SA bereits in einem abgekürzten Verfahren, weshalb schliesslich die Ausdehnungsverfügung als Eröffnungsverfügung für ein getrenntes Verfahren gegen X galt. Die Bundesanwaltschaft erliess schliesslich einen Strafbefehl gegen

¹ Siehe dazu BGE 142 IV 333. Allerdings sind momentan zwei laufende Verfahren der Bundesanwaltschaft gegen die Falcon Bank sowie die Credit Suisse zu erwähnen. In beiden Fällen hat das Bundesstrafgericht einen Schuldspruch erlassen, wobei beide Urteile noch nicht rechtskräftig sind.

² Für eine Zusammenfassung dieser Diskussion sowie der daraus folgenden Lehrmeinungen siehe BSK StGB- Niggli/Gfeller, Art. 102, N 36 ff.

³ BGE 146 IV 68 E. 2.3 f. S. 71 f.

die Z. SA und diese erklärte gleichentags ihren Verzicht auf Einsprache. X und Y hingegen erhoben Einsprache gegen den Strafbefehl der Z. SA, worauf die Strafkammer des Bundesstrafgerichts nicht eintrat.⁴ Das Bundesgericht erachtete die Beschwerdeführer ebenfalls nicht als vom Strafbefehl betroffen i.S.v. Art. 354 Abs. 1 lit. b der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (Strafprozessordnung, StPO, SR 312.0) und damit nicht einsprachelegitimiert. Der Strafbefehl gegenüber der Z. SA entfalte gegenüber den Beschwerdeführern keine Rechtskraft und die Verurteilung des Unternehmens habe keine präjudizierende Wirkung, sondern die Schuld der Beschwerdeführer sei zu beweisen. Deshalb könnten auch anderslautende spätere Entscheide nicht ausgeschlossen werden.⁵ Gegen den vom Bundesstrafgericht abgewiesenen Antrag um Verfahrensvereinigung war der Weiterzug ans Bundesgericht hingegen nicht möglich, da Entscheide der Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts gem. Art. 79 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110) nur bezüglich Zwangsmassnahmen weitergezogen werden können.⁶

Neben der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind vor allem die zahlreichen Strafbefehle der Bundesanwaltschaft von Relevanz, die gegen Unternehmen ergangen sind. Die Bundesanwaltschaft hat in den Jahren 2011–2021 insgesamt neun Strafverfahren gegen juristische Personen mit einem Strafbefehl abgeschlossen. Dabei handelte es sich ausschliesslich um Verurteilungen basierend auf Art. 102 Abs. 2 StGB, wobei in der Mehrheit aller Fälle eine Bestechung fremder Amtsträger gem. Art. 322^{septies} StGB als Anlasstat vorlag. Erwähnenswert ist zudem, dass die ausgesprochenen Ersatzforderungen jeweils ein Vielfaches der Bussenhöhe ausmachten und teilweise im zwei- oder gar dreistelligen Millionenbereich anzusiedeln sind. Wenngleich die Ersatzforderung als Massnahme eigentlich keinen Strafcharakter aufweisen sollte, dürfte sie in finanzieller Hinsicht für die bestraften Unternehmen deutlich schwerwiegendere Auswirkungen zeitigen als die ausgesprochene Busse, die gesetzlich auf max. 5 Mio. Franken begrenzt ist.⁷

⁴ Urteil des Bundesgerichts 6B_233/2018, 6B_236/2018 vom 7. Dezember 2018 E. A.

⁵ BGer 6B_233/2018, 6B_236/2018 E. 6.2.1 f.

⁶ BGer 6B_233/2018, 6B_236/2018 E. 6.3.

⁷ Für eine detaillierte Analyse der Strafbefehle zwischen 2011 und 2019 sowie Einstellungsverfügungen der Bundesanwaltschaft gegen Unternehmen siehe Markwalder, Teil 1 sowie Markwalder, Teil 2.

III. Korruptionsstrafrecht

Im Korruptionsstrafrecht hatte das Bundesgericht im Jahre 2021 den Fall eines Polizeibeamten der Stadtpolizei Zürich zu beurteilen, dem neben anderen Delikten auch passive Bestechung i.S.v. Art. 322^{quater} StGB vorgeworfen worden war. Als Funktionär der Stadtpolizei Zürich hatte der Beschwerdeführer A. wiederholt auf das Polizei-Informationssystem (POLIS) zugegriffen und eine Telefonnummer an C. weitergegeben. Im Gegenzug hatte er dafür von C. sexuelle Zuwendungen gefordert.⁸ Der Beschwerdeführer brachte in rechtlicher Hinsicht gegen den Schuldspruch der Vorinstanz vor, es fehle ein ökonomischer Vorteil, weshalb Art. 322^{quater} StGB nicht erfüllt sei.⁹ Das Bundesgericht hielt hingegen fest, dass sämtliche unentgeltliche Zuwendungen sowohl materieller als auch immaterieller Natur als Vorteile im Sinne von Art. 322^{quater} StGB gelten.¹⁰ Indem der Beschwerdeführer von C. als Gegenleistung für seine aus dem POLIS stammende Information sexuelle Zuwendungen forderte, hat er für eine das Amtsgeheimnis verletzende und damit pflichtwidrige sowie mit seiner amtlichen Tätigkeit in Zusammenhang stehende Handlung einen Vorteil verlangt, der ihm nicht gebührte. Das Bundesgericht erachtete die Beschwerde in diesem Punkt daher als unbegründet und bestätigte die Verurteilung des Beschwerdeführers wegen passiver Bestechung i.S.v. Art. 322^{quater} StGB.¹¹

IV. Insiderstrafrecht

Auch im Insiderstrafrecht sind bislang wenig Fälle vor die schweizerischen Gerichte und auch bis vor Bundesgericht gelangt. In den letzten Jahren sind solche Fälle hingegen vermehrt ins Visier der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht (FINMA) und der Bundesanwaltschaft geraten, auch weil neue technische Möglichkeiten zu einer verbesserten Aufdeckung verdächtiger Handelstätigkeiten führen können.¹² Ein prominenter und medienträchtiger Fall hatte das Bundesgericht im Jahr 2019 zu behandeln. Der Beschwerdeführer X, Partner und Geschäftsleitungsmitglied eines Geschäftsprüfungs- und Beratungsunternehmen A. AG, hatte 4'000 Namenaktien der Bank D. erworben und dabei vertrauliche Informationen, über welche die A. AG als Revisionsstelle verfügte, ausgenutzt, wonach die B. AG unter dem Projektnamen „F.“ die Übernahme

⁸ Urteil des Bundesgerichts 6B_825/2019, 6B_845/2019 vom 6. Mai 2021 E. A.

⁹ BGer 6B_825/2019, 6B_845/2019 vom 6. Mai 2021 E. 6.3.

¹⁰ BGer 6B_825/2019, 6B_845/2019 E. 6.2.

¹¹ BGer 6B_825/2019, 6B_845/2019 E. 6.3 f.

¹² Siehe dazu Weber/Baumgartner.

der Bank D. plane. Die Bundesanwaltschaft erliess zunächst einen Strafbefehl gegen X. wegen Widerhandlung gegen das Revisionsaufsichtsgesetz und mehrfachen Ausnützens der Kenntnis vertraulicher Tatsachen als Primärsin- der und verurteilte ihn zu einer bedingten Geldstrafe von 180 Tagessätzen so- wie einer Busse von 7000 Franken. Nach Einsprache gegen den Strafbefehl ge- langte der Fall vor Bundesstrafgericht, welches X. ebenfalls wegen Ausnützens der Kenntnis vertraulicher Tatsachen gemäss aArt. 161 Ziff. 1 Abs. 1 StGB sowie der mehrfachen Widerhandlung gegen aArt. 40 Abs. 1 lit. b des Bundesgeset- zes über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 16. Dezember 2005 (Revisionsaufsichtsgesetz, RAG, SR 221.302) schuldig sprach und ihn zu einer bedingten Geldstrafe von 180 Tagessätzen und einer Busse von 5000 Franken verurteilte.¹³ X. gelangte schliesslich ans Bundesge- richt und rügte u.a., das Übernahmeprojekt der B. AG sei im Zeitpunkt der ge- tätigten Aktienkäufe nicht hinreichend konkret gewesen und die B. AG habe lediglich Übernahmemöglichkeiten abgeklärt, ohne dass verbindliche Über- nahmepläne bestanden hätten. Zudem machte er geltend, dass das Übernah- meprojekt der B. AG nicht kursrelevant gewesen sei.¹⁴

Das Bundesgericht bestätigte den Schuldspruch der Vorinstanz und stellte zu- nächst fest, dass dem Beschwerdeführer X. in seiner Funktion als leitender Re- visor der Bank B. AG der Status eines Insiders zukam. Es bejahte danach das Vorliegen von kursrelevanten vertraulichen Tatsachen, da solche auch Über- nahmeabsichten einer Bank umfassen würden, soweit diese über informelle Sondierungen hinausgehen und ein bestimmtes Mass an Realisierungswahr- scheinlichkeit erlangt hätten. Die Vertraulichkeit der Informationen ergab sich gemäss Bundesgericht nur schon daraus, dass die Übernahmeverhandlungen unter einem Codenamen geführt worden waren. Ebenfalls bejaht wurde so- dann die Kursrelevanz der besagten Informationen, denn nach der offiziellen Bestätigung, dass die Bank C. mit verschiedenen Interessenten in Verhandlun- gen über die Veräusserung ihrer Beteiligung an der Bank D. stehe, konnte ein effektiv eingetretener Kursanstieg der D.-Aktien beobachtet werden. Ob die vertrauliche Tatsache geeignet ist, bei deren Bekanntwerden den Aktienkurs erheblich zu beeinflussen, beurteilt sich gemäss Bundesgericht danach, ob ein vernünftiger Anleger die Information mit erheblicher Wahrscheinlichkeit als Teil der Grundlage seiner Anlageentscheidung nutzen würde.¹⁵

¹³ BGE 145 IV 407 E. A f. S. 408 f.

¹⁴ BGE 145 IV 407 E. 3.1 S. 415 f.

¹⁵ BGE 145 IV 407 E. 3.4 S. 421 ff.

Literaturverzeichnis

- Basler Kommentar zum schweizerischen Strafrecht und Jugendstrafrecht, in: Niggli Alexander/ Marcel/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), 4. A., Basel 2019 (zit. BSK StGB-Bearbeiter/in, Art. XX, N YY).
- Markwalder Nora, Die Sanktionierung von Unternehmen gemäss Art. 102 StGB in Theorie und Praxis. Teil 1: Die rechtliche Ausgestaltung der Unternehmensbestrafung, ZStrR 2/2022, 144 ff. (zit. Markwalder, Teil 1).
- Markwalder Nora, Die Sanktionierung von Unternehmen gemäss Art. 102 StGB in Theorie und Praxis. Teil 2: Daten und Rechtsprechung zur Unternehmensbestrafung, ZStrR 3/2022, 273 ff. (zit. Markwalder, Teil 2).
- Weber Daniel S./Baumgartner Loris, Insiderhandel und Marktmanipulation – Die Schlinge für Missbräuche zieht sich zu, HSLU Economic Crime Blog, <<https://blog.hslu.ch/economiccrime/2021/11/29/insiderhandel-und-marktmanipulation-die-schlinge-fuer-missbraeuche-zieht-sich-zu/>>.

Neuste Entwicklungen in Vermögensabschöpfung, Geldwäscherei und Internationaler Rechtshilfe

David Zollinger

Inhalt

I.	Einleitung	197
II.	Vermögensabschöpfung	197
1.	BGer 6B 379/2020 vom 01.06.2021 („Petrobras“)	197
2.	BGer 6B 737/2020 vom 01.04.2021 („Anlagebetrug“)	200
3.	BGer 6B 336/2021 vom 27.08.2021 („transmortale Vollmacht“)	200
4.	BGer 6B 502/2020 vom 06.05.2021 („Kontaminiertes Bargeld“)	202
III.	Geldwäscherei	203
1.	BGer 6B 931/2020 vom 22.03.2021 („Der geschädigte Zessionar“)	203
IV.	Internationale Rechtshilfe in Strafsachen	204
1.	BGE 1B 350/2020 vom 28.05.2021 („Strafverfahren vor Rechtshilfe“)	204

I. Einleitung

Dem Konzept dieser Tagung folgend, sollen in diesem Teil massgebliche neue Entscheidungen kommentiert werden. Die Aufzählung ist kaum vollständig, sondern gibt eine subjektive Auslese des Autors wieder. Die Einordnung der Entscheide in die Themengebiete ist nicht immer ganz eindeutig; manchmal kann ein Entscheid auch mehrere Gebiete betreffen, doch auch die Einordnung ist eine subjektive Entscheidung des Autors.

II. Vermögensabschöpfung

I. BGer 6B_379/2020 vom 01.06.2021 („Petrobras“)

Rühren Vermögenswerte aus einem mittels Korruption abgeschlossenen grundsätzlich legalen Rechtsgeschäft her, können sie Einziehungsobjekt sein, wenn das Rechtsgeschäft ohne die strafbare Bestechungshandlung nicht zustande gekommen wäre. Bei der Einziehung ist auf das gemässigte Nettoprinzip abzustellen. Ist im ausländischen Staat bereits Gewinn abgeschöpft worden, so muss bei einer erneuten Abschöpfung in der Schweiz das Prinzip „ne bis in idem“ beachtet werden.

Zu einzelnen Aspekten:

- E. 1.3. Die Einziehung von Vermögenswerten qualifiziert die Rechtsprechung nicht als Zwangsmassnahme im Sinne von Art. 79 BGG. Die Beschwerde gegen einen Entscheid der Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts betreffend die Einziehung von Vermögenswerten ist nach der Rechtsprechung dennoch zulässig, soweit diese im Rahmen einer Verfahrenseinstellung erfolgt, nicht aber bei einem selbstständigen Einziehungsverfahren, d.h. wenn bereits zwei Gerichtsinstanzen über die Zulässigkeit der Einziehung befunden haben.
- E. 3.3. Vermögenswerte, die aus einem mittels Korruption abgeschlossenen Rechtsgeschäft herrühren, können Einziehungsobjekt sein, wenn das Rechtsgeschäft ohne die strafbare Bestechungshandlung nicht zustande gekommen wäre. Bei einer strafbaren Bestechung können daher nicht nur die vom Bestochenen einkassierten Bestechungszahlungen eingezogen werden, sondern auch der vom Bestechenden, an welchen der Vertrag vergeben wurde, realisierte Gewinn. Die Einziehung daran ist aber nach der Rechtsprechung dann zu verneinen, wenn das Rechtsgeschäft auch ohne die Bestechungshandlung abgeschlossen worden wäre und es daher am erforderlichen Kausalzusammenhang mangelt.
- E. 4.4. Wenn wie vorliegend das Strafverfahren gegen den Bestechenden eingestellt worden ist, erübrigt sich die Frage, ob Geldwäschereihandlungen des Bestechenden im Sinne von Art. 305bis Ziff. 1 StGB an den für die Bestechung bestimmten Geldern möglich sind (vgl. dazu etwa Urteil 6B_1120/2015 vom 29. September 2016 E. 1.3.2, wonach Geldwäscherei am Tatwerkzeug nicht möglich ist). Eine Abschöpfung der beim passiv Bestochenen angefallenen Bestechungszahlungen wäre auch ohne vorgängige Geldwäschereihandlungen möglich.
- E. 5.3. Wenn der Erlös aus der Straftat als Lohn ausbezahlt wurde, so stellt die Verweigerung dessen Abzugs beim einzuziehenden Betrag keinen Bruch mit dem sog. gemässigten Nettoprinzip dar, selbst wenn die Leistungen nicht persönlich, sondern über dazwischen geschaltete Gesellschaften erbracht wurden.
- E. 6.5.2.2. Im Einziehungsrecht gilt die in Art. 10 Abs. 1 StPO verankerte Unschuldsumutung nicht. Dass vorgängig Bestechungszahlungen flossen, ist bei rechtlich nicht geschuldeten staatlichen Leistungen vielmehr ein starkes Indiz dafür, dass damit ein Ermessensentscheid beeinflusst wurde, welcher ohne die Geldzahlung anders ausgefallen wäre. Vom Bestechen-

den bzw. Drittbegünstigten, der behauptet, ein Vertrag wäre auch ohne die Bestechungszahlungen zustande gekommen, darf daher verlangt werden, dass er seine Behauptung näher begründet und soweit zumutbar belegt.

- E. 6.7. Bei einer im ausländischen Strafverfahren abgeschlossenen Mitwirkungsvereinbarung über Freiheitsstrafe und Strafzahlung (vergleichbar einem hiesigen Urteilsvorschlag im abgekürzten Verfahren) ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Strafzahlung der Gewinnabschöpfung diene. Wenn wie vorliegend der angefochtene inländische Entscheid massgeblich auf dieser ausländischen Mitwirkungsvereinbarung basiert, so darf der Beschwerdeführer sich auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen, wonach auch die inländische Strafbehörde diese Vereinbarung respektiert und ihn daher nicht zu einer zusätzlichen Ersatzforderung verpflichtet.
- E. 7.4. Ein Durchgriff durch die juristische Person auf den Alleinaktionär zwecks Vollstreckung einer Ersatzforderung ist nur zulässig, wenn zwischen dem Aktionär und der Gesellschaft, die er besitzt, wirtschaftlich nicht zu unterscheiden ist und die Berufung auf die rechtliche Selbstständigkeit der juristischen Person daher rechtsmissbräuchlich erscheint. Hierfür genügt nicht, dass die Aktien einer Aktiengesellschaft im Alleineigentum eines einzigen Aktionärs stehen. Erforderlich sind vielmehr weitere Umstände, welche die Berufung auf die rechtliche Selbstständigkeit der juristischen Person als rechtsmissbräuchlich erscheinen lassen. Dies ist etwa bei reinen Vermögensverwaltungsgesellschaften ohne eigentliche Geschäftstätigkeit der Fall, deren einziger Zweck in der Verwaltung von Vermögen der hinter ihr stehenden Person (Aktionär) besteht.
- E. 7.5.3. Die mutmassliche Vermischung deliktischer Vermögenswerte mit Geldern legaler Herkunft vermag kein Ausweichen auf eine Ersatzforderung gegenüber dem Beschwerdeführer persönlich zu begründen. Der deliktische Erlös ist nach der sog. Bodensatz-/Sockeltheorie vielmehr selbst dann noch bei der begünstigten Gesellschaft einziehbar, wenn mit den vermischten Vermögenswerten Ausgaben getätigt wurden, solange diese den legalen Anteil nicht übersteigen.

Fraglich ist angesichts des rechtskräftigen Abschlusses des Verfahrens in Brasilien, ob ein schweizerischer Einziehungsentscheid gegenüber den brasilianischen Gesellschaften in Brasilien vollstreckbar wäre. Dies liegt an der internationalen Zuständigkeit Brasiliens in der vorliegenden Angelegenheit sowie an möglichen rechtlichen Hindernissen, nämlich an dem in Art. 4 des mit Bra-

silien abgeschlossenen Rechtshilfevertrags verankerten Grundsatz „ne bis in idem“ sowie an der Sperrwirkung der im brasilianischen Strafverfahren abgeschlossenen Mitwirkungsvereinbarung.

2. BGer 6B_737/2020 vom 01.04.2021 („Anlagebetrug“)

Wird die strafrechtliche Beschlagnahme über Vermögenswerte aufgehoben, wurden die Gegenstände aber zuvor verarrestiert und stehen Ansprüche des Gläubigers Ansprüchen eines Dritten gegenüber, so entscheidet nicht die Staatsanwaltschaft über die Eigentumsansprüche, sondern es ist über die Herausgabe im Widerspruchsverfahren nach Art. 106 ff. SchKG zu entscheiden.

Zu einzelnen Aspekten:

- E. 1.2. Bei Konkurseröffnung gegen die geschädigte Person im Strafverfahren ist die Konkursmasse Rechtsnachfolgerin im Sinne von Art. 121 Abs. 2 StPO und entsprechend nur zur Zivilklage berechtigt; sie hat nur jene Verfahrensrechte, die sich unmittelbar auf die Durchsetzung der Zivilklage beziehen.
- E. 1.3. Die Konkursmasse, welche einen Arrestbefehl gegen im Strafverfahren beschlagnahmte Vermögenswerte erwirkte, hat an diesen ein rechtlich geschütztes Interesse und ist daher zur Beschwerde gegen die Aufhebung von Zwangsmassnahmen (vorliegend Aufhebung der strafrechtlichen Beschlagnahme und Herausgabe) berechtigt.
- E. 4. Wenn das Betreibungsamt einen aus der strafprozessualen Beschlagnahme zu entlassenden Vermögenswert mit zwangsvollstreckungsrechtlichem Beschlagnahme belegt hat, so ist der Vermögenswert von der Strafbehörde nach Aufhebung der Beschlagnahme an das Betreibungsamt herauszugeben. Dabei ist es nicht Sache der Strafbehörden, die Rechtmässigkeit bzw. Formgültigkeit des Pfändungsbeschlagnahms zu beurteilen. Entsprechende Rügen sind vielmehr im Schuldbetreibungs- und Konkursverfahren vorzubringen. Über die Ansprüche Dritter, welche dem Zugriff des Gläubigers am verarrestierten Vermögensgegenstand entgegenstehen könnten, ist im Widerspruchsverfahren zu entscheiden.

3. BGer 6B_336/2021 vom 27.08.2021 („transmortale Vollmacht“)

Beim Tod des Beschuldigten während des Verfahrens hat eine transmortale Vollmacht zur Vermögenswahrung grundsätzlich weiterhin Gültigkeit, bis die Strafbehörde die Erben ermittelt und ihnen im anschliessenden Einziehungsverfahren Parteistellung gewährt hat.

Zu einzelnen Aspekten:

- E. 3. Stirbt die beschuldigte Person während des Untersuchungsverfahrens, ist das Strafverfahren infolge des Prozesshindernisses einzustellen (vgl. Art. 319 Abs. 1 lit. d StPO) und eine allfällige Einziehung von Vermögenswerten des Verstorbenen zulasten der Erben anzuordnen, auf welche die Vermögenswerte mit dessen Tod übergegangen sind. Die Erben sind im Verfahren, in welchem über die Einziehung der bei der beschuldigten Person beschlagnahmten Vermögenswerte zu entscheiden ist, unmittelbar betroffene andere Verfahrensbeteiligte mit entsprechenden Parteirechten.
- Die „Angehörigen im Sinne von Art. 110 Abs. 1 StGB in der Reihenfolge der Erbberechtigung“ (vgl. Art. 382 Abs. 3 StPO) sind mit den Erben im Sinne von Art. 457 ff. ZGB nicht zwingend identisch. Gegen die Einziehung zur Wehr setzen können müssen sich aber nicht die Angehörigen in der Reihenfolge der Erbberechtigung, sondern die Erben, welche Gesamteigentümer der Erbschaftsgegenstände sind und bis zur Erbteilung eine Gemeinschaft zur gesamten Hand bilden. Folglich hätte die Strafbehörde die Erben des verstorbenen Beschuldigten ausfindig machen und ihnen gegenüber die Einziehung anordnen müssen.
- E. 4.2 Stirbt der Auftraggeber im Laufe des Prozesses und mangelt es an einer diesbezüglichen Vereinbarung, muss das Auftragsverhältnis in Beachtung des Vertrauensschutzprinzips nach der Rechtsprechung und der herrschenden Lehre in Anwendung von Art. 35 Abs. 1 und Art. 405 Abs. 1 OR auch wegen der Natur des Geschäfts fortbestehen, wenigstens bis zu dem Zeitpunkt, in welchem – nachdem die Erben ermittelt sind – abgeklärt ist, ob diese den Prozess fortzuführen gedenken und wer gegebenenfalls hierzu ermächtigt ist. Eine über den Tod hinaus erteilte Prozessvollmacht ist demnach nicht einfach unbeachtlich, nachdem diese Möglichkeit gesetzlich ausdrücklich vorgesehen ist und sich der Fortbestand der Prozessvollmacht nach Lehre und Rechtsprechung nicht nur aus der Vereinbarung, sondern auch aus der Natur des Geschäfts ergeben kann.
- E. 4.3 In der vorliegenden Konstellation erscheint es zum Schutz der einziehungsbetroffenen Erben – trotz der transmortalen Vollmacht des Erblassers – unabdingbar, dass die Erben von der Behörde, welche über die Einziehung zu befinden hat, über das Einziehungsverfahren nach Möglichkeit persönlich in Kenntnis gesetzt und aufgefordert werden, selber einen Rechtsbeistand zu bestimmen (welcher mit dem früheren Rechtsbeistand des Erblassers identisch sein kann), womit die Vollmacht des Erblassers über den Tod hinaus hinfällig wird bzw. im Falle eines Verzichts der Erben auf einen Rechtsbeistand als widerrufen zu gelten hat. Bis dahin behält die Vollmacht über den Tod hinaus jedoch grundsätzlich ihre Gültigkeit, und

der bevollmächtigte Rechtsanwalt kann sich darauf berufen, insbesondere wenn es wie vorliegend darum geht sicherzustellen, dass die Behörde die einziehungsbetroffenen Erben persönlich in das Verfahren einbezieht.

4. BGer 6B_502/2020 vom 06.05.2021 („Kontaminiertes Bargeld“)

Werden auf Bargeld Spuren von Kokain nachgewiesen und kann blosser Besitz von Kokain zum Eigenkonsum nicht ausgeschlossen werden, müssen zur Begründung der deliktischen Herkunft der Gelder weitere Indizien wie u.a. das Fehlen einer plausiblen Erklärung für einen legalen Erwerb vorliegen. Setzt sich aber die Vorinstanz nicht umfassend mit dem Sachverhalt auseinander und prüft namentlich nicht, inwiefern von einem legalen Erwerb der Vermögenswerte ausgegangen werden darf, genügt dies den Anforderungen von Art. 112 Abs. 1 lit. b BGG nicht. Rückweisung zur erneuten Beurteilung.

Zu einzelnen Aspekten:

- E. 1.2.1 Auch wenn sich der Dritte im Einziehungsverfahren nicht auf die Unschuldsvermutung berufen kann, so hat der Staat dennoch sämtliche Voraussetzungen für eine Einziehung beim Dritten zu beweisen. Dritte, die behaupten, eine gleichwertige Gegenleistung im Sinne von Art. 70 Abs. 2 StGB erbracht zu haben, müssen bei der Beweiserhebung jedoch in zumutbarer Weise mitwirken.
- Die blosser Kokain-Kontamination genügt für den Nachweis der deliktischen Herkunft von Bargeld aus dem Drogenhandel in der Regel nicht, wenn als Grund für die Kontamination ein blosser Besitz von Kokain zum Eigenkonsum nicht ausgeschlossen werden kann. Für den Nachweis der deliktischen Herkunft der Gelder bedarf es daher weiterer Indizien wie u.a. das Fehlen einer plausiblen Erklärung für einen legalen Erwerb.
- E. 1.4 Ob die Vorinstanz die Einziehung nach Art. 70 Abs. 2 StGB zurecht aufgehoben hat, lässt sich indes gestützt auf die im angefochtenen Entscheid enthaltenen Sachverhaltsfeststellungen nicht überprüfen. Die Vorinstanz bezieht sich für die Aufhebung des Einziehungsentscheides ausschliesslich auf die Erwägungen der Beschwerdeführerin (d.i. die Staatsanwaltschaft) hinsichtlich der Verfahrenseinstellung, wobei diese aufgrund der vom Beschwerdegegner (d.i. der Besitzer des Bargeldes) gegen die Einziehung und Entschädigung geführte Beschwerde nicht Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war. Mit den dem Einziehungsentscheid zugrunde liegenden Sachverhaltsfeststellungen setzt sich die Vorinstanz nicht auseinander. Aus dem angefochtenen Entscheid geht

nicht hervor, gestützt auf welche Anhaltspunkte die Vorinstanz von einem legalen Erwerb des Bargeldes durch den Beschwerdegegner beziehungsweise dessen Unkenntnis der deliktischen Herkunft des Bargeldes ausgeht.

- Es ist daher im Sinne von Art. 112 Abs. 3 BGG ein neuer Entscheid zu fällen und darin darzulegen, aufgrund welcher Anhaltspunkte von der fehlenden Kenntnis des deliktischen Erwerbs des Bargeldes durch den Beschwerdegegner und einer gleichwertigen Gegenleistung im Sinne von Art. 70 Abs. 2 StGB auszugehen ist.

III. Geldwäscherei

1. BGer 6B_931/2020 vom 22.03.2021 („Der geschädigte Zessionar“)

Wer sich eine Forderung abtreten lässt, die auf einer gegen den Zedenten begangenen Straftat beruht, wird nicht geschädigte Person i.S.v. Art. 115 StPO und kann sich auch nicht auf Rechtsnachfolge i.S.v. Art. 121 StPO berufen. Der Zessionar wird aber geschädigte Person, wenn der Täter nach der Zession Geldwäschereihandlungen begeht, welche die Vermögensansprüche des Zessionars gefährden.

Zu einzelnen Aspekten:

- E. 3.3 Der Beschwerdeführer war zum Zeitpunkt der Vortat nicht Eigentümer der Vermögensrechte und daher nicht Geschädigter der Vortat im Sinne von Art. 305bis StGB, auch wenn die eigentlichen Einziehungsvereitelungshandlungen an den Objekten erst nach der Zession der Vermögenswerte an ihn erfolgten.
- E. 3.4.1 Eine Zession der auf der Vortat basierenden Schadenersatzforderung überträgt nicht die Geschädigtenposition im Strafverfahren, weshalb der Zessionar grundsätzlich kein Rechtsnachfolger im Sinne von Art. 121 StPO ist.
- E. 3.4.2 Die Rechtsposition des Zessionars kann aber durch Einziehungsvereitelungshandlungen betroffen sein, wenn diese nach der Zession der Schadenersatzforderungen erfolgen. In diesem Fall ist er zur Beschwerde im Sinne von Art. 382 StPO legitimiert.

IV. Internationale Rechtshilfe in Strafsachen

1. BGE 1B_350/2020 vom 28.05.2021 („Strafverfahren vor Rechtshilfe“)

Eine ausländische Bank, die mutmasslich durch den Beschuldigten geschädigt worden ist, kann im Schweizer Strafverfahren Geschädigtenstellung beanspruchen, und es stehen ihr Parteirechte zu. Ist gleichzeitig ein Rechtshilfeverfahren in der Schweiz hängig, so kann das Akteneinsichtsrecht der Geschädigten eingeschränkt werden (i.c. durch das Verbot, Kopien oder Aufnahmen der Akten anzufertigen), wenn durch die Einsicht Informationen unzulässigerweise vorzeitig ins ausländische Strafverfahren gelangen könnten. Bei der Prüfung dieser Fragen in dieser Konstellation ist die Beschwerde in Strafsachen nach Art. 78 ff. BGG (und nicht diejenigen in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 84 ff. BGG) mit einer Beschwerdefrist von 30 Tagen gegeben, d.h. bei solchen Parallelkonstellationen werden die Fragen im hiesigen Strafverfahren und nicht im Rechtshilfeverfahren geklärt.

Zu einzelnen Aspekten:

- E. 1.2 Vorliegend ist ein Entscheid im Strafverfahren zu Parteirechten (u.a. zum Akteneinsichtsrecht) angefochten; gleichzeitig ist ein ausländisches Rechtshilfeersuchen hängig. Nach konstanter Praxis können die entsprechenden Entscheide angesichts der mit einem Endentscheid vergleichbaren Rechtsfolgen je selbstständig angefochten werden, denn in beiden Konstellationen bewirkt ein Entscheid über die Gewährung oder Verweigerung der Geschädigten- bzw. Parteistellung einen irreversiblen Nachteil für die dadurch belastete Person.
- E. 1.5 Die Unterscheidung der Beschwerde in Strafsachen nach Art. 78 BGG von derjenigen in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten bei der Internationalen Rechtshilfe in Strafsachen gemäss Art. 84 BGG ist nicht bedeutungslos. Für die erste gelten keine besonderen Zulassungsvoraussetzungen sowie eine ordentliche Beschwerdefrist von 30 Tagen (Art. 100 Abs. 1 BGG), und es sind die Gerichtsferien zu berücksichtigen (Art. 46 Abs. 1 BGG). Überdies gilt für die Rechtsvertretung das Anwaltsmonopol (Art. 40 Abs. 1 BGG). Für die zweite gelangt hingegen ohne Geltung von Gerichtsferien (Art. 46 Abs. 2 BGG) eine verkürzte Beschwerdefrist von lediglich zehn Tagen (Art. 100 Abs. 2 lit. b BGG) zur Anwendung, und ihre Zulässigkeit setzt einen besonders bedeutenden Fall voraus (Art. 84 Abs. 1 BGG), den die Beschwerdeführer nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ausreichend begründen müssen.

- E. 1.8 Im vorliegenden Fall bilden sowohl die Frage der Geschädigtenstellung als auch der Akteneinsicht im Strafverfahren den Streitgegenstand. Die dem Beschwerdeführer im Straf- wie dem Rechtshilfeverfahren jeweils vorgeworfenen Delikte hängen eng zusammen, soll doch die in Russland verfolgte mutmassliche Straftat eine von mehreren Vortaten der in der Schweiz untersuchten Geldwäscherei darstellen. Der Beschwerdeführer beruft sich denn auch auf das mögliche Risiko, dass Unterlagen aus dem schweizerischen Strafverfahren den russischen Strafverfolgungsbehörden vor Abschluss des Rechtshilfeverfahrens verfrüht bekannt werden könnten. Eine solche Gefahr lässt sich nicht verneinen. Zwar ist strittig, inwieweit auf Seiten der Beschwerdegegnerin die Konkursverwaltung einer Pflicht zur Herausgabe von Akten oder Informationen an die russischen Strafverfolgungsbehörden unterliegt. Es ist auch nicht eindeutig, wieweit es sich dabei um eine staatliche Behörde handelt bzw. wieweit die Konkursverwaltung der Kontrolle bzw. den Weisungen des russischen Staates untersteht. So oder so lässt sich aber nicht verhindern, dass die russischen Strafverfolgungsbehörden die Beschwerdegegnerin zur Übermittlung von Akten oder Informationen verpflichten und dies erzwingen könnten. Obwohl der russische Staat bzw. die russischen Strafverfolgungsbehörden nicht selbst direkt im schweizerischen Strafverfahren involviert sind, besteht demnach die Gefahr, dass sie unabhängig vom Rechtshilfeverfahren aufgrund der allfälligen Akteneinsicht der Beschwerdegegnerin verfrüht zu strafrechtlich massgeblichen Informationen kommen könnten, über deren Herausgabe an sich im Rechtshilfeverfahren zu entscheiden wäre. Damit gibt es zwar einen engen Konnex zwischen dem Straf- und Rechtshilfeverfahren. Wie dargelegt, kommt es darauf aber bei der Bestimmung des anwendbaren Rechtsmittels nicht an. So oder so gelangt einzig die Beschwerde in Strafsachen zur Anwendung.
- E. 5.4 Der Beschwerdeführer wird verdächtigt, Betrugsdelikte zum Nachteil der Beschwerdegegnerin begangen und die dadurch erlangten Vermögenswerte auf verschiedenen Bankkonten in der Schweiz versteckt zu haben. Der Tatbestand des Betrugs schützt das Vermögen des Getäuschten, steht unter einer Strafdrohung von einer Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren und zählt daher zu den Verbrechen im Sinne von Art. 10 Abs. 2 StGB. Die Beschwerdegegnerin als durch diese Vortaten mutmasslich in ihren Vermögensrechten Geschädigte kann demnach im Strafverfahren, handelnd durch ihre Konkursverwaltung, im Zusammenhang mit dem Tatvorwurf der Geldwäscherei Geschädigtenstellung beanspruchen.

- E. 6.4 Wenn wie im vorliegenden Fall in der Schweiz parallel ein Rechtshilfesuch des russischen Staates im Zusammenhang mit dem gegen den Beschwerdeführer laufenden Strafverfahren in Russland wegen Betrugs zu lasten der Beschwerdegegnerin sowie ein Strafverfahren in der Schweiz gegen den Beschwerdeführer wegen ungetreuer Geschäftsbesorgung zu lasten des russischen Verbands E._____ hängig sind, so besteht eine gewisse, wenn auch nur schwer einschätzbare Gefahr, dass die russischen Strafverfolgungsbehörden in Umgehung des Rechtshilfeverfahrens vorzeitig Kenntnis wesentlicher Informationen für ihr Strafverfahren erhalten könnten.
- Der Beschwerdeführer hat aber keinen Anspruch auf absolute Geheimhaltung. Das Rechtshilfeverfahren soll zwar nicht unterlaufen werden. Dass vereinzelt Informationen aus dem Strafverfahren über die Verfahrensbeteiligten, soweit diese nicht einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterstehen, vorzeitig nach aussen gelangen, liesse sich aber höchstens durch die vorübergehende Einstellung des Strafverfahrens bis zum Abschluss des Rechtshilfeverfahrens verhindern. Dafür bräuchte es aber entsprechende überwiegende Interessen, die hier nicht ersichtlich sind.
- E. 6.5 Auch wenn es mithin keine absolute Garantie dafür gibt, dass Informationen aus dem schweizerischen Strafverfahren nicht über Aussagen von Zeugen oder Auskunftspersonen ins russische Strafverfahren eingehen könnten, so ist doch davon auszugehen, dass der Wert solcher Beweismittel beschränkt wäre. Es ist nicht ersichtlich, dass der Beschwerdeführer bleibende überwiegende Geheimhaltungsinteressen hätte, welche die Gewährung der Akteneinsicht an die Beschwerdegegnerin selbst über den rechtskräftigen Abschluss des Rechtshilfeverfahrens hinaus zu hindern vermöchten. Jedenfalls trägt der Beschwerdeführer insoweit keine Argumente vor, die den Beschluss des Obergerichts als bundesrechtswidrig erscheinen liessen. Damit ist auch dem vor Bundesgericht vom Beschwerdeführer gestellten Subeventualbegehren, die Akten aus dem Rechtshilfeverfahren auszusondern (d.h. diejenigen Unterlagen, die den Betrugsvorwurf gegenüber der Beschwerdegegnerin betreffen), nicht stattzugeben. Im Übrigen erschiene eine solche Aussonderung auch unangebracht, nachdem der Betrugstatbestand als Vortat zur mutmasslichen Geldwäscherei mituntersucht wird und eine auf den letzteren Tatvorwurf beschränkte Akteneinsicht aufgrund des engen Konnexes der Vor- zur Haupttat kaum realisierbar und sinnvoll sein dürfte.

Neuste Entwicklungen im Vermögens- und Urkundenstrafrecht

Marc Jean-Richard-dit-Bressel

Inhalt

I.	Urteil des Bundesgerichts 6B_184/2020 vom 13. September 2021: Arglist und Opfermitverantwortung beim Betrug	207
1.	Sachverhalt	207
2.	Massenweise Streuung als Arglistmechanismus	208
3.	Opfermitverantwortung als Teilaspekt des Erfolgs	209
4.	Schlussbemerkung	210

I. Urteil des Bundesgerichts 6B_184/2020 vom 13. September 2021: Arglist und Opfermitverantwortung beim Betrug

Das Bundesgericht hat das Urteil 6B_184/2020 vom 13. September 2021 in Fünferbesetzung gefällt, jedoch nicht in der amtlichen Sammlung seiner Leitsentscheide publiziert. Der Entscheid ist richtungsweisen für die Arglist und die Opfermitverantwortung beim Betrug gemäss Art. 146 StGB, stellt aber nach hier vertretener Meinung keine Praxisänderung dar, sondern entspricht einer Präzisierung und Weiterentwicklung der bisherigen Praxis. Dabei geht es um zweierlei Themen: Einerseits würdigt das Bundesgericht die massenweise plumpe Täuschung in Anwendung seiner in den 1940er-Jahren entwickelten Formel als arglistig. Andererseits unterscheidet es zwischen der Arglist als Aspekt der Tathandlung (Täterverhalten) und der Opfermitverantwortung als einem Aspekt des tatbestandsmässigen Erfolgs (Opferverhalten).

I. Sachverhalt¹

Die Täterschaft rief über ein Einwahlprogramm (sog. Dialer), das lokale Telefonnummern verwendete, Privatpersonen aus der jeweiligen Region zufällig an und liess die Verbindungen jeweils gleich wieder abbrechen, um den Eindruck zu erwecken, jemand aus der Umgebung habe einen Anrufversuch unternommen. Zwischen März und Mai 2010 sind so mindestens zehntausend Personen veranlasst worden, auf die Telefonnummer des Dialers zurückzurufen, wo

¹ Teilweise wörtlich aus dem Urteil des Bundesgerichts 6B_184/2020 vom 13. September 2021 Sachverhalt A Abs. 1, dort in indirekter Rede.

jeweils folgende Mitteilung ab Tonband zu hören war: „Nach der Anmeldung zum Infodienst gegen Grippe und Pandemie erhalten Sie die Zugangsdaten per Post zugestellt. Die Anmeldung dieses Dienstes für zwölf Monate kostet einmalig nur 130 Franken und danach nur 2 Franken pro Minute. Bleiben Sie bis nach dem Signalton in der Leitung. Dadurch wird der mündliche Vertrag rechtsgültig“. Innert weniger Sekunden erfolgte nach Signaltönen die Ansage: „Wir bedanken uns für Ihre Anmeldung“. Wer nicht vor dieser Bestätigung aufgelegt hatte, erhielt eine Rechnung mit präzisen Angaben über den Rückruf und mit einem Einzahlungsschein für die Jahresgebühr von 130 Franken. 174 von rund 10'000 Rechnungsempfängern leisteten diese Zahlung.² Einen Infodienst, wie ihn die Tonbandansage beschrieb, gab es in Wirklichkeit nicht. Zumindest ein Teil der 174 Personen zahlte die Rechnung gedankenlos, in Verkenntung des Grundes oder zur Vermeidung von Ärger, ohne an dem angeblichen Infodienst interessiert zu sein.³

2. Massenweise Streuung als Arglistmechanismus

Dem Freispruch der Vorinstanz lag u.a. der Gedanke zugrunde, „die Täuschungsresistenz der klaren Mehrheit zeige, dass sich die Minderheit qualifiziert nachlässig verhalten habe“.⁴ Dem hielt das Bundesgericht entgegen, es sei der Täterschaft bewusst gewesen, dass verhältnismässig wenig Menschen auf die Scheinrechnungen ansprechen würden. Deshalb habe sie nach dem „Köderprinzip“ eine möglichst grosse Breitenwirkung erzeugt. Das betrügerische Unterfangen habe die Opfer nicht gezielt angegriffen, sondern beliebige Personen zu erreichen gesucht, die aus welchen Gründen auch immer individuell täuschungsanfällig gewesen seien. Deshalb handle es sich bei den 174 Personen um eine signifikante Grösse. Das bewusste, gezielte Ausnutzen von Vulnerabilitäten – nicht von reinem Leichtsinne – stelle gerade ein arglisttypisches Unrechtselement dar. In diesem Umfang legitimiere die Schutzbedürftigkeit des Getäuschten den staatlichen Strafanspruch auch im Fall von plumpen Täuschungen.

Bereits frühe Fassungen der bundesgerichtlichen Arglistformel erfassten einfache Lügen u.a. dann, wenn der Täter „nach den Umständen voraussieht, dass der Getäuschte die Überprüfung unterlassen werde“.⁵ Wegen der durch den konkreten Fall bestätigten statistischen Wahrscheinlichkeit, bei einer hinreichenden Anzahl zufällig gestreuter „Lügenköder“ auf darauf ansprechende

² BGer 6B_184/2020 E. 2.1.4.

³ BGer 6B_184/2020 E. 2.2.2.

⁴ BGer 6B_184/2020 E. 2.1.4 am Anfang.

⁵ BGE 73 IV 225 Regeste.

Opfer zu treffen, bejaht das Bundesgericht im Urteil 6B_184/2020 zu Recht einen solchen Arglistmechanismus. Wer massenweise plump täuscht, sieht aufgrund dieses Umstandes voraus, mit hoher Wahrscheinlichkeit auch Personen zu tangieren, die sich dadurch ohne weitere Prüfung im Irrtum über ihre Zahlungspflicht zu einer Vermögensdisposition bewegen lassen. Darin liegt keine Praxisänderung. Es handelt sich vielmehr um einen Anwendungsfall der seit langem etablierten Arglistformel.

3. Opfermitverantwortung als Teilaspekt des Erfolgs

Im Urteil des Bundesgerichts 6B_184/2020 stellte sich die Frage, ob die Täterschaft ungeachtet ihres arglistigen Vorgehens durch die Opfermitverantwortung entlastet wird. Dazu hielt das Bundesgericht bereits in den abstrakten Rechtserörterungen fest, die Aufmerksamkeit und Vorsicht, die das Opfer effektiv aufbringe oder vermissen lasse, sei bei einem an sich tauglichen Täuschungsangriff nicht massgebend dafür, ob die Arglist zu bejahen oder zu verneinen sei, sondern nur dafür, ob ein versuchtes oder ein vollendetes Delikt vorliege.⁶ Diese Auffassung folgt ohne weiteres aus der allgemeinen Versuchslehre und der Struktur des Betrugs als Erfolgsdelikt. Die Tathandlung erschöpft sich in der täuschenden Einwirkung auf das Opfer, die arglistig sein muss. Die innere und äussere Reaktion des Opfers ist tatbestandsmässiger Erfolg. Tritt der Erfolg, den der Täter angestrebt und durch ein geeignetes Verhalten gefördert hat, nicht ein, so ist dieser gemäss Art. 22 Abs. 1 StGB wegen Versuchs strafbar. Dabei ist es für das Bundesgericht wesentlich, dass im Massenbetrug verschiedenartige Opfermotivationen vom Täterkalkül gedeckt sind:

„Die Rechnungen mit auf den jeweiligen Empfänger abgestimmten Angaben waren nicht nur darauf angelegt, über den Abschluss eines Abonnementsvertrags zu täuschen. Das Kalkül des Beschwerdegegners schloss zweifellos auch die nach allgemeiner Lebenserfahrung naheliegende Möglichkeit ein, dass Rechnungsempfänger die vorgetäuschte Schuld (gerade mit Blick auf den relativ geringen Betrag) routinemässig und vertrauensselig, ohne nähere Prüfung des Grundes, begleichen würden [...]. Haben schliesslich gewisse Empfänger aus blosser Furcht vor Unannehmlichkeiten bezahlt – d. h. etwa aufgrund einer falschen Vorstellung über zu gewärtigende Inkassomassnahmen –, so realisierte sich darin ein Ausnüt-

⁶ BGer 6B_184/2020 E. 2.1.3.

zen der menschlichen Scheu vor (juristischen) Auseinandersetzungen. Bei einem Massenbetrug nach vorliegendem Muster ist auch dieses Irrtums- und Handlungsmotiv Teil des Tatplans.“⁷

Die Erkenntnis, dass Opfermitverantwortung nicht die Strafbarkeit, sondern nur die Vollendung des Betrugs beeinflusst, ist dogmatisch einwandfrei, doch angesichts der im Jahr 1993 eingeführten Rechtsprechung⁸ überraschend. Allerdings hat das Bundesgericht diese Erkenntnis bereits in einem Entscheid im Jahre 2013 vertreten.⁹ Deshalb ist auch dieser Gesichtspunkt in aktuellen Entscheiden nicht als Praxisänderung zu werten. Gleichwohl beschränkte sich das Bundesgericht nicht auf die dogmatische Begründung, sondern brachte ergänzend auch kriminalpolitische Erwägungen vor:

„Wenn der Schutz des Strafrechts gegen den betrügerischen Angriff nur erhalten bliebe, wenn sich das Zielpublikum einer erhöhten Abwehrverantwortung unterzöge, so schränkte dies den Schutz von Treu und Glauben im Geschäftsverkehr empfindlich ein. Die Ausnutzung von sozialadäquatem Vertrauen ist regelmässig als arglistig zu werten. Im Übrigen kann es nicht Aufgabe des Strafrechts sein, das (potentielle oder tatsächliche) Opfer zu grösserer Vorsicht zu erziehen.“¹⁰

Damit rückt das Bundesgericht überzeugend von seiner in BGE 128 IV 18 vertretenen Meinung ab:

„Le principe de coresponsabilité doit amener les victimes potentielles à faire preuve d'un minimum de prudence. Il s'agit d'une mesure de prévention du crime, la concrétisation d'un programme de politique criminelle [...]“¹¹

4. Schlussbemerkung

Bereits beim erstmaligen Verwenden des Begriffs der Opfermitverantwortung in BGE 119 IV 28 hat das Bundesgericht diese klar von der Arglist unterschieden. Es erhöhte in diesem Entscheid die Anforderungen an das Lügengebäude, was einem Arglistthema entspricht. Bereits diese Argumentation führte zur Verneinung der Strafbarkeit. Die Opfermitverantwortung kam erst im Rahmen

⁷ BGer 6B_184/2020 E. 2.2.3.

⁸ BGE 119 IV 28.

⁹ Urteil des Bundesgerichts 6B_717/2012 vom 17. September 2013 E. 3.3.2, Zeichnungsschein.

¹⁰ BGer 6B_184/2020 E. 2.1.5.

¹¹ BGE 128 IV 18 E. 3.a S. 21.

einer Zusatzbegründung ins Spiel, wonach auch die Unvorsichtigkeit und die unlauteren Absichten des getäuschten Vertreters der Geschädigten Bank gegen die Strafbarkeit sprächen.

Trotz der auch in der weiteren Rechtsprechung beibehaltenen Unterscheidung von Arglist und Opfermitverantwortung werden die beiden Begriffe gerne als Einheit verstanden. Dies beruht u.a. auf dem oft zitierten Argument, mit dem das Bundesgericht die Arglistformel bereits in der Anfangszeit begründet hat:

„Wer allzu leichtgläubig auf eine Lüge hereinfällt, wo er sich mit einem Mindestmass an Aufmerksamkeit durch Überprüfung der falschen Angaben selbst hätte schützen können, soll nicht den Strafrichter anrufen.“¹²

Auch wenn die Formulierung so verstanden werden kann, dass das Opferverhalten entscheidend sei, zeigt der Gesamtzusammenhang der damaligen Rechtsprechung, dass damit nur das Kriterium der Überprüfbarkeit der Lüge angesprochen wurde und es nicht darum ging, ob das Opfer das Mindestmass an Sorgfalt tatsächlich walten liess. Das Urteil des Bundesgerichts 6B_184/2020 stellt das Kriterium der Überprüfbarkeit nicht in Frage, sondern beschränkt sich darauf, diese im Bereich der massenweisen plumpen Täuschung im Sinne der etablierten Arglistformel zu beurteilen. Diese Formel ist genügend leistungsfähig, um Verhalten von der Strafbarkeit auszunehmen, dass nicht als hinreichend gefährlich erscheint. Die zusätzliche Hürde der Opfermitverantwortung ist dafür nicht nötig und wird deshalb im Urteil des Bundesgerichts 6B_184/2020 zu Recht relativiert.

¹² BGE 72 IV 128; u.a. zitiert in: BGE 77 IV 85; 92 IV 65; 99 IV 78; 100 IV 274; 119 IV 35; 288; 120 IV 133; 187; 122 IV 205; 248; 126 IV 171; 128 IV 20; 135 IV 79 ff.

Zuletzt erschienene Bände bei EIZ Publishing, Zürich

- Band 209 **Jahrbuch Wirtschaftsrecht Schweiz – EU**
Überblick und Kommentar 2020/2021
ANDREAS KELLERHALS, TOBIAS BAUMGARTNER (Hrsg.), mit Beiträgen von Tobias Baumgartner, André S. Berne, Alexander Brunner, Balthasar Denger, Janick Elsener, Jana Fischer, Thomas Geiser, Ulrike I. Heinrich, Helmut Heiss, Isabel Höhener, Brigitta Kratz, Violeta Kuzmanovic, David Mamane, Michael Mayer, Peter Rechsteiner, René Schreiber, Kurt Siehr, Stefan Sulzer, Wesselina Uebe, Andreas R. Ziegler, Laura P. Zilio, 2021 – CHF 49.90.
- Band 210 **Innovation und Disruption: Sanierungen, Exits, LIBOR-Ablösung und Blockchain**
16. Tagung zu Kapitalmarkt – Recht und Transaktionen – Tagungsband 2020
THOMAS U. REUTTER, THOMAS WERLEN (Hrsg.), mit Beiträgen von Sophie Bastardoz, Anna Capaul, Hans-Jakob Diem, Benjamin Leisinger, Daniel Raun, Patrick Schärli, Urs Schenker, Christian Schmid, Cornelia Stengel, Stefan Tränkle, Christoph Vonlanthen, 2021 – CHF 39.90.
- Band 211 **Current Challenges of European Integration**
12th Network Europe Conference, 9 – 10 November 2020
TOBIAS BAUMGARTNER, ANDREAS KELLERHALS (Hrsg.), mit Beiträgen von André S. Berne, Jelena Ceranic Perisic, Viorel Cibotaru, Alex de Ruyter, Ivana Kunda, Tobias Lock, Lee McGowan, Peter Christian Müller-Graff, Tatjana Muravska, Attila Vincze, 2021 – CHF 39.90.
- Band 212 **Schwachstelle Mensch – Prävention gegen alte und neue Formen der Kriminalität**
12. Zürcher Präventionsforum – Tagungsband 2021
CHRISTIAN SCHWARZENEGGER, ROLF NÄGELI (Hrsg.), mit Beiträgen von Stefan Giger, Oliver Hirschi, Marc Jean-Richard-dit-Bressel, Rutger Leukfeldt, Mirjam Loewe-Baur, Nora Markwalder, Rick van der Kleij, Steve G.A. van der Weijer, Susanne van't Hoff-de Goede, 2022 – CHF 39.90.
- Band 213 **Hotspots des Sanierungsrechts**
12. Fachtagung zur Sanierung und Insolvenz von Unternehmen – Tagungsband 2021
THOMAS SPRECHER (Hrsg.), mit Beiträgen von Linus Cathomas, Hubert Gmünder, Daniel P. Oehri, Marina Schwizer, Roman Sturzenegger, Alexander von Jeinsen, 2022 – CHF 39.90.
- Band 214 **Jahrbuch Wirtschaftsrecht Schweiz – EU**
Überblick und Kommentar 2021/2022
ANDREAS KELLERHALS/TOBIAS BAUMGARTNER (Hrsg.), mit Beiträgen von Hansjürg Appenzeller, Tobias Baumgartner, Benjamin Bergau, André S. Berne, Eliane Braun, Alexander Brunner, Janick Elsener, Jana Fischer, Thomas Geiser, Ulrike I. Heinrich, Vanessa Isler, Brigitta Kratz, David Mamane, Michael Mayer, Peter Rechsteiner, René Schreiber, Stefan Sulzer, Dirk Trüten, Wesselina Uebe, Andreas R. Ziegler, Laura P. Zilio, 2022 – CHF 49.90.

Band 215

Europa in turbulenten Zeiten

Referate zu Fragen der Zukunft Europas 2020/21

ANDREAS KELLERHALS (Hrsg.), mit Referaten von Jean Asselborn, Tatevik Baghdassarian, Michel Barnier, Paul Bulcke, Bundesrat Ignazio Cassis, Michail Chodorkowski, Prof. Kathleen Claussen, Dr. Henri Gétaz, Bundesverfassungsrichter Prof. Dr. Peter M. Huber, Prof. Michael Ignatieff, Prof. Dr. Günter Krings, Dr. Romeo Lacher, S.D. Erbprinz Alois von und zu Liechtenstein, Michel M. Liès, Petros Mavromichalis, Prof. Dr. Nils Melzer, Ambassador Jacques Pitteloud, Hon. Jed S. Rakoff, Dr. Norbert Riedel, Dr. Artem Rybchenko, 2022 – CHF 49.90.

Band 216

30 Jahre Europa Institut an der Universität Zürich

Auswahl öffentlicher Vorträge aus den letzten 30 Jahren

ANDREAS KELLERHALS (Hrsg.), mit Referaten von Hon. Samuel Alito, Lord Paddy Ashdown, Hon. Ruth Bader Ginsburg, The Rt Hon John Bercow MP, The Rt Hon Tony Blair, Zoran Djindjic, Dr. Andrzej Duda, Joachim Gauck, Dr. Peter Gauweiler, Dr. Hans-Dietrich Genscher, Valéry Giscard d'Estaing, Dr. Gregor Gysi, Jean-Claude Juncker, Dr. Helmut Kohl, Prof. Dr. Norbert Lammert, Enrico Letta, Michel M. Liès, Friedrich Merz, Adolf Muschg, Jean-Claude Trichet, Lord Christopher Patten of Barnes, Prof. Dr. Romano Prodi, Hon. Jed S. Rakoff, Anders Fogh Rasmussen, Mark Rutte, Hon. Antonin Scalia, Herman Van Rompuy, Fürst Hans-Adam II. von und zu Liechtenstein, Dr. Richard Freiherr von Weizsäcker, Prof. Dr. Andreas Voßkuhle, 2022 – CHF 49.90.

Band 217

Gefährdung durch psychisch auffällige Personen

Fachtagung Bedrohungsmanagement – Tagungsband 2021

CHRISTIAN SCHWARZENEGGER, REINHARD BRUNNER (Hrsg.), mit Beiträgen von Lorenz Biberstein, Reinhard Brunner, Ladina Cavelti, Elmar Habermeyer, Corinne Kauf, Werner Schmid, Catharina Schmidt, Daniel Treuthardt, Andreas Werner, Ruedi Winet, 2022 – CHF 39.90.

Band 218

Jugendliche und junge Erwachsene im urbanen Umfeld als Fokus der Kriminalprävention

13. Zürcher Präventionsforum – Tagungsband 2022

CHRISTIAN SCHWARZENEGGER, ROLF NÄGELI (Hrsg.), mit Beiträgen von Dirk Baier, Thomas Hestermann, Nicole Holderegger, Bernadette Schaffer, Martina Schneider, Simone Walser, Michael Wirz, Sven Zimmerlin, 2022 – CHF 39.90.

Band 219

Aktuelle Herausforderungen und Entwicklungen des Konzernrechts

Tagung zu Konzernrecht – Tagungsband 2020

ALEXANDER VOGEL (Hrsg.), mit Beiträgen von Christoph B. Bühler, Thomas Geiser, Lukas Glanzmann, Karl Hofstetter, Alexander Vogel, 2022 – CHF 39.90.

Band 220

Mergers & Acquisitions in Recht und Praxis

23. Konferenz zu Mergers & Acquisitions – Tagungsband 2020

HANS-JAKOB DIEM (Hrsg.), mit Beiträgen von Nicolas Birkäuser, Brice Bolinger, Hans-Jakob Diem, Dieter Gericke, Thomas Karg, Marcel Meinhardt, Frank Röhling, Franziska Stadtherr-Glättli, Marco Superina, Philippe A. Weber, 2022 – CHF 39.90.

Weitere Publikationen und Monografien

Begegnungen

Beiträge von Assistierenden zum 50. Geburtstag von Thomas Gächter

KERSTIN NOELLE VOKINGER, MATTHIAS KRADOLFER, PHILIPP EGLI (Hrsg.), mit Beiträgen von Matthias Appenzeller, Meret Baumann, Petra Betschart-Koller, Brigitte Blum-Schneider, Caroline Brugger Schmidt, Danka Dusek, Philipp Egli, Martina Filippo, Maya Geckeler Hunziker, Kaspar Gerber, Sarah Hack-Leoni, Silvio Hauser, Matthias Kradolfer, Michael E. Meier, Eva Slavik, Jürg Marcel Tiefenthal, Dania Tremp, Thuy Xuan Truong, Dominique Vogt, Kerstin Noëlle Vokinger, 2021 – CHF 49.90/39.90.

«Vielfalt in der Einheit» am Ende?

JÜRIG MARCEL TIEFENTHAL, 2021 – CHF 54.90.

Kommentar zur Schaffhauser Verwaltungsverwaltungspflege

Verwaltungsrechtspflegegesetz (VRG) – Justizgesetz (JG)

KILIAN MEYER, OLIVER HERRMANN, STEFAN BILGER (Hrsg.), mit Beiträgen von Andreas Baeckert, Cristina Baumgartner-Spahn, Stefan Bilger, Susanne Bollinger, Nina Dajcar, Alfons Fratschöl, Natalie Greh, Nicole Heingärtner, Oliver Herrmann, Natascha Honegger, Basil Hotz, Beat Keller, Arnold Marti, Kilian Meyer, Beatrice Moll, Alexander Rihs, Christian Ritzmann, Patrick Spahn, Beat Sulzberger, Daniel Sutter, Nihat Tektas, Konrad Waldvogel, Dina Weil, 2021 – CHF 79.00/99.00.

Geltungsbereich des Kollektivanlagenrechts

THOMAS JUTZI, DAMIAN SIERADZKI, 2022 – CHF 39.90/59.90.

25 Jahre Kartellgesetz – ein kritischer Ausblick

HENRIQUE SCHNEIDER, ANDREAS KELLERHALS (Hrsg.), mit Beiträgen von Jean-Pierre Bringhen, Daniel Emch, Andreas Kellerhals, Pranvera Këllezi, Laura Müller, Cristina Schaffner, Henrique Schneider, Markus Saurer, Anne-Cathrine Tanner, Nina Zosso, 2022 – CHF 39.90/59.90.

Der Empfang der Sakramente der Busse, der Eucharistie oder der Krankensalbung durch katholische Gläubige in einer nichtkatholischen Kirche oder kirchlichen Gemeinschaft

Rechtsgeschichtliche Entwicklung der kanonischen Normen

ANDREA G. RÖLLIN, 2022 – CHF 39.90/59.90.

Recht und Evidenz in der Pandemie

Juristische Analysen aus zwei Jahren der Covid-19-Bekämpfung

KASPAR GERBER, 2022 – CHF 39.90/59.90.

Der Beitritt der Schweiz zur Europäischen Union

Voraussetzungen, Verfahren, Ausnahmen, Staatsleitung, Volksrechte

MATTHIAS OESCH, DAVID CAMPI, 2022 – CHF 49.90/69.90.

Mängel in der Buchhaltung lassen sich in einem grossen Teil der Wirtschaftsstrafverfahren beobachten. Doch häufig bleibt das Rechnungswesen bei der Aufarbeitung von potenziell wirtschaftskriminellen Problemstellungen aussen vor. Das ist bedauerlich, denn oft bieten die Belege, Konten und Jahresrechnungen Abkürzungen und Orientierungshilfen im Dickicht und in der Stofffülle mutmasslicher Wirtschaftsdelikte. Selbst eine mangelhafte Buchhaltung eignet sich in vielen Fällen als Leitlinie für die Ermittlung der relevanten Wahrheit und Eingrenzung des Prozessstoffs. Der vorliegende Tagungsband vermittelt Grundlagen, Erfahrungen und Strategien, die dabei helfen, das Potenzial des Rechnungswesens sowohl zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität als auch zur Verteidigung zu nutzen.

Entsprechend der an der 12. Tagung 2021 eingeführten Rubrik enthält der Tagungsband ferner fünf Beiträge über neuste Entwicklungen in verschiedenen Teilgebieten des Wirtschaftsstrafrechts.

Mit Beiträgen von:

Lorenz Garland

Lukas Glanzmann

Daniel Holenstein

Marc Jean-Richard-dit-Bressel

Christian Krämer

Stefan Maeder

Nora Markwalder

David Zollinger