

Prof. Dr. A. Donatsch
Widenbüelstrasse 24
8103 Unterengstringen

Rechtswissenschaftliches Seminar
Freiestrasse 36
8032 Zürich

Verdeckte Gewinnausschüttung, unwahre Buchhaltung, Falschbeurkundung, Steuerbetrug

Besprechung von BGE 122 IV 25 ff.

I. Erwägungen

J. hatte als Verantwortlicher der X. AG, R. als Treuhänder und Inhaber der Kontrollstelle dieser Firma, Vergünstigungen und Ausgaben privater Art für J. sowie für Mitglieder seiner Familie in einem Betrag von insgesamt über Fr. 600'000 in den Bilanzen, Erfolgsrechnungen und Buchhaltungen für die Jahre 1983-1986 als geschäftsbedingten Aufwand verbucht. Das Bundesgericht hatte zu beurteilen, ob die Auffassung der Vorinstanz zutreffend erscheint, der Tatbestand der Falschbeurkundung nach Art. 251 Ziff. 1 StGB sei in objektiver Hinsicht nicht nachgewiesen, weil es sich beim verbuchten Aufwand um Lohnbestandteile oder um verdeckte Gewinnausschüttungen handeln könne, was das Geschäftsergebnis nicht beeinflusse, und weil nicht ersichtlich sei, inwieweit die Buchhaltung, insbesondere Erfolgsrechnungen und Bilanzen, handelsrechtlich und nicht bloss steuerrechtlich falsch seien. Ausserdem war zu prüfen, ob ein Urkundendelikt, das ausschliesslich zum Zwecke der ungerechtfertigten Herabsetzung der Steuerschuld begangen wurde, unter Art. 251 StGB fällt, was die Vorinstanz mit der Begründung verneinte, es sei nicht erwiesen, dass J. und R. mit der Buchhaltung andere als steuerliche Vorteile zu erreichen beabsichtigten.

Das Bundesgericht hielt zunächst der Sache nach fest, bei der fraglichen kaufmännischen Buchführung und ihren Bestandteilen handle es sich um echte Urkunden, da der aus diesen ersichtliche mit dem tatsächlichen Aussteller identisch ist. Es prüfte daher, ob sich J. und R. einer Falschbeurkundung schuldig gemacht, mithin ob sie eine echte aber unwahre Urkunde hergestellt haben, eine Urkunde also, bei der der wirkliche und der beurkundete Wille nicht

übereinstimmen. Nach Hinweisen auf die besonderen Anforderungen dieser Tatbestandsvariante hinsichtlich Beweisbestimmung und Beweiseignung und den Umstand, dass Art. 251 Ziff. 1 StGB mit Blick auf die Falschbeurkundung generell restriktiv anzuwenden ist, wobei eine qualifizierte schriftliche Lüge nur angenommen wird, «wenn der Urkunde erhöhte Glaubwürdigkeit zukommt, d.h. wenn allgemein gültige objektive Garantien die Wahrheit der Erklärung gewährleisten, wie sie u.a. in der Prüfungspflicht einer Urkundsperson oder in gesetzlichen Vorschriften liegen, die, wie etwa die Bilanzvorschriften der Art. 958 ff. OR, gerade den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen» wird ausgeführt:

«b) Die Buchführung dient in erster Linie der Selbstinformation des Unternehmens und damit der Förderung der Interessen der Betriebsangehörigen sowie dem Schutz der Gläubiger (KARL KÄFER, Berner Kommentar, vor Art. 957 OR N 6.3, 6.8 ff. und 6.11 ff.; PETER ALBRECHT, Kommentar zum schweizerischen Strafrecht, Besonderer Teil, 2. Band, Art. 166 N 3; vgl. auch BGE 101 IV 53 E. 1c). Ebenso beruhen die aktienrechtlichen Bestimmungen über die Rechnungslegung auf dem Gedanken der Kapitalerhaltung und stellen einen zentralen Ansatzpunkt für die Verantwortlichkeit des Verwaltungsrates und der Geschäftsleitung dar. Die Buchführung dient damit einerseits den Kapitaleignern, in deren Auftrag Verwaltung und Geschäftsleitung tätig sind, andererseits den Gläubigern und schliesslich bei hinreichender wirtschaftlicher Bedeutung auch einer weiteren Öffentlichkeit zur Information über die Ertragslage der Gesellschaft. Schliesslich erfüllt sie als Informationsgrundlage des Verwaltungsrates auch die Funktion eines Führungsinstruments (PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 2. Aufl., Zürich 1996, N 794 ff.; vgl. auch FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, S. 688). Es kommt ihr in diesem Sinne Garantiefunktion zu. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sind die kaufmännische Buchführung und ihre Bestandteile (Belege, Bücher, Buchhaltungsauszüge über Einzelkonten, Bilanzen oder Erfolgsrechnungen) denn auch im Rahmen der Falschbeurkundung als Absichtsurkunden kraft Gesetzes (Art. 957 OR) bestimmt und geeignet, Tatsachen von rechtlicher Bedeutung bzw. die in ihr enthaltenen Tatsachen zu beweisen, wobei für ihren Urkundencharakter der mit der Buchführung verfolgte Zweck keine Rolle spielt (BGE 108 IV 25 mit Hinweisen). Eine falsche Buchung erfüllt dann den Tatbestand der Falschbeurkundung, wenn sie Buchungsvorschriften und -grundsätze verletzt, die errichtet worden sind, um die Wahrheit der Erklärung und damit die erhöhte Glaubwürdigkeit der Buchführung zu gewährleisten. Solche Grundsätze werden namentlich in den gesetzlichen Bestimmungen über die ordnungsgemässe Rechnungslegung des Aktienrechts in Art. 662a ff. OR und in den Bilanzvorschriften der Art. 958 ff. OR aufgestellt, die den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen.

Nach Art. 957 Abs. 1 OR sollen mit der Buchführung die Vermögenslage des Geschäfts und die mit dem

Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schul- und Forderungsverhältnisse sowie die Betriebsergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre festgestellt werden können. Dasselbe bestimmt Art. 662a Abs. 1 OR für die Jahresrechnung bei der Aktiengesellschaft, die so aufgestellt werden muss, dass die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft möglichst zuverlässig beurteilt werden kann. Art. 663 Abs. 3 OR sieht vor, dass unter Aufwand Material- und Warenaufwand, Personalaufwand, Finanzaufwand sowie Aufwand für Abschreibungen gesondert ausgewiesen werden müssen. Zwar waren diese Bestimmungen des neuen Aktienrechts zum Zeitpunkt der den Beschwerdegegnern angelasteten Taten noch nicht in Kraft. Diese kaufmännischen Prinzipien waren jedoch schon früher allgemein anerkannt. Insbesondere ist es sowohl nach altem wie neuem Recht unzulässig, Vergünstigungen und Ausgaben privater Art als geschäftsbedingte Auslagen zu verbuchen.

In dem nicht veröffentlichten Urteil vom 24. November 1994 in Sachen G. gegen Generalprokurator des Kantons Bern nahm der Kassationshof an, dass die Verbuchung von Lohnzahlungen an Schwarzarbeiter auf einem sachfremden Aufwandkonto den Tatbestand der Falschbeurkundung nach Art. 251 StGB erfüllt. Lohnzahlungen stellen in der Buchführung einer Unternehmung einen wichtigen Posten dar, da sie nicht beliebig veränderbar und mit nicht unerheblichen Folgekosten, namentlich Sozialabgaben, verknüpft sind. Ihre korrekte Verbuchung ist daher für die Unternehmung selbst, aber auch für ihre Gläubiger von besonderer Bedeutung. Die Falschbuchung von Lohnzahlungen als Sachaufwand beeinträchtigt die Funktion der Rechnungslegung schon als Führungsinstrument für den Verwaltungsrat. Weiss der Verwaltungsrat um die unrichtige Verbuchung, fällt dieser Gesichtspunkt zwar nichts in Gewicht. Die Verfälschung der Buchführung lässt die Ertragslage des Geschäfts für Dritte jedoch in einem anderen Licht erscheinen. Ob Lohnzahlungen als Sachaufwand oder als Lohnkosten verbucht werden, spielt für Dritte eine Rolle und kann die Beurteilung der Entwicklung, der wirtschaftlichen Gesundheit und der künftigen Zahlungsfähigkeit einer Unternehmung beeinflussen.

c) Wer Vergünstigungen und Ausgaben privater Art zu Unrecht als geschäftsbedingt verbucht, erfüllt demnach den Tatbestand der Falschbeurkundung nach Art. 251 StGB. Ebenso begeht eine Falschbeurkundung, wer Lohnzahlungen auf einem sachfremden Aufwandkonto verbucht. Deshalb ist es unerheblich, ob die privaten Vergünstigungen und Ausgaben einen Lohnbestandteil für den Beschwerdegegner 1 und die Mitglieder seiner Familie darstellten. Waren sie Lohnbestandteil, so wären sie als solcher zu verbuchen gewesen».

Im weiteren bestätigt das Bundesgericht seine ständige Rechtsprechung, wonach Urkunden-delikte, welche ausschliesslich der Schädigung des Fiskus dienen, nur durch das Steuerstrafrecht erfasst werden, nicht also durch Art. 251 StGB. Massgebend dafür, ob ausschliesslich ein fiskalrechtliches oder auch ein gemeinrechtliches Urkundendelikt vorliegt, ist seit BGE 106 IV 38 E 1b und insbesondere BGE 108 IV 27 nicht nur - wie nach der früheren Rechtsprechung -

die objektive Beweisbestimmung der in Frage stehenden Urkunde, sondern darüber hinaus, dass der Täter die Möglichkeit eines nichtfiskalischen Gebrauchs des Dokumentes erkennt und die Verwirklichung dieser Möglichkeit auch in Kauf nimmt. Strebt der Täter mit seiner Fälschung oder Falschbeurkundung nicht nur einen steuerlichen Vorteil an, nimmt er mithin die Verwendung des Schriftstücks im nicht-fiskalischen Bereich in Kauf, so besteht zwischen dem Steuerbetrug und Art. 251 StGB echte Konkurrenz. Nach Auffassung des Bundesgerichts nimmt derjenige, der ein Falsum herstellt und dieses einem Dritten zur freien Verwendung überlässt, in Kauf, dass die falsche Urkunde nicht nur im Steuerverfahren Verwendung findet. Daraus folgt, dass derjenige, der eine unrichtige Handelsbilanz erstellt, welche - wie erwähnt - nicht nur gegenüber den Steuerbehörden, sondern auch gegenüber Dritten als Ausweis über die finanzielle Situation der Gesellschaft dient, regelmässig in Kauf nimmt, dass diese nicht nur im fiskalischen, sondern auch im nicht-fiskalischen Bereich Verwendung finden kann. Soll bei einer unwahren Handelsbilanz die Anwendung von Art. 251 StGB ausgeschlossen werden, müsste diese demnach ausschliesslich für Steuerzwecke erstellt und daneben eine zweite wahre für alle übrigen Zwecke erstellt werden.

Im Sinne eines «obiter dictum» hat das Bundesgericht folgende Bemerkung hinzugefügt:

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

II. Bemerkungen

Mit der Qualifikation der kaufmännischen Buchführung und ihrer Bestandteile als Urkunden mit Beweisbedeutung hinsichtlich deren inhaltlicher Richtigkeit bestätigt das Bundesgericht,

jedenfalls im Falle gesetzlicher Buchführungspflicht gemäss Art. 957 OR, seine bisherige Praxis¹. Damit kann die kaufmännische Buchführung im Falle unwahrer Angaben eine Falschbeurkundung i.S.v. Art. 251 Ziff. 1 StGB darstellen, sofern es sich um eine echte Urkunde handelt. Dies ist dann der Fall, wenn der tatsächliche Aussteller mit dem ersichtlichen übereinstimmt, was bei der kaufmännischen Buchführung in der Regel zutrifft. Obschon im vorliegenden Zusammenhang nicht von Bedeutung, sei darauf hingewiesen, dass nicht jede Unwahrheit in der Buchführung den Tatbestand der Falschbeurkundung zu erfüllen vermag. Voraussetzung hierfür ist jedenfalls, dass sich das betreffende Dokument zur fraglichen Tatsache überhaupt äussert². Entsprechend scheidet die Möglichkeit einer Falschbeurkundung wegen Unvollständigkeit von vornherein aus, wenn beispielsweise der Abschluss eines Vertrages in der Buchhaltung nicht angeführt ist, da in der kaufmännischen Buchführung nur an Verfügungen angeknüpft wird. Sodann ist jeweils konkret zu prüfen, ob dem fraglichen Sachverhalt, welcher unwahr dargestellt ist, tatsächlich Beweiseignung zukommt. Wird etwa ein Grundstück zum Kaufpreis als Aktivum aufgeführt, liegt keine Falschbeurkundung vor, auch wenn dessen Marktwert doppelt so hoch ist, ja, mit der Einsetzung des über dem Kaufpreis liegenden Marktwertes würde sogar gegen Buchführungsrecht verstossen. In diesem Sinne ist die Erwägung im Urteil zu verstehen, eine inhaltlich unwahre Buchführung erfülle den Tatbestand der Falschbeurkundung nur dann, wenn sie Buchungsvorschriften und -grundsätze verletze. Daraus folgt, dass der Urkundencharakter der kaufmännischen Buchführung, wie derjenige jeder anderen Schrifturkunde, relativ ist³. Im vorliegenden Fall ist das Bundesgericht richtigerweise konkludent davon ausgegangen, dass sich die betreffende Buchhaltung zufolge entsprechender Einträge zum Aufwand äussert und dass einer derartigen Verbuchung Beweiseignung zukommt.

Eine qualifizierte schriftliche Lüge im Sinne der Falschbeurkundung gemäss Art. 251 Ziff. 1 StGB stellt die unwahre Buchung mit Beweiseignung deshalb dar, weil der kaufmännischen

¹ Z.B. BGE 121 IV 134; 120 IV 127, 202, 362 f.; 119 IV 57.

² GÜNTER STRATENWERTH, Schweizerisches Strafrecht, Besonderer Teil II: Straftaten gegen Gemeininteressen, 4. Aufl. Bern 1995, § 36 N 31.

³ Vgl. dazu CORBOZ BERNARD, Le faux dans les titres, ZBJV 131 (1995) 546; STRATENWERTH (Fn. 2) § 36 N 35; BGE 121 IV 134; 119 IV 56.

Buchführung aufgrund der die Wahrheit des Eintrags gewährleistenden Funktion von Art. 958 ff. OR und - für die Aktiengesellschaft - Art. 662a ff. OR im Rechtsverkehr eine erhöhte Glaubwürdigkeit zukommt.

Nach den Spezialvorschriften des Aktienrechts (Art. 663 OR) ist eine Mindestgliederung der Erfolgsrechnung sowohl beim Ertrag (Erlöse aus Lieferungen und Leistungen, Finanzertrag, Veräusserungsgewinne, andere ausserordentliche Erträge sowie betriebsfremde Erträge) als auch beim Aufwand (Material- und Warenaufwand, Personalaufwand, Finanzaufwand, Aufwand für Abschreibungen, sofern vorhanden Aufwand für Rückstellungen, andere ausserordentliche Aufwendungen, betriebsfremder Aufwand) vorgeschrieben. Entsprechend liegt eine Falschbeurkundung nicht nur vor, wenn Ausgaben privater Art als geschäftsbedingte Auslagen verbucht werden, sondern auch, wenn Aufwand dem falschen Konto belastet wird. Folglich wird im Entscheid richtigerweise ausgeführt, dass die Verbuchung der Fr. 600'000 für Ausgaben privater Art als Aufwand der Aktiengesellschaft eine Falschbeurkundung darstellt. Der Einwand des Beschwerdeführers, er sei berechtigt gewesen, die privaten Auslagen der Aktiengesellschaft zu belasten, weil er darauf einen Lohnanspruch gehabt habe, kann an der Tatbestandsmässigkeit seines Verhaltens deshalb nichts ändern, weil er diese privaten Auslagen eben gerade nicht in Beachtung der vorgeschriebenen Mindestgliederung des Aufwandes als Lohn-, sondern als Sachaufwand verbucht hat. Generell lässt sich festhalten, dass den objektiven Tatbestand der Falschbeurkundung erfüllt, wer im Rahmen der vorgeschriebenen Mindestgliederung bzw. im Rahmen der weitergehenden selbstgewählten Gliederung in diesem Sinne sachfremde Buchungen vornimmt. Demgegenüber stellen solche Buchungen nicht notwendigerweise Falschbeurkundungen dar, bei denen tatsächliche Vorgänge im sachangemessenen Konto angeführt werden, obschon sie wirtschaftlich an sich deshalb nicht (vollumfänglich) gerechtfertigt sind, weil die je erbrachten Leistungen in einem Missverhältnis zueinander stehen. Hätte sich der Beschwerdeführer in den Jahren 1983 - 1986 einen zusätzlichen Lohn von jährlich Fr. 150'000 auszahlen lassen, obschon mit einem solchen seine Arbeitsleistung überzahlt gewesen wäre, so wäre allein deshalb der Tatbestand der Falschbeurkundung nicht erfüllt, falls im Lohnkonto jährlich die Auszahlung von Fr. 150'000 ausgewiesen worden wäre. Die diesbezügliche Verbuchung wäre buchführungsrechtlich korrekt. In steuerrechtlicher Hinsicht könnte eine derartige verdeckte

Gewinnausschüttung folglich nicht als Steuerbetrug⁴, sondern - mangels Falschbeurkundung - höchstens als Steuerhinterziehung sanktioniert werden⁵.

Mit seinen Erwägungen betreffend das Verhältnis zwischen Steuerbetrug⁶ und gemeinrechtlicher Urkundenfälschung gemäss Art. 251 Ziff. 1 StGB folgt das Bundesgericht seiner bisherigen Praxis sowie herrschender Lehre⁷. Danach genügt für die Anwendung des gemeinrechtlichen Tatbestandes die Inkaufnahme einer Verwendung des Schriftstücks im nicht-fiskalischen Bereich. Neu ist an vorliegender Entscheidung, dass das Bundesgericht gewissermassen im Sinne einer Beweisregel die unwiderlegbare Vermutung statuiert, wer eine unwahre Urkunde einem Dritten zur freien Verfügung überlasse, habe die Verwendung derselben im nicht-fiskalischen Bereich in Kauf genommen. Dies ist an sich zutreffend, hilft wohl aber nicht sehr viel weiter, weil das zur Beantwortung der Konkurrenzfrage zu lösende Problem in den Ausdruck «zur freien Verfügung» verschoben wird. Entsprechend ist die Inkaufnahme der Verwendung im nicht-fiskalischen Bereich leicht nachweisbar, nicht aber, ob der potentielle Täter das fragliche

⁴ BRUNO SCHERRER/JOËLLE ZUMOFFEN FRUTTERO, Steuerstrafrecht und verdeckte Gewinnausschüttungen, in: NEUHAUS/ZUMOFFEN FRUTTERO/VOYAME/RAEMY/JAVET/SCHERRER/WATTER MARTI, Schriftenreihe der Treuhandkammer, Band 150, Zürich 1997, 71 ff.; BRUNO SCHERRER, Verdeckte Gewinnausschüttungen - Buchführung - Steuerbetrug, StR 48 (1993) 463; MARKUS R. NEUHAUS, Unternehmensbesteuerung nach neuem Aktienrecht, ST 68 (1994) 82 f.; KassGer ZH 2.7.1987, SJZ 84 (1988) 253; a.M. URS R. BEHNISCH, Verdeckte Gewinnausschüttungen und Steuerstrafrecht, ST 67 (1993) 382; ERNST KÄNZIG/URS R. BEHNISCH, Die Direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Aufl., Basel 1992, Art. 130^{bis} N 38; PETER LOCHER, Steuerrechtliche Folgen der Revision des Aktienrechts, ASA 61 (1992) 101; BEAT SPÖRRI, Die aktienrechtliche Rückerstattungspflicht, Diss. Zürich 1996, 378.

⁵ Was die Frage des Rückerstattungsanspruchs betrifft, so besteht ein solcher bei der AG nur unter bestimmten Voraussetzungen. Wenn ausschüttbare Mittel an sich vorhanden sind und das handelnde Organ die Aktionäre hinter sich weiss, was nicht nur in der Einmannaktiengesellschaft der Fall sein kann, oder wenn die Generalversammlung die Ausschüttung genehmigt, liegt kein Rückerstattungsanspruch vor (vgl. dazu ROLF WATTER, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Aktiengesellschaften, in: NEUHAUS/ZUMOFFEN FRUTTERO/VOYAME/RAEMY/JAVET/SCHERRER/WATTER MARTI, Schriftenreihe der Treuhandkammer, Band 150, Zürich 1997, 148 ff). Entsprechend ist ein solcher in der Buchhaltung auch nicht auszuweisen.

⁶ Vgl. z.B. Art. 59 Abs. 1 Al. 1 StHG und Art. 186 DBG.

⁷ ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 5. Aufl., Zürich 1995, 319; JEAN GAUTHIER, Fraude fiscale et droit pénal, Remarques sur une loi récente, ZStrR 96 (1979) 288; GUIDO JENNY, Zur Frage der Konkurrenz zwischen Steuerstrafrecht und gemeinem Strafrecht im Bereich der Urkundendelikte, ZStrR 97 (1980) 121 ff.; KÄNZIG/BEHNISCH (Fn. 4) Art. 130^{bis} N 75; GÜNTER STRATENWERTH, Urkundendelikte unter dem Aspekt der Wirtschaftskriminalität, SJZ 76 (1980) 10 f.; FERDINAND ZUPPINGER, Der Steuerbetrug unter Berücksichtigung des zürcherischen Rechts, ZStrR 91 (1975) 166.

Dokument einem Dritten zur freien Verfügung überlassen habe. Zur Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts wäre diese Erwägung nicht nötig gewesen, ist doch die Buchführung einer Aktiengesellschaft immer sowohl im nicht-fiskalischen Bereich als auch im Verhältnis zu den Steuerbehörden von Bedeutung. Die Aussage, wer eine Handelsbilanz erstelle, sei sich in der Regel bewusst, dass diese nicht nur im Verhältnis zu den Steuerbehörden von Bedeutung sein könne, ist demgegenüber zu relativieren. Nicht buchführungspflichtige Steuerpflichtige beispielsweise können sehr wohl eine Handelsbilanz erstellen, welche sie ausschliesslich den Steuerbehörden einreichen wollen. In derartigen Fällen kann es im Einzelfall sogar am Bewusstsein fehlen, dass die Aufstellungen zuhanden der Steuerbehörden als Buchführung qualifiziert werden können.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Buchführung einer Aktiengesellschaft (abgesehen vom Fall einer wahren Buchführung ausschliesslich für Steuer- und einer unwahren Buchführung für andere Zwecke) nicht gefälscht werden kann, ohne dass sowohl Art. 251 Ziff. 1 StGB sowie - im Bereich der direkten Steuern - zugleich der Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllt ist.

Was den Hinweis auf die Rückstellungen im Hinblick auf zu erwartende Nach- und Strafsteuern sowie gegebenenfalls zu bezahlende Sozialversicherungsbeiträge betrifft, so ist diese Erwägung für den Entscheid offensichtlich nicht tragend und in ihren möglichen Auswirkungen wohl nicht bis in alle Einzelheiten durchdacht. Jedenfalls sind m.W. weder im Buchführungsrecht noch in der Praxis derartige *spezielle* Rückstellungspflichten⁸ mit Blick auf nicht pendente, allfällige künftige Revisions- und Strafverfahren postuliert worden. Wollte man die Forderung des Bundesgerichts konsequent befolgen, wäre eine Aktiengesellschaft, welche beispielsweise gesetzlich vorgesehene Lohnbeiträge, andere Abgaben und Steuern nicht korrekt deklariert, gehalten, Rückstellungen vorzusehen, und dies mit Blick auf den Grundsatz der Klarheit der Buchführung, nicht unter dem Titel «diverse Rückstellungen», sondern, vielleicht etwas überspitzt formuliert, unter dem Titel «Rückstellungen für dem Staat vorenthaltene Abgaben und Steuern». Bedenkt man, dass diese Buchhaltung den Steuerbehörden einzureichen ist, und dass Beamte, mithin auch Steuerbeamte, in der Regel gestützt auf kantonales Recht strafbare

⁸ Vgl. Revisionenhandbuch der Schweiz, 4.18 T.

Handlungen anzuzeigen haben, von welchen sie in Ausübung ihrer Amtstätigkeit erfahren, käme das bundesgerichtliche Postulat, müsste es wirklich so verstanden werden, der Sache nach einer strafrechtlich sanktionierten Verpflichtung zur Selbstanzeige begangener strafbarer Handlungen gleich.