

ETHIK, DER BUCHHALTER ZWISCHEN HAMMER UND AMBOSS



*Sikander von Bhicknapahari
Lic. iur., eidg. dipl. Experte
in Rechnungslegung und
Controlling,
Doktorand (iur.)
für Rechnungslegung
Universität Freiburg i. Ü.,
Dozent u. a. an der Fach-
hochschule Schweiz,
und schreibt an einer
Dissertation zum Thema
Rechnungslegung*

Was früher als Kavaliersdelikt galt, ist heute verpönt: Bestechen. Wie soll ein Verantwortlicher für Buchführung oder Rechnungslegung mit einem Bestechungsfall in den Büchern umgehen?

Mit der veränderten Einstellung der Gesellschaft wurde auch das Netz der mit Strafen bedrohten Handlungen im Zusammenhang mit Korruption engmaschiger. Auch der Buchführende muss sich bei einem Geschäftsfall fragen, ob es sich um eine Bestechung handelt und sich danach mit den möglichen strafrechtlichen Folgen auseinandersetzen.

1. Entwicklung im StGB

Wurde die Bestechung von Amtsträgern früher noch unter dem Titel «Strafbare Handlungen gegen die öffentliche Gewalt» behandelt, ist dem Thema nun mit Überarbeitung des Korruptionsstrafrechts seit dem 1. Mai 2000 ein eigenes Kapitel gewidmet. Gleichzeitig wurde – u. a. aufgrund internationaler Übereinkommen – zusätzlich das Bestechen von ausländischen Amtsträgern unter Strafe gestellt, und zwar unabhängig davon, ob die Tat in der Schweiz oder im Ausland begangen wird. Nicht bestraft werden sollen dienstrechtlich erlaubte sowie geringfügige sozial übliche Vorteile.

2. Entwicklung im Steuerrecht

Bis 1. 1. 2001 war ein Kreisschreiben der Steuerverwaltung vom 8. November 1946 Leitfaden für die Verbuchung von Bestechungsgeldern. Gemäss diesem Schreiben waren Schmiergelder Vergütungen, die vom Geber aufgewendet wurden, um den Empfänger zu einem bestimmten Verhalten zu veranlassen, oder um sich ihm erkenntlich zu zeigen. Sie entsprachen demnach nicht freiwilligen Zuwendungen an Dritte, sondern sie müssten als Gewinnungskosten anerkannt werden. Der Abzug dieser Kosten könne auch nicht ihres widerrechtlichen und unsittlichen Charakters wegen verweigert werden. Schmiergelder waren damit zum Abzug zugelassen, sofern ihre Ausrichtung und ihre geschäftsmässige Begründung nachgewiesen und nicht nur glaubhaft gemacht wurde. Zusätzlich wurde in diesem Kreisschreiben noch der Frage nachgegangen, ob

Schmiergelder beim Empfänger als Schenkung zu betrachten oder zu besteuern seien.

Es reichte also wenn der Steuerpflichtige den Namen des Empfängers angeben konnte sowie den Nachweis erbrachte, dass der Empfänger das Geld wirklich erhalten hatte und offenlegte, welches die Umstände dieser Zahlung waren. Erst seit 1. 1. 2001 sind gemäss DBG (Art. 27 und 59) und StHG (Art. 10 und 25) Zahlungen, die gemäss StGB als Bestechungsgelder betrachtet werden, nicht mehr zum Abzug zugelassen.

3. Staats- oder Privatangestellter?

Auf dem Corruption Perceptions Index 2005 von Transparency International liegt die Schweiz auf Rang 7. Die Praxis zeigt, dass bei der Frage «Korruption oder nicht?» zwischen Privatunternehmen und Staatsunternehmen unterschiedliche Massstäbe gelten.

- Die Einladung einer Privatfirma an Offiziere der Schweizer Armee ein Wochenende in Verona oder Nîmes zu verbringen (wahlweise inklusive Begleitung), geht aus Sicht des VBS zu weit. Das Personalreglement untersage die Annahme von Geschenken strikte. Gemäss dem VBS gebe es jedoch einen Ermessungsspielraum: «Was man an einem Abend essen und trinken kann, ist akzeptabel. Mehr aber nicht». Da die Firma später einen Millionenauftrag vom Bund erhalten hatte verlangte ein Nationalrat Aufklärung darüber, ob der Entscheid wirklich unabhängig und sachgerecht gefallen sei.
- Lädt ein Computerhersteller die Einkaufsverantwortlichen von Grosskunden wie EDV-Handelsketten, Warenhäuser oder staatlichen Einkaufsstellen zu einem Ausflug in einen Vergnügungspark ein, kann dies für den Staatsangestellten sogar mit einer Entlassung enden. Die Einkäufer der Privatunternehmen jedoch hatten zumeist keine Folgen zu befürchten.

■ Auch eine Einladung zu ein paar Golf-Tagen auf einer Mittelmeerinsel an Werbeagenturen, die – wohlgerne mit Geld ihrer Kunden – am meisten Fernsehwerbung gebucht hatten, ist im privaten Geschäftsverkehr durchaus üblich. An einem der Abende wird, um dem Anlass noch eine geschäftliche Note zu verleihen, im Rahmen einer Kurzpräsentation noch eine neue Werbeplattform der TV-Station vorgestellt.

Einige Unternehmen haben bereits interne Weisungen erlassen, die eine Teilnahme an solchen Veranstaltungen untersagen. Damit wird auch den Kunden gegenüber Unabhängigkeit und Unvoreingenommenheit gegenüber Marken oder Anbietern dokumentiert. In einem Bankhaus beispielsweise beginnt die Meldepflicht von Geschenken, die ein Mitarbeiter von einem Geschäftspartner erhält, bereits bei einem Wert von 20 Euro.

4. Schmierer im Privatrechtlichen Bereich

Im Geschäftsverkehr zwischen Privaten wurde die Zahlung von Schmiergeldern gemäss Bundesgericht als ungetreue Geschäftsbesorgung lediglich dann bestraft, wenn «der Geschäftsführer durch die Zuwendung zu einem Verhalten verleitet wird, das sich gegen die Vermögensinteressen des Geschäftsherrn richtet und sich schädigend auswirkt. Die blosser Verletzung der arbeitsvertraglichen Herausgabepflicht bleibt straflos».

Per 1. 7. 2006 trat nun im Gesetz über den unlauteren Wettbewerb (UWG) ein neu eingefügter Artikel (4a) in Kraft. Gemäss diesem handelt unlauter, wer besticht oder sich bestechen lässt. Weiterhin zulässig bleiben jedoch «vertraglich von Dritten genehmigte sowie geringfügige, sozial übliche Vorteile». Das UWG bestraft nun einen Verstoss gegen Art. 4a auf Antrag mit einer Busse bis zu Fr. 100 000.–. Zusätzlich wurde im Strafgesetzbuch ergänzt, dass ein Unternehmen mit einer Busse von bis zu Fr. 5 Mio. bestraft werden kann, falls ihm vorzuwerfen ist, nicht alle erforderlichen und zumutbaren organisatorischen Vorkehrungen getroffen zu haben, um eine Straftat nach Art. 4a UWG zu verhindern. Aufgrund des neuen Art. 728a OR müssen Revisionsstellen prüfen, ob im Unternehmen ein Internes Kontrollsystem (IKS) existiert. Mit zur Aufgabe eines IKS kann gehören,

die Unternehmensorganisation zu prüfen. Da die Folgen einer Bestechung gravierend sein können, wäre somit abzuklären und im IKS Bericht zu rapportieren, ob in einem Unternehmen ein Bestechungsfall möglich sei. Als erstes wäre zu prüfen, ob mit Einführung des UWG 4a die vom VBS als Grenze genannte Schwelle über kurz oder lang von der Rechtsprechung übernommen wird und welche Kundenbetreuungsprogramme somit ein Risiko darstellen könnten.

Anders als bei vielen anderen Straftaten braucht die Bestechung nicht erfolgreich zu sein. Allein schon eine Äusserung reicht für eine Verurteilung aus. So wurde ein österreichischer Herr Doktor, der am Schweizer Zoll beim Schmuggeln von 100 kg Kunst erwischt wurde, verurteilt, weil er dem untersuchenden Beamten dank seiner guten Beziehungen zu Bern und Wien eine Beförderung in Aussicht stellte, wenn dieser das Verfahren nicht ausweiten würde. Das Argument der Verteidigung, es habe sich bei diesem Angebot doch lediglich um leeres Geschwätz gehandelt, liess das Bundesgericht nicht gelten. Dass der Täter das Versprechen erfüllen will oder zumindest an diese Möglichkeit glaubt, ist nicht erforderlich, es genügt, dass er mit dieser rechnet. Es ist unwichtig, ob Bestecher oder Bestochene das Angebot für realisierbar halten. Je nach Konstellation liegt somit die Schwelle für eine Verurteilung sehr tief.

5. Buchhalter zwischen Hammer und Amboss

Unter Druck geraten vermehrt die für die Buchführung zuständigen Mitarbeiter. Wie soll mit einer Rechnung umgegangen werden, mit der z. B. einem Zöllner eine Kiste Wein zugestellt wurde um ihn bei Laune zu halten? Darf eine solche Rechnung – der Weisung des betroffenen Kadermitglieds entsprechend –, unter Repräsentationsspesen verbucht werden? Der zuständige Mitarbeiter weiss unter Umständen einer vorangegangenen Zahlung an den Anwalt wegen, dass ein solches Verfahren pendent ist.

Seit 1. 1. 2001 ist der Aufwand für die Bestechung von Amtsträgern steuerlich nicht mehr abzugsfähig. Der Buchhalter müsste also spätestens beim Erstellen der Steuererklärung den entsprechenden Aufwand aufrechnen. Damit tut er allerdings kund, dass es sich um eine Bestechung handelt. Konsequenterweise müsste also in

der Handelsbilanz gleich noch eine Rückstellung für die drohende Busse und für die Kosten des Strafverfahrens gebildet werden. Klar, dass ein solches Vorgehen eines Buchhalters bei den Vorgesetzten kaum geschätzt würde.

Im Dezember 2005 wurde ein Entwurf zu einer Revision des Rechnungslegungsgesetzes publiziert. Der neue Art. 958 Abs. 3 OR verlangt, dass der für die Rechnungslegung Verantwortliche die Bilanz des Unternehmens unterzeichnen müsse. Bevor Christoph Blocher zum Bundesrat gewählt wurde sagte er in einem Interview: «Man kann eine Bilanz nicht wissenschaftlich richtig oder falsch erstellen – obwohl man das vorgaukelt, wenn Manager in den USA neuerdings auf Bilanzen schwören müssen.» Wie beim Revisionsaufsichtsgesetz scheinen jedoch nun auch im Buchführungsbereich zunehmend amerikanische Sitten in unserer Gesetzgebung Einzug zu halten. Auf dem Corruption Perceptions Index 2005 von Transparency International liegen die USA auf Rang 17. Drakonische Strafen mit mehreren hundert Jahren Zuchthaus für Bilanzfälschungen oder Shredding Days führen also nicht zu einer besseren Gesellschaft.

6. Ein Ethik Kodex für Buchhalter

Wie soll ein Verantwortlicher für die Rechnungslegung mit diesem stetigen steigenden Druck umgehen? Dies umsomehr, als das Bundesgericht bereits in einem Urteil von 1970 schrieb: «Er hatte die Wahl zwischen den gesetzlichen Pflichten und der Befolgung der Weisungen des Arbeitgebers. Entschied er sich für das letztere, dann hat er die Straffolgen auf sich zu nehmen.» Der Umgang mit Whistleblowers steckt in der Schweiz noch in den Kinderschuhen. Oft wird der Whistleblower als illoyaler Mitarbeiter und Denunziant bezeichnet. Im Parlament wurden deshalb Vorstösse eingereicht, die einen besseren rechtlichen Schutz von Whistleblowern verlangen.

Der Schweizerische Verband der dipl. Rechnungslegungsexperten und Controller, veb.ch, hat vor kurzem einen Ethik-Kodex mit Richtlinien für das berufliche Verhalten in Rechnungswesen, Controlling, Rechnungslegung und Treuhandwesen publiziert. Der Kodex empfiehlt, Konflikte mit dem Vorgesetzten oder ge-

gebenfalls dem nächst höheren Vorgesetzten im direkten Gespräch zu lösen. Gerade im KMU und den am weitesten verbreiteten KU heisst dies jedoch zumeist, das Gespräch mit dem allenfalls direkt involvierten Eigentümer zu suchen.

Einige versuchen, die Revisionsstelle auf den Missstand aufmerksam zu machen ohne sich gleich dem Vorwurf auszusetzen, eine vertrauliche Information ausgeplaudert zu haben. Kein einfaches Unterfangen, denn gemäss Prüfungsstandard 240 nehmen Abschlussprüfer keine besonderen Abklärungen vor, ob eine strafrechtlich relevante Handlung vorliegt oder nicht. Schlussendlich bleibt einem nach dem veb.ch-Kodex Handelnden nur noch die Kündigung der Arbeitsstelle bzw. Niederlage des Mandates mit der Hoffnung, ein neuer Arbeitgeber werde seine Korrektheit zu schätzen wissen. Zu beachten ist jedoch, dass der Vertraulichkeitsklausel im Kodex wegen einem neuen Arbeitgeber nicht gesagt werden dürfte, weshalb beim bisherigen Arbeitgeber gekündigt wurde (oder gar mit einer ganz anderen Begründung eine Entlassung erfolgte).

7. Was bleibt?

Habt Verständnis und nehmt Rücksicht auf die Interessenkonflikte, die auf den Verantwortlichen des Rechnungswesen lasten. Alternativen für die Betroffenen wären:

- Auswandern nach Island, der Nummer 1 des Corruption Perceptions Index 2005?
- Nancy Reagans «Just say no» als tägliche Erinnerung auf den Badezimmerspiegel kleben?
- Oder hoffen, für einen ethisch korrekt handelnden Auftraggeber oder Arbeitgeber tätig sein zu dürfen bzw. bei einer Stellensuche gezielt einen solchen suchen.

Einige Lesende dieser Zeilen werden mit einer gewissen Verzweiflung ihre Türe mit «Allen Leuten und Gesetzen Recht getan, ist eine Kunst die niemand kann» zieren. Dies wird allerdings kaum helfen, denn mit Blick auf die Ausführungen des Bundesgerichts blüht dem gut ausgebildete Mitarbeiter erst recht die Gefahr einer Verurteilung.