



**Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Strafrecht,
vom 27. September 2023 (460 22 216)**

Strafrecht

Urkundenfälschung

*Urkundenfälschung durch Erstellen einer unrichtigen Zwischenbilanz im Sinne von
aArt. 820 Abs. 1 OR i.V.m. aArt. 725 Abs. 2 Satz 1 OR (E. II/B/BD).*

Voraussetzungen für die Annahme eines Eventualvorsatzes (E. II/B/BD/a./ii)).

Strafzumessung

Verletzung des Beschleunigungsgebotes (E. III/F).

Besetzung Vizepräsident Stephan Gass, Richterin Susanne Afheldt (Ref.),
Richterin Helena Hess; Gerichtsschreiber Stefan Steinemann

Parteien **Staatsanwaltschaft Basel-Landschaft,**
Hauptabteilung Wirtschaftskriminalität,
Kriegackerstrasse 100, Postfach 960, 4132 Muttenz,
Anklagebehörde

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft,
Rheinstrasse 33, Postfach, 4410 Liestal,
Verfahrensbeteiligte

A._____,
Privatkläger

gegen

B._____,
vertreten durch Advokat Dr. Matthias Aeberli,
Freie Strasse 82, Postfach 340, 4010 Basel,
Beschuldigter und Berufungskläger

Gegenstand **Urkundenfälschung**
Berufung gegen das Urteil des Strafgerichts Basel-Landschaft
vom 20. April 2022

A. Das Strafgericht Basel-Landschaft erkannte mit Urteil vom 20. April 2022:

„II. B._____

1. a) B._____ wird der Urkundenfälschung schuldig erklärt und verurteilt zu einer bedingt vollziehbaren Geldstrafe von 90 Tagessätzen zu je CHF 140.00, bei einer Probezeit von 2 Jahren, in Anwendung von Art. 251 Ziff. 1 StGB, aArt. 34 StGB, aArt. 42 Abs. 1 StGB, Art. 44 Abs. 1 StGB sowie Art. 6 Abs. 1 EMRK.

b) B._____ wird von der Anklage der Gläubigerschädigung durch Vermögensminderung, teilweise begangen als Gehilfe oder Anstifter, sowie von der Anklage der Urkundenfälschung im Fall von Ziff. 2.3 der Anklageschrift freigesprochen.

2. (...)

3.a) Die B._____ betreffenden Verfahrenskosten bestehen aus den Kosten des Vorverfahrens von CHF 7'661.30 und der anteiligen Gerichtsgebühr von CHF 3'000.00.

B._____ trägt in Anwendung von Art. 426 Abs. 1 StPO 20 % der ihn betreffenden Verfahrenskosten. 80 % dieser Verfahrenskosten gehen zu Lasten des Staates.

(...)

b) Die Kosten des amtlichen Verteidigers von B._____, Advokat Dr. M. Aeberli, in Höhe von

Rechnungsbetrag CHF 5'218.95

Honorar HV/Nachb.:

13.75 Std. à CHF 200.00 + 7.7 % MwSt. CHF 2'961.75

Total CHF 8'180.70

(sämtliche Kosten nach Anklageerhebung) werden aus der Gerichtskasse entrichtet.

B._____ wird dazu verpflichtet, 20 % der Verteidigungskosten an die Gerichtskasse zurückzuzahlen (Art. 135 Abs. 4 lit. a StPO). 80 % der Verteidigungskosten gehen zu Lasten des Staates.

c) Der Antrag auf Ausrichtung einer Entschädigung gemäss Art. 429 Abs. 1 StPO an B._____ wird abgewiesen.“

B. Gegen dieses Urteil meldete B._____ mit Eingabe vom 29. April 2022 die Berufung an. Nach Zustellung der schriftlichen Urteilsbegründung am 1. Dezember 2022 reichte er mit Eingabe vom 20. Dezember 2022 die Berufungserklärung, beschränkt auf den Schuld-, Straf- und Kostenpunkt, ein.

C. B._____ verlangte mit schriftlicher Berufungsbegründung vom 15. März 2023 einen vollumfänglichen Freispruch, unter o/e-Kostenfolge.

D. Die Staatsanwaltschaft beehrte mit Berufungsantwort vom 12. Mai 2023 die Abweisung der Berufung; unter o/e-Kostenfolge.

E. Am 26. Juni 2023 wurde zur Berufungsverhandlung auf den 25. September 2023 vorgeladen. Anlässlich derselben hielten B._____ und die Staatsanwaltschaft an ihren Anträgen fest.

Erwägungen

I. PROZESSUALES

A. Eintreten

(...)

B. Gegenstand des zweitinstanzlichen Verfahrens

1. Erfolgt eine Teilanfechtung eines Urteils des Strafgerichts, erwächst dieses hinsichtlich der nicht angefochtenen Punkte in Rechtskraft (JOSITSCH/SCHMID, Praxiskommentar StPO, 4. Aufl. 2023, Art. 402 N 1). Das Berufungsgericht hat in seinem Urteil anzugeben, welche Punkte des erstinstanzlichen Urteils bereits in Rechtskraft erwachsen sind (BGer 6B_99/2012 vom 14. November 2012 E. 5.3; OGer ZH SB210347 vom 16. Dezember 2022 E. II/1; BÄHLER, Basler Kommentar StPO, 3. Aufl. 2023, Art. 402 N 2; ZIMMERLIN, Zürcher Kommentar StPO, 3. Aufl. 2020, Art. 402 N 2). Dementsprechend ist vorab die Rechtskraft der betreffenden Dispositivziffern des erstinstanzlichen Urteils festzustellen.

2. Nicht angefochten und somit in Rechtskraft erwachsen sind die Dispositivziffern II/1.b) (Freisprüche), II/2 (Rückgabe von beschlagnahmten Geschäftsunterlagen), II/3.a) Absatz 1 (Festsetzung der Verfahrenskosten), II/3.b) Absatz 1 (Entschädigung der amtlichen Verteidigung) und II/3.c) (Verweigerung einer Entschädigung gemäss Art. 429 Abs. 1 StPO), was vorab festzustellen ist.

3. Nachdem mit Verfügung vom 27. September 2023 das Verfahren von B._____ von jenem von C._____ abgetrennt wurde, steht hier einzig die Überprüfung des angefochtenen Urteils in Bezug auf B._____ in den Dispositivziffern II/1.a) (Schuld- und Strafpunkt), II/3.a) Absatz 2

(Kostenverlegung) und II/3.b) Absatz 2 (Rückzahlungspflicht der Kosten der amtlichen Verteidigung) unter dem Vorbehalt des Verschlechterungsverbot (Art. 391 Abs. 2 StPO) zur Disposition.

C. Allgemeines zum Berufungsverfahren

(...)

II. SCHULDPUNKT

A. Allgemeine Beweisgrundsätze

(...)

B. Konkrete Beurteilung

BA. Anklagevorwurf

Unter Ziffer 2.5.2 der Anklage vom 13. Mai 2020 wird B._____ im Zusammenhang mit der Zwischenbilanz der D._____ GmbH per 6. Oktober 2015 Urkundenfälschung vorgeworfen. Der Anklagesachverhalt lautet zusammengefasst dahingehend, dass die Präsidentin des Zivilkreisgerichts Basel-Landschaft Ost mit Verfügung vom 15. Oktober 2015 die D._____ GmbH aufgefordert habe, ihre Bilanz und Erfolgsrechnung 2014 und eine revidierte Zwischenbilanz per 6. Oktober 2015 zu Fortführungs- und Veräusserungswerten einzureichen. C._____ habe alsdann B._____ darüber in Kenntnis gesetzt. In der Folge habe B._____ mit Schreiben vom 12. November 2015 dem Zivilkreisgericht eine Tabelle [bzw. einen „provisorischen Status zu Veräusserungswerten per 6. Oktober 2015“] zugesandt. Darin habe er entgegen den Tatsachen festgehalten, dass die D._____ GmbH Aktiven von insgesamt Fr. 20'725.- ([Guthaben auf] Bankkonten bei der E._____bank und F._____bank von total Fr. 5'660.-, Guthaben bei Dritten von Fr. 4'582.- und E._____ Anteilscheine [im Wert] von Fr. 10'483.-) sowie Passiven von insgesamt Fr. 368'076.- habe (Schulden gegenüber Dritten von Fr. 18'076.- und nicht veranlagte Steuerschulden von zirka über Fr. 350'000.-) und mit zirka Fr. 350'000.- überschuldet sei. Im vorerwähnten Schreiben habe B._____ einleitend vor der Tabelle ausgeführt, dass die Steuerforderungen an die Gesellschaft noch ausstehend seien, weshalb er lediglich einen provisorischen Status zu Veräusserungswerten per 6. Oktober 2015 aufführen könne. Unmittelbar nach der Tabelle habe er festgehalten, dass er eine formell revidierte Zwischenbilanz infolge der noch offenen Veranlagungen nicht abgeben könne. Zudem habe er angefügt, dass er über die Zulassung als Revisionsexperte bei der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) verfüge.

B._____ habe am 12. November 2015 am Sitz der D._____ GmbH einen gleichentags aus dem Buchhaltungsprogramm ausgedruckten Zwischenabschluss der Letzteren erhalten und diesem entnommen, dass C._____ der Gesellschaft Fr. 727'712.79 schulde. Er habe gewusst oder zumindest angenommen, dass Aktiven der D._____ GmbH hätten vorhanden sein müssen, mit denen die Gesellschaft ihre gesamten oder zumindest einen erheblichen Teil ihrer Verbindlichkeiten, welche aus mit grösster Wahrscheinlichkeit zu erwartenden Nach-, Straf- und Verrechnungssteuerforderungen in Höhe von insgesamt mindestens Fr. 600'000.-, eventuell bis zu Fr. 1'000'000.-, bestanden hätten, habe decken können. Zumindst habe er aber gewusst, dass

die D._____ GmbH über Aktiven habe verfügen müssen, mit denen sie die von ihm in seinem „provisorischen Status zu Veräusserungswerten per 6. Oktober 2015“ aufgeführte Steuerforderung von zirka Fr. 350'000.– habe decken können.

B._____ habe mit dem von ihm dem Zivilkreisgericht unterbreiteten „provisorischen Status zu Veräusserungswerten per 6. Oktober 2015“ bewirken wollen, dass das Gericht den Konkurs über die D._____ GmbH eröffne. Dabei habe er wissentlich und willentlich das Ziel verfolgt, die D._____ GmbH vor der Bezahlung ihrer Steuerverbindlichkeiten zu bewahren und der Ex-Ehefrau von C._____ einen finanziellen Anteil an der D._____ GmbH zu verwehren. Ausserdem habe er weiterhin gegen Entgelt für C._____, der ihm Fr. 260.– pro Stunde bezahlt habe, tätig sein wollen.

BB. Erkenntnis der Vorinstanz und Standpunkt von B._____

1. Die Vorinstanz hat den Sachverhalt gemäss Anklageziffer 2.5.2 grundsätzlich als erstellt erachtet. In Abweichung von der Anklage hat sie indes lediglich das Nichtaufführen einer Forderung der D._____ GmbH gegenüber C._____ von Fr. 198'957.11 in der von B._____ mit Schreiben vom 12. November 2015 dem Zivilkreisgericht Basel-Landschaft Ost eingereichten Zwischenbilanz per 6. Oktober 2015 als erwiesen erachtet.

2. B._____ machte anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung sinngemäss im Wesentlichen geltend, die Feststellung der Vorinstanz, wonach C._____ der D._____ GmbH im Zeitpunkt der Eröffnung des Konkurses über die Letztere einen Betrag von Fr. 198'957.11 schuldig gewesen sei, sei falsch. Denn die Vorinstanz habe es unterlassen, davon den Anspruch von C._____ auf Auszahlung der [im März 2015 beschlossenen] Dividende von netto Fr. 169'000.– und die von C._____ aufgrund der Solidarhaftung gemäss § 153 StG/BL [und Art. 177 Abs. 1 DBG] für die D._____ GmbH beglichene Steuerforderungen von Fr. 150'000.– bis Fr. 160'000.– in Abzug zu bringen. Unter dem Strich habe somit die D._____ GmbH über keine Forderung gegenüber C._____ verfügt. Vielmehr habe C._____ gegenüber der D._____ GmbH über ein Guthaben verfügt. Dementsprechend habe er bei der Ausfertigung des Schreibens vom 12. November 2015 nach seinem damaligen Wissensstand nach bestem Wissen und Gewissen gehandelt. Ein Vorsatz sei mithin nicht gegeben. Folgerichtig sei er vom Vorwurf der Urkundenfälschung freizusprechen.

BC. Tatsächliches

a. Beweismittel

1. Die Vorinstanz hat die objektiven Beweismittel und die relevanten Aussagen der Beschuldigten B._____ und C._____ sowie der Auskunftsperson G._____ sorgfältig und korrekt zusammengefasst (Urteil des Strafgerichts vom 20. April 2022 [fortan: Urt. SG] E. I/11.1 S. 24 ff.). Auf die betreffenden erstinstanzlichen Ausführungen kann verwiesen werden (Art. 82 Abs. 4 StPO). Die nachfolgenden Ausführungen sind in erster Linie Hervorhebungen bzw. Ergänzungen zu den vorinstanzlichen Erwägungen.

2.1 Am 6. Oktober 2015 beantragte C._____ beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, es sei über die D._____ GmbH wegen Überschuldung der Konkurs zu eröffnen. Zum Nachweis der Überschuldung reichte er einen „aktuellen Statuts“ der D._____ GmbH ein (act. AA 40.20.009). Am 15. Oktober 2015 setzte die Präsidentin des Zivilkreisgerichts Basel-Landschaft Ost C._____ eine Frist bis zum 15. November 2015 an, um die Bilanz und die Erfolgsrechnung der D._____ GmbH für das Jahr 2014 sowie eine revidierte Zwischenbilanz der Letzteren per 6. Oktober 2015 zu Fortführungs- und Veräusserungswerten einzureichen (act. AA 40.20.010).

Mit Schreiben vom 12. November 2015 teilte B._____ der Präsidentin des Zivilkreisgerichts Basel-Landschaft Ost im Auftrag von C._____ insbesondere mit, dass die D._____ GmbH von der Steuerverwaltung Basel-Landschaft einer eingehenden Buchprüfung der letzten Jahre unterzogen worden sei. Dabei habe sich gezeigt, dass zahlreiche Leistungen an Bauten unvollständig oder falsch verbucht worden seien, die nunmehr zu Nach- und Strafsteuerforderungen führten. Diese Steuerforderungen seien aber noch nicht in Rechnung gestellt worden.

Da wie erwähnt, die Steuerforderungen an die Gesellschaft noch ausstehend seien, könne er lediglich folgenden provisorischen Status zu Veräusserungswerten per 6. Oktober 2015 aufführen:

AKTIVEN	Fr.
E._____ bank und F._____ bank	5'660.00
Guthaben gegenüber Dritten	4'582.00
E._____ Anteilscheine	10'483.00
TOTAL AKTIVEN	20'725.00
PASSIVEN	
Schulden gegenüber Dritten	18'076.00
Steuerschulden noch nicht veranlagt ca.	350'000.00
TOTAL PASSIVEN	368'076.00
Passivenüberschuss ca.	350'000.00

Eine formell revidierte Zwischenbilanz könne er aber infolge der noch offenen Veranlagungen nicht abgeben. Über die Zulassung als Revisionsexperte bei der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) verfüge er (act. AA 40.20.011 ff.).

2.2 Gemäss dem aus dem Buchhaltungsprogramm ausgedruckten Zwischenabschluss der D._____ GmbH per 12. November 2015 betrug das Kontokorrentguthaben von C._____ gegenüber der Gesellschaft Fr. -727'712.79. Anders ausgedrückt stand der Gesellschaft eine Forderung gegenüber C._____ von Fr. 727'712.79 zu (act. AA 52.10.019).

3. Vor den Schranken des Kantonsgerichts wurde B._____ erneut zur Sache einvernommen. Auf Vorhalt, dass er [im Schreiben vom 12. November 2015 an das Zivilkreisgericht Basel-

Landschaft Ost bzw. der Zwischenbilanz per 6. Oktober 2015] trotz entsprechender Kenntnis verschwiegen habe, dass die D._____ GmbH über genügend Aktiven zur Deckung der Steuerforderung von zirka Fr. 350'000.– verfügt habe, erwiderte B._____, dass dieser Vorhalt berechtigt wäre, wenn er [bei der Erstellung des Schreibens vom 12. November 2015 bzw. der Zwischenbilanz per 6. Oktober 2015] über nachvollziehbare Unterlagen verfügt hätte. Ausserdem gab er an, den Ausdruck aus der Buchhaltung der D._____ GmbH vom 12. November 2015, gemäss welchem C._____ der Gesellschaft über Fr. 700'000.– geschuldet habe, gesehen habe. In diesem Zusammenhang fügte er an, er habe nur gewusst, dass C._____ der Steuerverwaltung viel Geld geschuldet habe und die Steuerforderungen bestritten gewesen seien. Dies sei für ihn aber zweitrangig gewesen, weil er gewusst habe, dass C._____, wenn die Steuerforderungen Bestand hätten, diese aufgrund der gesetzlichen Solidarhaftung bezahlen müsse, was auch geschehen sei. Hinzu komme noch die Nettodividende [von Fr. 169'000.–, welche die D._____ GmbH C._____ geschuldet habe]. Am Schluss kehre sich [die Schuld von C._____ gegenüber der D._____ GmbH] in ein Guthaben von C._____ gegenüber der D._____ GmbH in Höhe von ungefähr Fr. 150'000.– um (Protokoll der kantonsgerichtlichen Verhandlung vom 25. und 27. September 2023 [fortan: Prot. KG] S. 7 ff.).

b. Zivilrechtliche Regeln

1. Die Geschäftsführung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung muss gemäss aArt. 820 Abs. 1 OR i.V.m. aArt. 725 Abs. 2 Satz 1 OR eine Zwischenbilanz erstellen und diese einem zugelassenen Revisor zur Prüfung vorlegen, wenn begründete Besorgnis einer Überschuldung besteht. Ergibt sich aus der Zwischenbilanz, dass die Forderungen der Gesellschaftsgläubiger weder zu Fortführungs- noch zu Veräusserungswerten gedeckt sind, so hat die Geschäftsführung das Gericht zu benachrichtigen, sofern nicht Gesellschaftsgläubiger im Ausmass dieser Unterdeckung im Rang hinter alle anderen Gesellschaftsgläubiger zurücktreten (aArt. 820 Abs. 1 OR i.V.m. aArt. 725 Abs. 2 Satz 2 und 3 OR). Eine Überschuldung im Sinne von aArt. 820 Abs. 1 OR i.V.m. i.V.m. aArt. 725 Abs. 2 OR liegt vor, wenn die Zwischenbilanz ergibt, dass die Forderungen der Gesellschaftsgläubiger weder zu Fortführungs- noch zu Veräusserungswerten gedeckt sind (BGE 131 II 306 E. 4.3.1).

2. Kleinere Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind gemäss Art. 818 Abs. 1 OR i.V.m. Art. 727a Abs. 2-4 OR nicht in jedem Fall verpflichtet, eine Revisionsstelle zu bestimmen (Opting-out). Die gemäss aArt. 820 Abs. 1 OR i.V.m. aArt. 725 Abs. 2 OR geltende Pflicht bei begründeter Besorgnis einer Überschuldung, eine Zwischenbilanz zu erstellen und diese einem zugelassenen Revisor zur Prüfung vorzulegen, gilt auch für Gesellschaften, die über keine Revisionsstelle verfügen. Gesellschaften ohne Revisionsstelle haben also gleichwohl die Zwischenbilanz einem zugelassenen Revisor zur Prüfung vorzulegen. Für dessen Ernennung ist die Geschäftsführung zuständig (vgl. HANDSCHIN, Zürcher Kommentar OR, 3. Aufl. 2018, Art. 725 N 95; PETER/CAVADINI, Commentaire romand CO II, 2. Aufl. 2017, Art. 725 N 42). Die Prüfung durch die Revisionsstelle bezweckt einerseits, die Beschönigung der finanziellen Situation zu verhindern, und andererseits, den gerichtlichen Entscheid über das weitere Vorgehen auf gesicherte

Zahlen abzustützen (Botschaft des Bundesrates zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBl 2004 S. 4037).

c. Würdigung

(i) Objektiver Sachverhalt

1. Gemäss dem aus dem Buchhaltungsprogramm ausgedruckten Zwischenabschluss der D._____ GmbH per 12. November 2015 verfügte die D._____ GmbH über eine Forderung gegenüber C._____ von Fr. 727'712.79. Bei der D._____ GmbH wurde im Jahr 2015 die Führung der Bücher unterlassen. Ausserdem sind auch die elektronischen Daten der Buchhaltung der D._____ GmbH für das Jahr 2015 bei den Akten nicht vorhanden. Diese sollen angeblich wegen einer Computerpanne bei der D._____ GmbH verloren gegangen sein (vgl. act. AA 10.01.049 ff.). Demnach lässt sich gestützt auf die Buchhaltung nicht nachprüfen, ob der Stand des Kontokorrents von C._____ bei der D._____ GmbH am 12. November 2015 tatsächlich bei Fr. -727'712.19 gelegen ist bzw. die D._____ GmbH am 12. November 2015 eine Forderung gegenüber C._____ in Höhe von Fr. 727'712.79 verfügt hat.

2. Vorliegend lässt sich jedoch rekonstruieren, wie hoch der Stand des in Rede stehenden Kontokorrents von C._____ bei der D._____ GmbH am 6. Oktober 2015 gewesen ist. Nachfolgend ist dies näher zu betrachten.

2.1.1 Die Vorinstanz ist mit sorgfältiger Begründung zum Schluss gelangt, dass sich C._____ durch die Veräusserung des Grundstückes Nrn. 1._____ in H._____ mit dem Kaufvertrag vom 3. Februar 2015 von der D._____ GmbH an sich selbst dadurch bereicherte, dass er für das Grundstück einen um Fr. 29'720.- zu tiefen Preis entrichtete und die Teilsumme des Kaufpreises von Fr. 440'500.- am 3. und 20. Februar 2015 mit fingierten Ansprüchen verrechnete (Fall gemäss Anklageziffer 2.2.1). Zwecks Vermeidung unnötiger Wiederholungen kann diesbezüglich für die Einzelheiten auf die betreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden (Urt. SG E. I/2 S. 7 ff.; Art. 82 Abs. 4 StPO). Der Wert des von der D._____ GmbH veräusserten Grundstückes steht in einem offensichtlichen Missverhältnis zur Gegenleistung von C._____ und zur wirtschaftlichen Lage der D._____ GmbH. C._____ hätte der D._____ GmbH für das besagte Grundstück Fr. 1'029'720.- entrichten müssen. C._____ erbrachte der D._____ GmbH jedoch lediglich eine Gegenleistung im Wert von Fr. 559'500.-, indem er die auf dem Grundstück lastende Hypothek ablöste. Im Zusammenhang mit dem Kauf des fraglichen Grundstückes erlangte C._____ folglich einen finanziellen Vorteil von Fr. 470'220.- aus dem Vermögen der D._____ GmbH. Ein rechtmässiger Beschluss der D._____ GmbH für diese Vorteilszuwendung an C._____ liegt nicht vor. Somit ergibt sich, dass sich C._____ durch eine verdeckte Gewinnausschüttung aus dem Vermögen der D._____ GmbH im Umfang von Fr. 470'220.- unrechtmässig bereichert hat. Diese unzulässige Gewinnausschüttung führt gemäss Art. 800 OR i.V.m. aArt. 678 Abs. 2 OR zu einem entsprechenden Rückerstattungsanspruch der D._____ GmbH gegenüber C._____.

2.1.2 Überdies hat die Vorinstanz zutreffend erkannt, dass C._____ zwar die der D._____ GmbH im Zusammenhang mit dem Bauprojekt J._____ 2._____ und 3._____ in K._____ per 31.

Dezember 2014 geschuldeten Fr. 601'433.95 im Umfang seiner per 31. Dezember 2014 bestehenden Kontokorrentforderung gegenüber der D._____ GmbH im Betrag von Fr. 402'476.84 verrechnete, jedoch die nach der Verrechnung gegenüber der D._____ GmbH verbleibende Restschuld von Fr. 198'957.11 im Konkursverfahren verheimlichte (Fall gemäss Anklageziffer 2.2.7). In dieser Hinsicht kann vollumfänglich auf die überzeugenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden (Urt. SG E. I/6 S. 18 ff.; Art. 82 Abs. 4 StPO). Aus dem Vorstehenden folgt fraglos, dass C._____ am 6. Oktober 2015 der D._____ GmbH aus dem Bauprojekt J._____ J. 2._____ und 3._____ in K._____ noch den Restbetrag von Fr. 198'957.11 geschuldet hat.

2.2 Im Weiteren ist nachfolgend zu beurteilen, wie es sich mit dem von B._____ behaupteten Dividendenanspruch von C._____ gegenüber der D._____ GmbH verhält.

2.2.1 Im Zusammenhang mit der erwähnten Dividende gilt es zunächst vor Augen zu führen, dass die D._____ GmbH gemäss ihrer Jahresrechnung 2014 einen Bilanzgewinn bzw. freie Reserven von Fr. 263'170.76 hatte (act. AA 40.50.007). In der Zeit vom 10. bis zum 12. März 2015 beschloss ihr Alleingesellschafter, C._____, sich eine Dividende von Fr. 260'000.– aus dem Vermögen der D._____ GmbH auszuschütten (act. AA 40.05.038).

2.2.2.1 Nach aArt. 798 Abs. 1 OR dürfen Dividenden nur aus dem Bilanzgewinn und aus hierfür gebildeten Reserven ausgerichtet werden. Für den Beschluss über die Dividendenausschüttung ist grundsätzlich die letzte, nicht länger als sechs Monate zurückliegende Bilanz massgebend. Lassen jedoch die Ereignisse des laufenden Geschäftsjahres auf eine Verschlechterung der Finanzlage schliessen, muss zeitnah zur Generalversammlung, anlässlich welcher über die Dividende befunden wird, eine Zwischenbilanz erstellt werden. Eine Dividende darf diesfalls nur beschlossen werden, wenn nach der Zwischenbilanz frei verwendbares Eigenkapital vorhanden ist (vgl. BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 5. Aufl. 2022, S. 1301 N 725).

2.2.2.2 Wie bereits erwähnt, ist davon auszugehen, dass aufgrund der verdeckten Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit der Veräusserung des Grundstückes Nr. 1._____ in H._____ die D._____ GmbH aufgrund von Art. 800 OR i.V.m. aArt. 678 Abs. 2 OR über einen Rückerstattungsanspruch gegenüber C._____ in Höhe von Fr. 470'220.– verfügte. Dieser Rückerstattungsanspruch hätte in einer Zwischenbilanz auf einen Zeitpunkt kurz vor dem in der Zeit vom 10. bis 12. März 2015 gefällten Dividendenbeschluss unter den Aktiven als Forderung nur angesetzt werden dürfen, wenn die wirtschaftliche Ursache für seine Entstehung in der Zeit zwischen dem 1. Januar 2015 und der Errichtung einer Zwischenbilanz gesetzt worden wäre und der Eintritt der übrigen zivilrechtlichen Entstehungsursachen mit Sicherheit zu erwarten gewesen wäre. Voraussetzung für die Aktivierung des Rückerstattungsanspruchs wäre dabei gewesen, dass ein Beschluss der D._____ GmbH zur Geltendmachung des Rückerstattungsanspruches vorgelegen wäre (vgl. WALTER, Verdeckte Gewinnausschüttung und Wettbewerbsverbot, 1998, S. 41). Ein solcher Beschluss ist aber hier nicht gefällt worden. Demgemäss kann die besagte verdeckte Gewinnausschüttung nicht durch einen entsprechenden Rückerstattungsanspruch als kompensiert gelten. Infolgedessen kann nur festgestellt werden, dass die am 3. und 20. Februar 2015 erfolgte verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit dem Verkauf des Grundstückes

Nr. 1._____ in H._____ im Umfang von Fr. 470'220.– die freien Reserven der D._____ GmbH in Höhe von Fr. 263'170.76 vollständig aufgezehrt hat. Nach dieser verdeckten Gewinnausschüttung hat die D._____ GmbH über keine ausschüttbaren Mittel mehr verfügt. Der in der Zeit vom 10. bis 12. März 2015 gefällte Beschluss betreffend die Ausrichtung einer Dividende von brutto Fr. 260'000.– bzw. netto von Fr. 169'000.– aus dem Vermögen der D._____ GmbH ist folglich gemäss aArt. 798 Abs. 1 OR i.V.m. Art. 808c OR i.V.m. Art. 706b Ziff. 3 OR nichtig.

2.2.3 Selbst wenn dem Vorstehenden nicht zu folgen wäre, wäre der in Rede stehende Dividendenbeschluss ebenfalls nichtig, weil die D._____ GmbH bei der Bildung der notwendigen Rückstellung für Steuerforderungen der Jahre 2008-2013 bereits per 31. Dezember 2014 über keine frei verfügbaren Reserven mehr verfügt hat.

2.2.3.1 Rückstellungen zählen neben den Schulden zu den Verbindlichkeiten. Als solche unterliegen sie den allgemeinen Anforderungen für die Bilanzierung von Verbindlichkeiten gemäss Art. 959 Abs. 5 OR, d.h. sie müssen bilanziert werden, wenn sie durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden, ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist und ihre Höhe verlässlich geschätzt werden kann. Gemäss Art. 960e Abs. 2 OR müssen die voraussichtlich erforderlichen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, wenn vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen (Die beiden Bestimmungen sind im Wortlaut nicht aufeinander abgestimmt. Während Art. 959 Abs. 5 OR als Generalnorm für alle Verbindlichkeiten einen in der Vergangenheit bewirkten wahrscheinlichen Mittelabfluss voraussetzt, der in der Höhe verlässlich geschätzt werden kann, wird dieses letzte Element in Art. 960e Abs. 2 und 3 OR nicht genannt. Es gilt dennoch für alle Verbindlichkeiten und daher auch für Rückstellungen; BGE 147 II 209 E. 3.1.2). Nach der Praxis sind Rückstellungen zu erfassen, wenn das Unternehmen aufgrund von Ereignissen in der Vergangenheit davon ausgeht, dass ein Mittelabfluss in Zukunft eintreten wird, dieser Mittelabfluss jedoch in zeitlicher oder in betragsmässiger Hinsicht mit Unsicherheiten behaftet ist. Je nach Grad der Unsicherheit ergeben sich unterschiedliche Behandlungen in der Jahresrechnung. Sind Gläubiger, Betrag und Fälligkeit bekannt, handelt es sich um eine Verbindlichkeit, welche als solche in die Bilanz einzusetzen ist (siehe Art. 959 Abs. 5 OR). Ist das Eintreten der Verpflichtung wenig wahrscheinlich oder kann der Betrag des erwarteten Mittelabflusses unmöglich geschätzt werden, so handelt es sich um eine Eventualverbindlichkeit. Diese ist einzig im Anhang auszuweisen (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 10 OR). „Dazwischen“ liegen bildlich gesprochen die Rückstellungen (STENZ, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2. Aufl. 2019, Art. 960e N 13).

2.2.3.2 Im Revisionsbericht 4._____ vom 30. September 2014 stellte die Steuerverwaltung Basel-Landschaft fest, dass bei der D._____ GmbH der steuerbare Reingewinn in den Jahren 2008–2010 um Fr. 496'182.–, im Jahr 2011 um Fr. 346'355.–, im Jahr 2012 um Fr. 196'654.– und im Jahr 2013 um Fr. 136'580.– zu erhöhen sei. Ebenso gab sie Korrekturen betreffend das steuerbare Kapital in den genannten Jahren bekannt (act. AA 60.09.001 ff.). Weiter wurden die für die Verrechnungssteuern relevanten Aufrechnungen von geldwerten Leistungen in den Jahren 2008–2013 genau aufgeführt (act. AA 60.09.0122 ff.). Dieser Revisionsbericht wurde B._____ als Vertreter der D._____ GmbH am 2. Oktober 2014 zugestellt (act. AA 40.20.025). Aufgrund dessen

war es bereits am 31. Dezember 2014 hinreichend wahrscheinlich, dass von der D._____ GmbH für die Jahre 2008–2013 Nach- und Strafsteuern und Verrechnungssteuern erhoben werden und damit bei dieser Gesellschaft aufgrund von vergangenen Ereignissen ein Mittelabfluss zu erwarten war. Da die betreffenden Steuerforderungen noch nicht rechtskräftig veranlagt waren, stand zwar deren Höhe noch nicht definitiv auf den Franken und Rappen genau fest. Der geschuldete Steuerbetrag konnte jedoch ohne Schwierigkeiten verlässlich geschätzt werden. Im Revisionsbericht 4._____ vom 30. September 2014 legte die Steuerverwaltung Basel-Landschaft nämlich genau dar, um welche Beträge der steuerbare Reingewinn und das steuerbare Kapital der D._____ GmbH in den Jahren 2008–2013 zu korrigieren ist (act. AA 60.09.001 ff.). Fest steht sodann, dass diese Steuerforderungen am 10. März 2015, als die Jahresrechnung 2014 der D._____ GmbH erstellt wurde (act. AA 10.01.003), noch nicht verjährt waren, beträgt doch die Verjährungsfrist bei der Ertragssteuer für Nach- und Strafsteuern zehn Jahre (§ 146 Abs. 2 StG/BL, § 166 Abs. 2 StG/BL, Art. 148 Abs. 1 lit. b DBG, Art. 152 Abs. 1 DBG) sowie die Verjährungsfrist für die Erhebung von hinterzogenen Verrechnungssteuern sieben Jahre (BGer 2C_822/2021 vom 26. Januar 2022 E. 5.1.2). Somit ist gemäss der Berechnung der Steuerverwaltung Basel-Landschaft davon auszugehen, dass bei der Erstellung der Jahresrechnung 2014 der D._____ GmbH offene Steuerforderungen in der Höhe von Fr. 880'100.– bis Fr. 1'141'100.– bestanden (act. AA 59.01.034). In der Bilanz der D._____ GmbH per 31. Dezember 2014 hätte daher aufgrund des Vollständigkeits- und Vorsichtsprinzips (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 2 und 5 OR) eine entsprechende Rückstellung gebildet werden müssen. Erfasst wurde in der Bilanz der D._____ GmbH per 31. Dezember 2014 unter dem Bilanzposten „Passive Rechnungsabgrenzung“ indes nur ein Betrag für Steuerforderungen bis zum Jahr 2014 von Fr. 335'000.– (act. AA 40.50.005, AA 60.07.008). In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass der Ansicht der Vorinstanz nicht gefolgt werden kann, wonach von der D._____ GmbH im Umfang von Fr. 200'000.– unter dem Bilanzposten „Garantearbeiten“ für allfällige Garantien sowie im Umfang von Fr. 100'000.– unter dem Bilanzposten „Passive Rechnungsabgrenzung“ für allfällig noch eintreffende Rechnungen gebildeten Rückstellungen letztlich nicht beansprucht worden seien und daher für Steuerforderungen hätten verwendet werden können. Denn selbst wenn es zutreffen sollte, dass die vorgenannten Rückstellungen schlussendlich nicht in Anspruch genommen wurden, bedeutet dies noch keineswegs, dass die Rückstellungen für Garantiefälle und allfällige Rechnungen am 31. Dezember 2014 nicht notwendig waren. Davon ist umso mehr auszugehen, als die beiden vorgenannten Rückstellungen in der aus dem Buchhaltungsprogramm ausgedruckten Zwischenbilanz der D._____ GmbH per 12. November 2015 weiterhin aufgeführt wurden (act. AA 52.11.019). Waren diese Rückstellungen per 31. Dezember 2014 aber erforderlich, durften die vorerwähnten Rückstellungen nicht für die Steuerforderungen verwendet werden. Dem Gesagten zufolge kann im Ergebnis festgehalten werden, dass in der Bilanz der D._____ GmbH per 31. Dezember 2014 für Steuerforderungen betreffend die Jahre 2008–2013 noch eine zusätzliche Rückstellung von mindestens Fr. 545'100.– hätte vorgenommen werden müssen (Fr. 880'100.– [mindestens erforderliche Rückstellung für Steuerforderungen betreffend die Jahre 2008–2013] - Fr. 335'000.– [„Rückstellung“ für Steuerforderungen bis zum Jahr 2014 unter dem Bilanzposten „Passive Rechnungsabgrenzung“]). Hätte die D._____ GmbH in ihrer Bilanz per 31. Dezember 2014 eine solche Rückstellung eingestellt, hätte ihr Eigenkapital höchstens Fr. –251'929.24 betragen (Fr. 293'170.76 [Eigenkapital gemäss der von der D._____ GmbH erstellten Bilanz 2014] – Fr. 880'100.– [mindestens erforderliche Rückstellung für Steuerforderungen betreffend die Jahre 2008–2013] + Fr. 335'000.– [„Rückstellung“

für Steuerforderungen bis zum Jahr 2014 unter dem Bilanzposten „Passive Rechnungsabgrenzung“]). Daran vermöchte sich auch nichts zu ändern, wenn die Rückstellung für allfällige noch eintreffende Rechnungen in Höhe von Fr. 100'000.– als fiktiv anzusehen wäre (vgl. act. AA 10.01.132). Denn diesfalls wäre das Eigenkapital der D._____ GmbH per 31. Dezember 2014 bei Fr. –151'929.24 gelegen und damit auch negativ gewesen. Nach alledem folgt, dass die D._____ GmbH per 31. Dezember 2014 kein frei verfügbares Eigenkapital aufgewiesen hat. Demnach müsste bereits ohne Abzug des Betrages von Fr. 470'220.– vom Eigenkapital für die verdeckte Gewinnausschüttung vom 3. und 20. Februar 2015 im Zusammenhang mit dem Grundstück Nr. 1._____ in H._____ davon ausgegangen werden, dass bei der D._____ GmbH im Zeitpunkt des fraglichen Dividendenbeschlusses (10.-12. März 2015) kein frei verfügbares Eigenkapital vorhanden und damit dieser Dividendenbeschluss aufgrund von aArt. 798 Abs. 1 OR i.V.m. Art. 808c OR i.V.m. Art. 706b Abs. 3 OR nichtig war.

2.2.4 Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der bei der D._____ GmbH in der Zeit vom 10. bis 12. März 2015 gefällte Dividendenbeschluss nichtig war. Infolgedessen steht fest, dass C._____ keinen entsprechenden Dividendenanspruch gegenüber der D._____ GmbH erworben hat. Der Einwand von B._____, wonach von der in Rede stehenden Forderung der D._____ GmbH gegenüber C._____ ein Dividendenanspruch des Letzteren gegenüber der vorgenannten Gesellschaft von Fr. 169'000.– in Abzug zu bringen sei, geht somit fehl.

2.3 Ferner bleibt zu beurteilen, wie es sich mit dem von B._____ anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung sinngemäss geltend gemachten Vorbringen verhält, wonach C._____ aufgrund der in § 153 StG/BL [und Art. 177 Abs. 1 DBG] statuierten Solidarhaftung mit der D._____ GmbH Fr. 150'000.– bis 160'000.– Steuern bezahlt habe, was von der in Rede stehenden Forderung der D._____ GmbH gegenüber C._____ in Abzug zu bringen sei.

Gemäss § 153 StG/BL und Art. 177 Abs. 1 DBG haftet solidarisch für die hinterzogene Steuer, wer vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftet oder Hilfe leistet, und wer an einer solchen mitwirkt. Dem aufgrund von § 153 StG/BL und Art. 177 Abs. 1 DBG solidarisch haftenden Mitschuldner (Anstifter, Gehilfe oder Vertreter des Steuerpflichtigen) steht in analoger Anwendung der zivilrechtlichen Regeln über die passive Solidarität der Rückgriff auf den Steuerpflichtigen zu, sofern und soweit er die hinterzogenen Steuern bezahlt hat (CHILLÀ, Relation entre contribuable et mandataire en cas de soustraction d'impôt, in: RF 72/2017 S. 184 ff., insb. S. 195). Aufgrund einer Solidarhaftung gemäss § 153 StG/BL und Art. 177 Abs. 1 DBG hat C._____ bis zumindest am 17. November 2017 keine Steuern der D._____ GmbH bezahlt (act. AA 59.01.026 i.V.m. act. AA 62.20.007 und AA 62.20.026). Bereits aufgrund dessen steht fest, dass C._____ an dem hier interessierenden Stichtag vom 6. Oktober 2015 keine Regressansprüche gegenüber der D._____ GmbH erheben konnte. Das sinngemässe Vorbringen von B._____, wonach die Forderung der D._____ GmbH gegenüber C._____ um einen Regressanspruch des Letzteren gegenüber der vorgenannten Gesellschaft in Höhe von Fr. 150'000.– bis Fr. 160'000.– zu reduzieren sei, erweist sich somit nicht als stichhaltig.

2.4 Zusammenfassend ist im Einklang mit der Vorinstanz festzuhalten, dass am 6. Oktober 2015 der D._____ GmbH im Zusammenhang mit dem Bauprojekt K._____ eine Forderung gegenüber C._____ von insgesamt Fr. 198'957.11 zugestanden ist. Zu diesem Zeitpunkt hat C._____ über keine Gegenansprüche gegenüber der D._____ GmbH verfügt.

(ii) Subjektiver Sachverhalt

1. Die Jahresrechnung 2014 der D._____ GmbH ist mit dem Namen B._____ versehen (act. AA 60.07.011 ff.), was zeigt, dass er den Abschluss dieser Jahresrechnung erstellt hat. Auf der Steuererklärung 2014 der D._____ GmbH vom 13. März 2015 wird angeführt, dass Rückfragen an B._____ zu richten seien (act. AA 60.07.001D), was impliziert, dass B._____ diese Steuererklärung ausgefüllt hat. B._____ hat sodann authentisch, konstant und damit glaubhaft eingestanden, den Abschluss der Jahresrechnung 2014 und die Steuererklärung 2014 der D._____ GmbH erstellt zu haben (act. AA 10.01.003, AA 10.01.129 f.). Vor diesem Hintergrund folgt unzweifelhaft, dass B._____ die finanzielle Situation der D._____ GmbH im Jahr 2014 gekannt hat.

2. B._____ hat authentisch, konstant und damit glaubhaft eingestanden, den aus dem Buchhaltungsprogramm ausgedruckten Zwischenabschluss per 12. November 2015 gekannt bzw. bei der Erstellung des Schreibens vom 12. November 2015 an das Zivilkreisgericht teilweise auf diesen abgestellt zu haben (act. AA 10.01.061, Prot. KG S. 8). Dafür, dass B._____ diesen Zwischenabschluss am 12. November 2015 gekannt hat, spricht überdies indiziell, dass B._____ gemäss seiner Stundenaufstellung am 12. November 2015 eine Besprechung betreffend den Konkurs und Status der D._____ GmbH hatte (act. AA 52.10.001). Dem Gesagten zufolge kann festgehalten werden, dass B._____, als er das Schreiben vom 12. November 2015 an das Zivilkreisgericht Basel-Landschaft Ost und die darin enthaltene Zwischenbilanz per 6. Oktober 2014 erstellte, teilweise auf den gleichentags aus dem Buchhaltungsprogramm ausgedruckten Zwischenabschluss der D._____ GmbH per 12. November 2014 abgestellt hat und ihm damit dieser Zwischenabschluss bekannt gewesen ist.

BD. Urkundenfälschung

a. Allgemeines

(i) Objektiver Tatbestand

1. Gemäss Art. 251 Ziff. 1 StGB macht sich strafbar, wer in der Absicht, jemanden am Vermögen oder an andern Rechten zu schädigen oder sich oder einem andern einen unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen (Abs. 1), eine Urkunde fälscht oder verfälscht, die echte Unterschrift oder das echte Handzeichen eines andern zur Herstellung einer unechten Urkunde benützt oder eine rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet oder beurkunden lässt (Abs. 2).

2.1 Die Falschbeurkundung betrifft die Errichtung einer echten, aber unwahren Urkunde, bei welcher der wirkliche und der in der Urkunde enthaltene Sachverhalt nicht übereinstimmen. Die Falschbeurkundung erfordert eine qualifizierte schriftliche Lüge. Eine solche wird nur angenommen, wenn dem Schriftstück eine erhöhte Glaubwürdigkeit zukommt und der Adressat ihm daher ein besonderes Vertrauen entgegenbringt (BGE 142 IV 119 E. 2.1; 138 IV 130 E. 2.1).

Art. 110 Abs. 4 StGB definiert Urkunden als Schriften, die bestimmt und geeignet sind, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen.

Eine Falschbeurkundung ist auch bei Urkunden gegeben, bei denen alle Angaben korrekt sind, jedoch die Erwähnung wichtiger Tatsachen unterlassen und dadurch ein irreführendes Bild der Realität vermitteln (BGE 115 IV 225 E. 2d).

2.2 Die kaufmännische Buchführung und ihre Bestandteile (Belege, Bücher, Buchhaltungsauszüge über Einzelkonten, Bilanzen oder Erfolgsrechnungen) sind kraft Gesetzes (Art. 957 ff. OR) bestimmt und geeignet, Tatsachen von rechtlich erheblicher Bedeutung zu beweisen. Eine falsche Buchung erfüllt den Tatbestand der Falschbeurkundung, wenn sie ein falsches Gesamtbild der Buchführung zeichnet und dabei Buchungsvorschriften und -grundsätze verletzt, die errichtet worden sind, um die Wahrheit der Erklärung zu gewährleisten. Solche Grundsätze werden in den gesetzlichen Bestimmungen über die ordnungsgemässe Rechnungslegung in Art. 958a ff. OR aufgestellt, die den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen (BGE 141 IV 369 E. 7.1). Eine falsche Buchung erfüllt den Tatbestand der Falschbeurkundung, wenn sie ein falsches Gesamtbild der Buchführung zeichnet und dabei Buchungsvorschriften und -grundsätze verletzt, die errichtet worden sind, um die Wahrheit der Erklärung zu gewährleisten. Solche Grundsätze werden namentlich in den gesetzlichen Bestimmungen über die ordnungsgemässe Rechnungslegung in Art. 958a ff. OR aufgestellt, die den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen. Gemäss ständiger Praxis kommt der kaufmännischen Buchführung hinsichtlich der in ihr aufgezeichneten wirtschaftlichen Sachverhalte erhöhte Glaubwürdigkeit zu (BGE 141 IV 369 E. 7.1).

2.3.1 Gesetzlich nicht vorgeschriebenen Zwischenabschlüssen kann je nach Kontext ihrer Verwendung eine erhöhte Glaubwürdigkeit zukommen (KINZER, Commentaire romand CP II, 1. Aufl. 2017, Art. 251 N 92). Bei Unternehmenskäufen ist die Erstellung von Zwischenabschlüssen für die Ermittlung des Kaufpreises üblich, wenn der Bilanzstichtag des letzten Jahresabschlusses bereits längere Zeit zurückliegt oder seit der letzten Bilanz Änderungen in der Vermögenslage eingetreten sind. Ein Zwischenabschluss hat nach den gleichen Grundsätzen wie der Jahresabschluss zu erfolgen und muss ein vollständiges Bild der finanziellen Lage des Unternehmens zu einem bestimmten Zeitpunkt vermitteln. Entsprechend darf ein Dritter auf dessen Richtigkeit vertrauen. Einem im Kontext mit einem Unternehmenskauf verwendeten Zwischenabschluss wird daher nach der Rechtsprechung eine erhöhte Glaubwürdigkeit zuerkannt (BGer 6B_541/2011 et al. vom 18. Oktober 2011 E. 4.4; 6B_827/2010 vom 24. Januar 2011 E. 2.3.5).

2.3.2 Wenn bei einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung begründete Besorgnis einer Überschuldung besteht, muss von Gesetzes wegen eine Zwischenbilanz erstellt und diese einem zugelassenen Revisor zur Prüfung vorgelegt werden. Ergibt sich aus der Zwischenbilanz, dass die Forderungen der Gesellschaftsgläubiger weder zu Fortführungs- noch zu Veräusserungswerten gedeckt sind, so hat die Geschäftsführung das Gericht zu benachrichtigen, sofern nicht Gesellschaftsgläubiger im Ausmass dieser Unterdeckung im Rang hinter alle anderen Gesellschaftsgläubiger zurücktreten (aArt. 820 Abs. 1 OR i.V.m. aArt. 725 Abs. 2 OR). Eine Zwischenbilanz ist nach denselben Prinzipien wie der Jahresabschluss zu erstellen und muss die finanzielle Lage

des Unternehmens am betreffenden Stichtag wahrheitsgemäss wiedergeben. Demnach darf das Konkursgericht auf dessen Richtigkeit vertrauen. Einer im Rahmen einer Überschuldungsanzeige nach aArt. 820 Abs. 1 OR i.V.m. aArt. 725 Abs. 2 OR dem Konkursgericht eingereichten Zwischenbilanz ist folglich eine erhöhte Glaubwürdigkeit zuzusprechen.

(ii) Subjektiver Tatbestand

1. Der subjektive Tatbestand der Urkundenfälschung verlangt Vorsatz hinsichtlich aller objektiven Tatbestandsmerkmale, wobei Eventualvorsatz genügt. Mithin muss sich der Täter im Sinne einer Laienbewertung bewusst sein, dass es sich um eine Urkunde handelt, und er muss wissen, dass deren Inhalt nicht der Wahrheit entspricht. Ausserdem ist vorausgesetzt, dass er die Urkunde als echt bzw. wahr verwenden (lassen) wollte oder dies zumindest in Kauf nahm, was wiederum Täuschungsabsicht verlangt (BGE 141 IV 369 E. 7.4; 135 IV 12 E. 2.2; OGer ZH SB200163 vom 23. März 2022 E. III/2.1).

2.1 Vorsätzlich begeht ein Verbrechen oder Vergehen, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt. Vorsätzlich handelt bereits, wer die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt (Art. 12 Abs. 2 StGB; vgl. auch BGE 133 IV 1 E. 4.1, 9 E. 4.1; 131 IV 1 E. 2.2; 130 IV 58). Nach ständiger Rechtsprechung ist Eventualvorsatz gegeben, wenn der Täter mit der Tatbestandsverwirklichung rechnet, aber dennoch handelt, weil er den Erfolg für den Fall seines Eintritts in Kauf nimmt und sich mit ihm abfindet, mag er ihm auch unerwünscht sein (BGE 147 IV 439 E. 7.3.1).

2.2 Fahrlässig begeht ein Verbrechen oder Vergehen, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Art. 12 Abs. 3 StGB). Ein Verhalten ist sorgfaltswidrig, wenn der Täter zum Zeitpunkt der Tat aufgrund der Umstände sowie seiner Kenntnisse und Fähigkeiten die damit bewirkte Gefährdung der Rechtsgüter des Opfers hätte erkennen können und müssen und wenn er zugleich die Grenzen des erlaubten Risikos überschritten hat (BGE 143 IV 138 E. 2.1; 135 IV 56 E. 2.1; 133 IV 158 E. 5.1).

2.3 Die Abgrenzung zwischen Eventualvorsatz und bewusster Fahrlässigkeit kann im Einzelfall schwierig sein. Sowohl der eventualvorsätzlich als auch der bewusst fahrlässig handelnde Täter wissen um die Möglichkeit des Erfolgseintritts bzw. um das Risiko der Tatbestandsverwirklichung. Hinsichtlich der Wissensseite stimmen somit beide Erscheinungsformen des subjektiven Tatbestandes überein. Unterschiede bestehen jedoch beim Willensmoment. Der bewusst fahrlässig handelnde Täter vertraut (aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit) darauf, dass der von ihm als möglich vorausgesehene Erfolg nicht eintreten, das Risiko der Tatbestandserfüllung sich mithin nicht verwirklichen werde. Demgegenüber nimmt der eventualvorsätzlich handelnde Täter den Eintritt des als möglich erkannten Erfolges ernst, rechnet mit ihm und findet sich mit ihm ab. Wer den Erfolg dergestalt in Kauf nimmt, „will“ ihn im Sinne von Art. 12 Abs. 2 StGB. Nicht erforderlich ist, dass er den Erfolg „billigt“. Ob der Täter die Tatbestandsverwirklichung in diesem Sinne in Kauf genommen hat, muss das Gericht – bei Fehlen eines Geständnisses des Beschuldigten –

aufgrund der Umstände entscheiden. Dazu gehören die Grösse des dem Täter bekannten Risikos der Tatbestandsverwirklichung, die Schwere der Sorgfaltspflichtverletzung, die Beweggründe des Täters und die Art der Tathandlung. Je grösser die Wahrscheinlichkeit der Tatbestandsverwirklichung ist und je schwerer die Sorgfaltspflichtverletzung wiegt, desto näher liegt die Schlussfolgerung, der Täter habe die Tatbestandsverwirklichung in Kauf genommen. Das Gericht darf vom Wissen des Täters auf den Willen schliessen, wenn sich dem Täter der Eintritt des Erfolges als so wahrscheinlich aufdrängte, dass die Bereitschaft, ihn als Folge hinzunehmen, vernünftigerweise nur als Inkaufnahme des Erfolges ausgelegt werden kann (BGE 147 IV 439 E. 7.3.1; 133 IV 9 E. 4.1).

3. Verlangt wird weiter, dass der Täter in der Absicht handelt, jemanden am Vermögen oder an andern Rechten zu schädigen oder sich oder einem andern einen unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen (Art. 251 Ziff. 1 Abs. 1 StGB; BGer 6B_1270/2021 vom 2. Juni 2022 E. 4.1.5, nicht publ. in: BGE 148 IV 288). Bei Art. 251 Ziff. 1 StGB handelt es sich um ein abstraktes Gefährdungsdelikt. Als unrechtmässiger Vorteil genügt grundsätzlich jede Besserstellung. Dessen Rechtswidrigkeit kann sich aus dem Gesetz, dem verfolgten Ziel oder den eingesetzten Mitteln ergeben; es kann daher allein aus der Tatsache abgeleitet werden, dass der Täter auf eine Fälschung zurückgreift (BGer 6B_441/2016 vom 29. März 2017 E. 6.2; 6B_367/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 4.4 nicht publ. in: BGE 133 IV 303; CJ GE AARP/135/2022 vom 5. Mai 2022 E. 2.3.3).

b. Subsumption

(i) Objektiver Tatbestand

1. Die D._____ GmbH unterstand zwar gemäss Erklärung der Geschäftsführung vom 27. März 2008 keiner ordentlichen Revision und verzichtete auf eine eingeschränkte Revision (act. AA 40.01.001). Wie bereits in Erwägung II/B/BC/b dargelegt, musste gleichwohl die Zwischenbilanz der D._____ GmbH per 6. Oktober 2015 einem zugelassenen Revisor zur Prüfung vorlegt werden. B._____ hat als Revisor in dem mit Schreiben vom 12. November 2015 an das Zivilkreisgericht Basel-Landschaft Ost eingereichten Zwischenbilanz der D._____ GmbH per 6. Oktober 2015 festgestellt, dass die vorgenannte Gesellschaft Aktiven zu Veräusserungswerten von Fr. 20'725.- ([Guthaben auf Bankkonten] bei der E._____bank und F._____bank von Fr. 5'660.-, Guthaben gegenüber Dritten von Fr. 4'582.- und E._____ -Anteilscheine [im Wert] von Fr. 10'483.-), Passiven von Fr. 368'076.- (Schulden gegenüber Dritten von Fr. 18'076.- und noch nicht veranlagte Steuerschulden von ca. Fr. 350'000.-) und einen Passivenüberschuss von zirka Fr. 350'000.- aufgewiesen hat. Diese Bestätigung entspricht einer nach den Regeln von aArt. 820 Abs. 1 OR i.V.m. aArt. 725 Abs. 2 Satz 1 OR von einem Revisor geprüften Zwischenbilanz. Diese geniesst im Rechtsverkehr spezielles Vertrauen und erhöhte Glaubwürdigkeit, da das Gericht als Adressatin auf die fachkundig erstellte Bescheinigung in aller Regel ohne Weiteres vertrauen darf. B._____ ist ausserdem als Aussteller der Bestätigung als Garant der Erklärung aus dem besagten Schreiben ersichtlich. Damit ist die Zwischenbilanz per 6. Oktober 2015 bestimmt und geeignet, rechtserhebliche Tatsachen zu beweisen, und bildet daher eine Urkunde im Sinne des Gesetzes. Daran vermag auch nichts zu ändern, dass B._____ seine Einschätzung wegen der noch nicht veranlagten Nach- und Strafsteuern als provisorischen Status der D._____ GmbH zu Veräusserungswerten per 6. Oktober 2015 bezeichnete. In der Zwischenbilanz der

D._____ GmbH per 6. Oktober 2015 stellte B._____ unter den Passiven den Posten „Steuerschulden noch nicht veranlagt“ mit zirka Fr. 350'000.– ein und bildete damit faktisch eine Rückstellung für die fraglichen Steuerforderungen. Angesichts des Umstands, dass gemäss dieser Zwischenbilanz ohne die Rückstellung für die Steuerforderungen lediglich ein Aktivenüberschuss von Fr. 2'649.– bestanden hätte, konnte der Betrachter der Zwischenbilanz grundsätzlich nur schliessen, dass sich an der festgestellten Überschuldung der D._____ GmbH per 6. Oktober 2015 nichts ändern würde, wenn die definitive Festsetzung der Nach- und Strafsteuer etwas vom Betrag der faktischen Rückstellung für Steuerschulden abweichen würde. Sodann ist zu beachten, dass B._____ in Bezug auf die in der Zwischenbilanz per 12. November 2015 aufgeführten Aktiven keinen Vorbehalt anbrachte, weshalb der Betrachter der Zwischenbilanz darauf vertrauen durfte, dass die Aktiven ausnahmslos und in vollem Umfang zu Veräusserungswerten angegeben wurden. Unter diesen Umständen steht fest, dass durch die Zwischenbilanz trotz der Bezeichnung als „provisorischer“ Status zu Veräusserungswerten per 6. Oktober 2015 eine abstrakte Gefährdung des Vertrauens in den Urkundenbeweis geschaffen wurde und das von B._____ verfasste Schreiben vom 12. November 2015 bzw. die vom Letzteren erstellte Zwischenbilanz per 6. Oktober 2015 bestimmt und geeignet war, die rechtserhebliche Tatsache des Nichtvorhandenseins von namhaften Aktiven bzw. Nichtvorhandenseins einer Forderung der D._____ GmbH gegenüber C._____ sowie die Überschuldung der D._____ GmbH zu erstellen und folglich Urkundenqualität hat. Dies zeigt sich auch dadurch, dass die Präsidentin des Zivilkreisgerichts Basel-Landschaft Ost mit Verfügung vom 10. Dezember 2015 gestützt auf die am 15. Oktober 2015 hinterlegte Bilanz der D._____ GmbH (recte wohl: die Zwischenbilanz der D._____ GmbH per 6. Oktober 2015) den Konkurs über die genannte Gesellschaft eröffnete und mit Verfügung vom 6. Januar 2016 mangels Aktiven gemäss Art. 230 SchKG einstellte (act. AA 40.05.110, AA 40.20.007).

2. Die Zwischenbilanz der D._____ GmbH per 6. Oktober 2015 war unwahr. In dieser Zwischenbilanz wurden lediglich Aktiven der D._____ GmbH von Fr. 20'725.– ([Guthaben auf Bankkonten] bei der E._____bank und der F._____bank von Fr. 5'660.–, Guthaben bei Dritten von Fr. 4'582.– und E._____ -Anteilscheine [im Wert] von Fr. 10'483.–) aufgeführt. Dabei wurde verschwiegen, dass eine Forderung der D._____ GmbH gegenüber C._____ von Fr. 198'957.11 bestand. Im Übrigen ist im Zusammenhang mit den Aktiven der D._____ GmbH zwar zu beachten, dass in der Zwischenbilanz per 6. Oktober 2015 unter den Aktiven 25 Anteilsscheine der E._____bank im Wert von Fr. 10'483.– aufgeführt wurden, die bereits am 3. Juli 2015 ohne Gegenleistung an die I._____ -GmbH übertragen worden waren. Dies ändert jedoch nichts daran, dass in dieser Zwischenbilanz die in Rede stehende Forderung von Fr. 198'957.11 verschwiegen und damit – selbst wenn hiervon der Wert der 25 Anteilsscheine der E._____bank abgezogen würde – nur ein Bruchteil des Aktivenvermögens ausgewiesen wurde und damit die Zwischenbilanz unwahr war.

3. Indem B._____ in der mit dem Schreiben vom 12. November 2015 eingereichten Zwischenbilanz der D._____ GmbH per 6. Oktober 2015, in welcher er wahrheitswidrig die beträchtliche Forderung der Letzteren gegenüber der C._____ nicht aufführte, verwirklichte er die objektiven Merkmale der Falschbeurkundung. Der objektive Tatbestand der Urkundenfälschung ist somit erfüllt.

(ii) Subjektiver Tatbestand

1.1 Gemäss dem Beweisergebnis war B._____ aufgrund des von ihm vorgenommenen Abschlusses der Jahresrechnung 2014 und der Erstellung der Steuererklärung 2014 der D._____ GmbH mit der finanziellen Lage der Letzteren vertraut. Im Jahr 2014 wirtschaftete die D._____ GmbH profitabel und verfügte Ende des Jahres über Aktiven von knapp Fr. 2'000'000.-. Gemäss der von B._____ per 6. Oktober 2015 erstellten Zwischenbilanz stand die D._____ GmbH plötzlich als nahezu ohne Aktiven da. Unter diesen Umständen hätte B._____ als Revisor die finanzielle Entwicklung der D._____ GmbH innerhalb der letzten rund neun Monaten kritisch hinterfragen müssen. Er wäre gehalten gewesen, zu prüfen, ob die Gesellschaft, wie dies in der Praxis durchaus vorkommt, vor der Konkursanmeldung allenfalls ausgehöhlt worden ist. Hinzu kommt, dass B._____ gemäss dem Beweisergebnis den aus dem Buchhaltungsprogramm ausgedruckten Zwischenabschluss der D._____ GmbH per 12. November 2015 kannte. Dabei handelt es sich um eine detaillierte Zwischenbilanz mit allen notwendigen Angaben, wie sie üblicherweise von Buchhaltungsprogrammen erzeugt wird. In dieser Zwischenbilanz wurde unter den Passiven das Kontokorrent C._____ mit Fr. -727'712.19 aufgeführt, was bedeutete, dass der D._____ GmbH eine Forderung gegenüber C._____ in der Höhe von Fr. 727'712.19 zustand. Als dipl. Wirtschaftsprüfer mit einer langjährigen beruflichen Erfahrung hätte B._____ aufgrund dieser Zwischenbilanz per 12. November 2015 realisieren müssen, dass die im der aus dem Buchhaltungsprogramm ausgedruckten Zwischenbilanz per 12. November 2015 aufgeführten Aktiven der D._____ GmbH ein Vielfaches des von ihm in der Zwischenbilanz per 6. Oktober 2015 bescheinigten Betrages von Fr. 20'725.- ausmachten. Der im Zwischenabschluss per 12. November 2015 ausgewiesene Stand des Kontokorrents C._____ legt klar nahe, dass am 6. Oktober 2015 eine beträchtliche Forderung der D._____ GmbH gegenüber C._____ bestanden haben dürfte. B._____ wäre als Fachmann zu einer genaueren Überprüfung des Aktivenbestandes der D._____ GmbH per 6. Oktober 2015 ohne Weiteres in der Lage gewesen. B._____ muss entgegengehalten werden, dass er trotz der dargestellten untrüglichen Anzeichen, dass die D._____ GmbH gegenüber C._____ über eine beträchtliche Forderung verfügen dürfte, bewusst davon abgesehen hat, die finanzielle Lage der D._____ GmbH und insbesondere den Bestand der in Rede stehenden Forderung der D._____ GmbH gegenüber C._____ genauer festzustellen. Wer sich bewusst dafür entscheidet, etwas nicht zu wissen, der kann sich nicht darauf berufen, dass die Tatbestandsverwirklichung für ihn nicht voraussehbar war (BGE 135 IV 12 E. 2.3.1). Vor dem Hintergrund des Dargestellten kann nichts Anderes geschlossen werden, als dass B._____ um die Unrichtigkeit der im Zwischenabschluss der D._____ GmbH per 6. Oktober 2015 bescheinigten Überschuldung der Letzteren zumindest hätte wissen können.

1.2 Indem B._____ als dipl. Wirtschaftsprüfer, obwohl die in der aus dem Buchhaltungsprogramm ausgedruckten Zwischenbilanz der D._____ GmbH per 12. November 2015 aufgeführte Forderung der Letzteren gegenüber C._____ von Fr. 727'712.19 das Vorhandensein einer solchen auch per 6. Oktober 2015 nahelegte, ohne nähere Abklärungen in der von ihm mit Schreiben vom 12. November 2015 dem Zivilkreisgericht Basel-Landschaft Ost eingereichten Zwischenbilanz der D._____ GmbH per 6. Oktober 2015 keine Forderung der Letzteren gegenüber C._____ auführte, verletzte er seine Sorgfaltspflichten sehr schwer. Bei der Vornahme der notwendigen Prüfungen hätte er als dipl. Wirtschaftsprüfer ohne Weiteres feststellen müssen, dass die

D._____ GmbH am 6. Oktober 2015 über eine Forderung gegenüber C._____ von Fr. 198'957.11 verfügte. Aufgrund der Einreichung des Schreibens vom 12. November 2015 mit der besagten Zwischenbilanz beim Zivilkreisgericht Basel-Landschaft Ost war das Risiko der Tatbestandsverwirklichung sehr hoch. Der Beweggrund von B._____ kann nur darin gelegen sein, den Zugriff der Konkursgläubiger auf die Forderung der D._____ GmbH gegenüber C._____ zu verhindern sowie C._____ nicht zu brüskieren und damit die Aussicht auf weitere entgeltliche Aufträge von C._____ nicht zu gefährden. Wegen dieser rein pekuniären Interessen ignorierte B._____ sämtliche Warnzeichen und verfasste ohne nähere Abklärung das fragliche Schreiben vom 12. November 2015 bzw. die genannte Zwischenbilanz per 6. Oktober 2015. Unter diesen Umständen kann nur geschlossen werden, dass B._____ zumindest in Kauf genommen hat, dass die Zwischenbilanz der D._____ GmbH per 6. Oktober 2015 nicht der Wirklichkeit entspricht und das Zivilkreisgericht Basel-Landschaft Ost bzw. die Konkursgläubiger dadurch über die finanziellen Verhältnisse der D._____ GmbH getäuscht werden. Damit ist zumindest Eventualvorsatz gegeben.

2. Aufgrund der in der Zwischenbilanz der D._____ GmbH per 6. Oktober 2015 dargestellten Überschuldung musste B._____ damit rechnen, dass die Befriedigung der Konkursgläubiger im Umfang der verheimlichten Forderung der D._____ GmbH gegenüber C._____ in Umfang von Fr. 198'957.11 ausbleiben könnte. Damit nahm er eine Schädigung der Konkursgläubiger zumindest in Kauf. Gleichzeitig muss er es zumindest für möglich gehalten haben, dass dadurch C._____ unrechtmässig bereichert werden könnte. Weiter muss sich B._____ bewusst gewesen sein, dass sein Verhalten der Aufrechterhaltung der Kundenbeziehung mit C._____ dient und er dadurch letztlich auch sich selbst rechtswidrig besserstellen könnte. Damit ist erstellt, dass B._____ zumindest in der Eventualabsicht gehandelt hat, Dritte zu schädigen sowie für sich und einen anderen einen unrechtmässigen Vorteil zu erlangen.

3. Dem Gesagten zufolge hat B._____ den subjektiven Tatbestand der Urkundenfälschung erfüllt.

(iii) Fazit

Durch sein Verhalten hat B._____ im Zusammenhang mit dem Schreiben vom 12. November 2015 an das Zivilkreisgericht Basel-Landschaft Ost sowohl in objektiver wie auch in subjektiver Hinsicht den Tatbestand der Urkundenfälschung verwirklicht, weshalb er im Anklagepunkt 2.5.2 der Urkundenfälschung im Sinne von Art. 251 Ziff. 1 StGB schuldig zu erklären ist, begangen am 12. November 2015.

III. STRAFE

A. Anwendbares Recht

(...)

B. Allgemeines

BA. Grundlagen der Strafzumessung / Begründungsanforderungen

Die Strafe ist innerhalb des anwendbaren Strafrahmens nach dem Verschulden des Täters zu bemessen, wobei das Gericht auch das Vorleben und die persönlichen Verhältnisse sowie die Wirkung der Strafe auf das Leben des Täters berücksichtigt (Art. 47 Abs. 1 StGB). Das Verschulden wird nach der Schwere der Verletzung oder Gefährdung des betroffenen Rechtsgutes, nach der Verwerflichkeit des Handelns, den Beweggründen und Zielen des Täters sowie danach bestimmt, wie weit der Täter nach den inneren und äusseren Umständen in der Lage war, die Gefährdung oder Verletzung zu vermeiden (Art. 47 Abs. 2 StGB). Dabei ist zwischen Tat- und Täterkomponenten zu unterscheiden (SIMMLER/SELMAN, in: Graf [Hrsg.], StGB Annotierter Kommentar, 2020, Art. 47 N 1; BGE 135 IV 137 E. 5.4; 129 IV 6 E. 6; 118 IV 21 E. 2b; 117 IV 112 E. 1). Bei der Tatkomponente sind das Ausmass des Erfolges, die Art und Weise der Herbeiführung dieses Erfolges, die Willensrichtung, mit welcher der Täter gehandelt hat, und die Beweggründe der beschuldigten Person zu beachten. Die Täterkomponente umfasst das Vorleben, die persönlichen Verhältnisse, das Verhalten nach der Tat und im Strafverfahren, die Strafeempfindlichkeit sowie weitere strafmindernde und strafferhöhende Aspekte (BGE 149 IV 217 E. 1.1; 141 IV 61 E. 6.1.1 f., publ. in: Die Praxis 104/2015 Nr. 68; BStGer CA.2022.28 vom 12. Mai 2023 E. 1.1). Das Gericht hat die für die Zumessung der Strafe erheblichen Umstände und deren Gewichtung in der Urteilsbegründung festzuhalten (Art. 50 StGB). Insbesondere hat es die objektive Tatschwere im Rahmen einer Skala denkbarer Abstufungen nach Schweregrad (ausserordentlich schwer, sehr schwer, schwer, eher schwer, beträchtlich, mittel, keinesfalls leicht, nicht mehr leicht, noch leicht, eher leicht, leicht, sehr leicht) zu nennen und anzugeben, ob die Tatschwere aufgrund der subjektiven Beurteilung reduziert, bestätigt oder erhöht wird (HÜRLIMANN/VESELY, Redaktion des Strafurteils, 2023, S. 92 ff.; BGE 136 IV 55 E. 5.7; KGer BL 460 21 237 vom 30. Mai 2022 E. III/A; 460 21 184 vom 1. Februar 2022 E. 7.1/g).

BB. Wahl der Sanktionsart

Nach aArt. 41 StGB kann das Gericht auf eine vollziehbare Freiheitsstrafe von weniger als sechs Monaten nur erkennen, wenn die Voraussetzungen für eine bedingte Strafe (aArt. 42 Abs. 1 StGB) nicht gegeben sind und zu erwarten ist, dass eine Geldstrafe oder gemeinnützige Arbeit nicht vollzogen werden kann (Abs. 1). Es hat diese Strafform näher zu begründen (Abs. 2). Nach dem Prinzip der Verhältnismässigkeit soll bei alternativ zur Verfügung stehenden Sanktionen im Regelfall diejenige gewählt werden, die weniger stark in die persönliche Freiheit des Betroffenen eingreift bzw. die ihn am wenigsten hart trifft. Im Vordergrund steht daher auch bei Strafen von sechs Monaten bis zu einem Jahr die Geldstrafe als gegenüber der Freiheitsstrafe mildere Sanktion (BGE 138 IV 120 E. 5.2; 134 IV 97 E. 4.2.2, 82 E. 4.1). Mit aArt. 41 StGB hat der Gesetzgeber für Strafen unter sechs Monaten eine gesetzliche Prioritätsordnung zugunsten nicht freiheitsentziehender Sanktionen eingeführt (BGE 134 IV 82 E. 4.1).

C. Strafrahmen

Urkundenfälschung ist gemäss Art. 251 Ziff. 1 StGB mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe zu sanktionieren. Es sind keine Gründe ersichtlich, die für das Verlassen dieses Strafrahmens sprechen würden.

D. Tatkomponenten

DA. Objektives Tatverschulden

a. Gefährdung des betroffenen Rechtsgutes

1. Bei der Urkundenfälschung handelt es sich um ein abstraktes Gefährdungsdelikt (BGE 129 IV 53 E. 3.2). Geschütztes Rechtsgut ist das besondere Vertrauen, das im Rechtsverkehr einer Urkunde als Beweismittel entgegengebracht wird (BGE 148 IV 170 E. 3.5.1; 140 IV 155 E. 3.3.3). Somit ist bei der Bestimmung des tatbestandsmässigen Erfolges das Ausmass der Gefährdung des erwähnten Rechtsgutes relevant (MATHYS, Leitfaden Strafzumessung, 2. Aufl. 2019, S. 41 N 98).

2. B._____ wies in der von ihm zuhanden des Zivilkreisgerichts erstellten Zwischenbilanz der D._____ GmbH per 6. Oktober 2015 eine Forderung der Gesellschaft gegenüber C._____ von Fr. 198'957.11 nicht aus. Damit bewirkte er eine erhebliche Gefährdung der Interessen der Konkursgläubiger. Das Ausmass des Taterfolges muss als beachtlich bezeichnet werden.

b. Art der Tatausführung bzw. Verwerflichkeit des Handelns

1. Die Art der Tatausführung ist die Realisierung des bei der Tat aufgewendeten Willens und daher im Bereich des Handlungsunwertes ein wesentlicher Strafzumessungsfaktor (SCHÄFER/SANDER/VAN GEMMERN, Praxis der Strafzumessung, 6. Aufl. 2017, S. 224 N 631). Bei der Urkundenfälschung betreffend die Erstellung einer Jahresrechnung können die mehr oder weniger raffinierte Art der Fälschung einer Jahresrechnung bedeutsam sein (vgl. SCHÄFER/SANDER/VAN GEMMERN, a.a.O., S. 227 N 638).

2. B._____ verfasste am 12. November 2015 das fragliche Schreiben an das Zivilkreisgericht, welches die Zwischenbilanz der D._____ GmbH per 6. Oktober 2015 enthielt. Die Ausführung der Tat an sich war eher leicht und erforderte keinen besonderen Aufwand. Mit seinem Verhalten legte er eine gewisse kriminelle Energie an den Tag.

DB. Subjektives Tatverschulden

B._____ handelte mindestens eventualvorsätzlich und aus rein egoistischen Motiven. Das Handeln mit Eventualvorsatz wirkt sich strafmindernd aus. Vorliegend ist jedoch zu beachten, dass je grösser das dem Täter bekannte Risiko der Tatbestandsverwirklichung ist, desto weniger reduziert sich das Verschulden. Desgleichen wirkt sich die Sorgfaltspflichtverletzung aus: Je schwerer sie wiegt, desto weniger wird das Verschulden herabgesetzt. Ebenso reduziert sich das Verschulden in aller Regel nur noch leicht, wenn niedrige Beweggründe und eine verwerfliche Art der Tathandlung vorliegen (MATHYS, a.a.O., S. 92 N 250). Wie bereits ausgeführt, muss B._____ eine

sehr schwere Sorgfaltspflichtverletzung angelastet werden und war das Risiko der Tatbestandsverwirklichung sehr hoch. Überdies handelte er aus rein pekuniären Gründen und damit niederen Motiven. Die eventualvorsätzliche Tatbegehung ist daher nur leicht strafmindernd zu veranschlagen. Deliktsimmanent und daher strafzumessungsneutral sind hingegen die egoistischen Beweggründe zu werten. Äussere oder innere Umstände, welche es B._____ verunmöglicht hätten, sich rechtskonform zu verhalten, sind nicht ersichtlich.

DC. Fazit Tatkomponente

Im Einklang mit der Vorinstanz ist das Verschulden von B._____ als noch leicht zu qualifizieren. Hierfür erscheint eine Einsatzstrafe von 100 Strafeinheiten als tatangemessen.

E. Täterkomponenten

EA. Werdegang und persönliche Verhältnisse

Bezüglich des Werdeganges und der persönlichen Verhältnisse von B._____ kann auf die zutreffenden Ausführungen im vorinstanzlichen Urteil verwiesen werden (Urt. SG E. III/4.3 S. 41 f., Art. 82 Abs. 4 StPO). Aus dem Werdegang und den persönlichen Verhältnissen lassen sich keine strafzumessungsrelevanten Faktoren ableiten.

EB. Vorstrafen

B._____ weist keine Vorstrafen auf, was keine Auswirkungen auf die Strafzumessung zeitigt (vgl. dazu BGE 136 IV 1 E. 2.6.4).

EC. Nachtatverhalten

B._____ ist nicht geständig. Echte Reue oder Einsicht hat er nicht gezeigt. Dies wirkt sich strafzumessungsneutral aus.

ED. Strafempfindlichkeit

1. Indirekte Folgen einer Straftat, wie der mögliche Verlust der beruflichen Existenz als berufsrechtliche Folge einer Straftat, können bei der Strafzumessung eine Rolle spielen (vgl. BGer 6B_1112/2014 vom 9. Juli 2015 E. 5.3; QUELOZ/MANTELLI-RODRIGUEZ, Commentaire romand CP I, 2. Aufl. 2021, Art. 47 N 93; SCHÄFER/SANDER/VAN GEMMERN, a.a.O., S. 266 N 738).

2. Anlässlich der erstinstanzlichen Verhandlung machte B._____ geltend, dass er im Falle einer Verurteilung voraussichtlich gewisse Zulassungsbewilligungen des SECO für Personalvermittlung und -verleih verlieren werde. (...). Vor den Schranken des Kantonsgerichts bestätigte B._____ diese Aussage grundsätzlich. Ergänzend führte er aus, beruflich liege sein Schwerpunkt in der Steuerberatung. Die Wirtschaftsprüfung sei für ihn ein Nebengebiet (Prot. KG S. 6). Da B._____ demnach zur Hauptsache als Steuerberater arbeitet, sind diese Bewilligungen des SECO für ihn eher von untergeordneter Bedeutung. Aufgrund eines allfälligen Verlustes dieser Bewilligungen als Folge einer Verurteilung sind keine einschneidenden wirtschaftlichen Konsequenzen für B._____ zu erwarten. Davon ist umso mehr auszugehen, als dass der heute 78-

jährige B._____ bereits im ordentlichen Pensionsalter steht und daher eine persönliche Betroffenheit durch einen allfälligen Verlust der fraglichen Bewilligungen ohnehin als reduziert anzusehen ist. Unter den dargestellten Umständen lässt sich eine erhöhte Strafempfindlichkeit nicht ausmachen.

EE. Fazit Täterkomponenten / Strafe nach Berücksichtigung der Tat- und Täterkomponenten

Die Täterkomponenten wirken sich strafzumessungsneutral aus. Somit ist die Strafe für die Urkundenfälschung aufgrund der Tat- und Täterkomponenten auf 100 Strafeinheiten festzulegen.

F. Verletzung des Beschleunigungsgebotes

FA. Allgemeines

1. Das Beschleunigungsgebot gemäss Art. 6 Abs. 1 EMRK und Art. 29 Abs. 1 BV verleiht dem Einzelnen den Anspruch, dass über eine gegen ihn erhobene strafrechtliche Anklage innerhalb angemessener Frist verhandelt und entschieden wird. Art. 5 Abs. 1 StPO verpflichtet die zuständigen Behörden, Strafverfahren unverzüglich an die Hand zu nehmen und sie ohne unbegründete Verzögerung zum Abschluss zu bringen. Der Beschuldigte soll nicht unnötig den Belastungen eines Strafverfahrens ausgesetzt sein (BGE 133 IV 158 E. 8; 124 I 139 E. 2a). Gegenstand der Prüfung, ob ein Verfahren zu lange gedauert hat, ist das Verfahren in seiner Gesamtheit. Die Zeitspanne, deren Angemessenheit zu beurteilen ist, beginnt mit der offiziellen amtlichen Mitteilung der zuständigen Behörde an den Betroffenen, dass ihm die Begehung einer Straftat vorgeworfen werde. Von diesem Zeitpunkt der Bekanntgabe des Schuldvorwurfes an ist der Betroffene dem Druck und den Belastungen strafprozessualer Verfolgungsmassnahmen ausgesetzt. Die Zeitspanne endet mit dem letzten Entscheid, der in der Sache ergeht (BGE 117 IV 124 E. 3; BGer 6B_448/2011 vom 27. Juli 2012 E. 7.3).

2. Eine Verletzung des Beschleunigungsgebotes ist in zweierlei Hinsicht möglich: Zum einen durch eine (zeitweise) prozessordnungswidrige Untätigkeit der Strafverfolgungsorgane. Zum anderen können sich einzelne bedenkliche, für sich genommen aber noch hinnehmbare Prozessverläufe zu einer Verletzung des Beschleunigungsgebotes addieren (BAUMANN, Der Beschleunigungsgrundsatz im Strafverfahren, 2011, S. 89 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des EGMR, S. 36 und S. 93; BGE 124 I 139 E. 2c). Bestimmte Zeitgrenzen, die, wenn sie überschritten sind, ohne Weiteres eine Verletzung von Art. 6 EMRK bewirken, sind vom Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte nicht festgelegt worden. Jedoch kann eine besonders lange Verfahrensdauer ein Anhaltspunkt für eine Verletzung des Beschleunigungsgebotes bilden (BGE 119 Ib 311 E. 5b; KGer BL 460 20 24 vom 16. Dezember 2022 III/A/AC/d/(i)).

FB. Konkrete Beurteilung

Im vorliegenden Fall werden längere Bearbeitungslücken während des Verfahrens weder geltend gemacht noch sind solche ersichtlich. Es fragt sich indes, ob das Verfahren insgesamt überlang gedauert hat. B._____ nahm mit Erhalt der Mitteilung der Staatsanwaltschaft vom 22. September 2017 betreffend die Eröffnung eines Strafverfahrens erstmals Kenntnis davon, dass gegen ihn ein Strafverfahren geführt wird (act. PD B._____ 02.02.001). Von diesem Zeitpunkt an bis zur

Einreichung der Anklage beim Strafgericht am 13. Mai 2020 sind rund zweizweidrittel Jahre bzw. bis zum heutigen Urteil rund sechs Jahre verstrichen. Das Vorverfahren umfasst umgerechnet 4'957 Aktenseiten, das Verfahren des Strafgerichts 400 Aktenseiten und jenes des Kantonsgerichts rund 100 Aktenseiten, was insgesamt rund elf Bundesordnern entspricht. Das Strafverfahren richtet sich gegen zwei Beschuldigte. Der untersuchte Sachverhalt hat sich ausschliesslich im Inland abgespielt und einen wirtschaftsstrafrechtlichen Fall von durchschnittlicher Komplexität betroffen. Vor diesem Hintergrund muss die Gesamtdauer des Verfahrens als klar zu lang bezeichnet werden. Demnach muss festgestellt werden, dass das Beschleunigungsgebot erheblich verletzt worden ist. Zwecks Kompensation dieser Verletzung des Beschleunigungsgebotes erachtet es das Kantonsgericht als angemessen, die Strafe um einen Zehntel, d.h. konkret um zehn Strafeinheiten zu reduzieren.

G. Strafmass und Strafart

1. In Würdigung der Tat- und Täterkomponenten sowie der Verletzung des Beschleunigungsgebotes erweisen sich die bereits vorinstanzlich ausgesprochenen 90 Strafeinheiten als angemessen.

2. Wie noch zu zeigen sein wird, sind die Voraussetzungen für den bedingten Strafvollzug gegeben (siehe Erwägung III/H/HB). Demnach ist aufgrund der Höhe der Strafe eine Geldstrafe auszufällen. Da sich die wirtschaftlichen Verhältnisse von B._____ nicht verändert haben (Prot. KG S. 7), bleibt es bei der von der Vorinstanz auf Fr. 140.– festgelegten Tagessatzhöhe (Urt. SG E. III/4.4; Art. 82 Abs. 4 StPO).

H. Vollzug

HA. Allgemeines

(...)

HB. Konkrete Beurteilung

B._____ ist nicht vorbestraft und hat sich seit dem heute zu beurteilenden Vorfall – mithin seit beinahe acht Jahren – wohlverhalten. Daher ist offenkundig nicht davon auszugehen, er werde in Zukunft erneut straffällig. Somit fällt die Legalprognose nicht negativ aus und ist ihm der bedingte Vollzug zu gewähren. Die Probezeit ist angesichts des Zeitablaufes seit der Tatbegehung auf das Minimum von zwei Jahren festzulegen.

I. Ergebnis

B._____ ist zu einer bedingt vollziehbaren Geldstrafe von 90 Tagessätzen zu je Fr. 140.–, bei einer Probezeit von zwei Jahren, zu verurteilen.

IV. KOSTEN UND ENTSCHÄDIGUNG

(...)

Demnach wird erkannt:

://: I. Das Urteil des Strafgerichts Basel-Landschaft vom 20. April 2022, auszugsweise lautend:

„II. B._____

1. a) B._____ wird der Urkundenfälschung schuldig erklärt und verurteilt

zu einer bedingt vollziehbaren Geldstrafe von 90 Tagessätzen zu je CHF 140.-,

bei einer Probezeit von 2 Jahren,

in Anwendung von Art. 251 Ziff. 1 StGB, aArt. 34 StGB, aArt. 42 Abs. 1 StGB, Art. 44 Abs. 1 StGB sowie Art. 6 Abs. 1 EMRK.

b) B._____ wird von der Anklage der Gläubigerschädigung durch Vermögensminderung, teilweise begangen als Gehilfe oder Anstifter, sowie von der Anklage der Urkundenfälschung im Fall von Ziff. 2.3 der Anklageschrift freigesprochen.

2. (...)

3. a) Die B._____ betreffenden Verfahrenskosten bestehen aus den Kosten des Vorverfahrens von CHF 7'661.30 und der anteiligen Gerichtsgebühr von CHF 3'000.-.

B._____ trägt in Anwendung von Art. 426 Abs. 1 StPO 20 % der ihn betreffenden Verfahrenskosten. 80 % dieser Verfahrenskosten gehen zu Lasten des Staates.

(...)

b) Die Kosten des amtlichen Verteidigers von B._____, Advokat Dr. M. Aeberli, in Höhe von

Rechnungsbetrag CHF 5'218.95

Honorar HV/Nachb.:

13.75 Std. à CHF 200.- + 7.7 % MwSt. CHF 2'961.75

Total **CHF 8'180.70**

(sämtliche Kosten nach Anklageerhebung) werden aus der Gerichtskasse entrichtet.

B._____ wird dazu verpflichtet, 20 % der Verteidigungskosten an die Gerichtskasse zurückzuzahlen (Art. 135 Abs. 4 lit. a StPO). 80 % der Verteidigungskosten gehen zu Lasten des Staates.

- c) Der Antrag auf Ausrichtung einer Entschädigung gemäss Art. 429 Abs. 1 StPO an B._____ wird abgewiesen.“*

wird in Abweisung der Berufung von B._____ in den rechtskräftigen Dispositiv-Ziffern II/1.b), 2, 3.a) Absatz 1, 3.b) Absatz 1 und 3.c) sowie in den Dispositiv-Ziffern II/1.a), 3.a) Absatz 2 und 3.b) Absatz 2 unverändert als Bestandteil dieses Urteils erklärt.

- II.** Die Kosten des zweitinstanzlichen Verfahrens von total Fr. 3'100.– (bestehend aus einer Urteilsgebühr von Fr. 3'000.– und Auslagen von pauschal Fr. 100.–) werden B._____ auferlegt.
- III.** B._____ wird für das zweitinstanzliche Verfahren keine Entschädigung aus der Staatskasse ausgerichtet.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber

Stephan Gass

Stefan Steinemann

(Dieser Entscheid ist rechtskräftig.)