

## **Kurzgutachten im Auftrag der Stadtkanzlei Olten**

# **Rechnungslegung 2011 Olten: Einhaltung von gesetzlichen und sach- lichen Informationspflichten gegenüber dem Parlament**

**Zürcher Hochschule für Angewandte Wissenschaften  
School of Management and Law  
Institut für Verwaltungs-Management IVM**

Prof. Dr. Andreas Bergmann, Leiter Public Sector

Dr. Philipp Sieber, Stv. Leiter Business Law

Dr. Iris Rauskala, Leiterin Fachstelle Public Financial Management

Sandro Fuchs, MSc

März 2015

## Inhaltsverzeichnis

1. Ausgangslage.....	3
2. Zielsetzung .....	4
3. Vorgehen .....	5
4. Zugrundeliegende Regelwerke und Bestimmungen.....	6
4.1 Gesetzliche Grundlagen für die Rechnungslegung der Stadt Olten .....	6
4.2 Grundsätze des Rechnungswesens nach HRM1 .....	6
4.3 Grundsätze des Rechnungswesens für die solothurnischen Gemeinden.....	7
4.4 Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung .....	8
4.5 Ermittlung des Steuerertrags unter HRM81 .....	8
4.6 Ermittlung des Steuerertrags unter HRM2.....	9
4.7 Ermittlung des Steuerertrags in der Stadt Olten .....	9
4.8 Mechanismus der Steuerabgrenzungen .....	9
5. Grundsätze einer ordnungsgemässen Rechnungslegung insbesondere in Bezug auf Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit .....	11
5.1 Sachverhalt nach GPK Bericht .....	11
5.2 Sachverhalt aus dem Gesichtspunkt der Bilanzwahrheit.....	11
5.3 Sachverhalt aus dem Gesichtspunkt der Bilanzklarheit.....	12
5.4 Sachverhalt aus dem Gesichtspunkt der Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung ...	12
5.5 Zwischenfazit .....	13
6. Tatsächliche finanzielle Lage .....	14
6.1 Wahrheitsgetreue Übersicht nach HRM1 .....	14
6.2 Tatsächliche Vermögenslage nach HRM2.....	14
6.3 True and Fair View nach IPSAS .....	15
6.4 Zwischenfazit .....	15
7. „Schönung der Rechnung 2011“ als strafrechtliches oder zivilrechtliches Vergehen....	17
7.1 Massgebliche Rechtsgrundlagen .....	17
7.2 Amtsmissbrauch (Art. 312 StGB).....	17
7.3 Ungetreue Amtsführung (Art. 314 StGB) .....	18
7.4 Urkundenfälschung im Amt (Art. 317 StGB) .....	18
7.5 Haftung für Schaden, disziplinarische Verantwortlichkeit, zivilrechtliche Haftung ..	21
7.6 Fazit .....	21
8. Zusammenfassung.....	22
8.1 Erfüllt die Kommunikation des Stadtrates über die nachträglich erfolgte Auflösung von CHF 5.5 Mio. aus der Steuervorbezugsreserve zugunsten der Rechnung 2011 die Grundsätze einer ordnungsgemässen Rechnungslegung (insbesondere in Bezug auf Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit)? .....	22
8.2 Vermittelte die Kommunikation des Stadtrates über die Rechnung 2011 dem für die Rechnungslegung zuständigen Parlament eine genügend klare und vollständige Entscheidungsgrundlage über die tatsächliche finanzielle Lage der Stadt Olten? .....	22
8.3 Ist die von der Geschäftsprüfungskommission kritisierte „Schönung der Rechnung 2011“ strafrechtlich oder zivilrechtlich ein potenziell relevantes Vergehen? ...	23
9. Quellenangaben .....	24

## 1. Ausgangslage

Die Finanzlage der Stadt Olten hat sich in den letzten Jahren substantiell verschlechtert. Als primärer Grund kann stark reduzierte Steuereinnahmen von Seiten der grössten Steuerzahlerin der Stadt, der Alpiq AG, angeführt werden. Diese nachhaltig ausgebliebenen Steuererträge belasten das Budget der Stadt Olten bis heute. Zur Glättung der Ergebnisse wurden seit 2011 regelmässig „Steuervorbezugsreserven“ aufgelöst.

Im Zentrum des Interesses steht die Kommunikation und Präsentation der Jahresrechnung 2011. Eine Untersuchung der Geschäftsprüfungskommission (GPK) des Oltener Gemeindeparlaments hinterfragt, ob die im Jahr 2011 präsentierte Rechnung die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde korrekt widerspiegelte und ob der Umgang mit der erwähnten Steuervorbezugsreserve richtig erfolgte. Gemäss Abschlussbericht (August 2014) ist es aus Sicht GPK nicht nachweisbar, ob die im Jahr präsentierte Jahresrechnung 2011 – und insbesondere die damit verbundene Kommunikation – eine genügend klare und vollständige Entscheidungsgrundlage über die tatsächliche finanzielle Lage der Stadt Olten vermittelt. Unter dem Strich schliesst die GPK aus ihren Untersuchungen, dass die Budgetierungen und Rechnungsabschlüsse jeweils gemäss geltenden Regeln erfolgten und sich insbesondere keine Hinweise auf strafrechtliche Relevanz des Geschehenen ergeben.

Das Gemeindeparlament hat sich mit Sitzung vom 25. September 2014 entschieden, die oben kurz skizzierten Fragen zu Informationspflicht, Rechnungslegung und strafrechtlicher Relevanz erneut, im Rahmen eines externen Gutachtens, zu untersuchen (vgl. Ziff. 2). Dieses Gutachten soll dem Parlament als weitere Entscheidungsgrundlage dienen, ob aufgrund der von der GPK ermittelten Abläufe und Verantwortlichkeiten zusätzliche Massnahmen notwendig sind, wie beispielsweise der Einsatz einer Parlamentarischen Untersuchungskommission (PUK).

## 2. Zielsetzung

Das Parlamentsbüro des Gemeindeparlamentes der Stadt Olten möchte die Einhaltung der gesetzlichen und sachlichen Informationspflichten des Stadtrates bezüglich der Berichterstattung über das Rechnungsjahr 2011 im Rahmen eines externen Gutachtens abklären lassen. Neben einer allgemeinen Würdigung der Informationstätigkeit des Stadtrates im Zusammenhang mit der Budgetierung und der Rechnungslegung in den Jahren 2010 bis 2012 stehen dabei drei konkrete Fragestellungen im Vordergrund:

1. Erfüllt die Kommunikation des Stadtrates über die nachträglich erfolgte Auflösung von CHF 5.5 Mio. aus der Steuervorbezugsreserve zugunsten der Rechnung 2011 die Grundsätze einer ordnungsgemässen Rechnungslegung (insbesondere in Bezug auf Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit)?
2. Vermittelte die Kommunikation des Stadtrates über die Rechnung 2011 dem für die Rechnungslegung zuständigen Parlament eine genügend klare und vollständige Entscheidungsgrundlage über die tatsächliche finanzielle Lage der Stadt Olten?
3. Ist die von der Geschäftsprüfungskommission kritisierte „Schönung der Rechnung 2011“ strafrechtlich oder zivilrechtlich ein potenziell relevantes Vergehen?

### 3. Vorgehen

Folgende Grundlagen dienen als Basis zur Beurteilung der Fragestellungen.

1. Gesetzliche Vorschriften zur Rechnungslegung der Stadt Olten;
2. Gemeindegesetz (GG) des Kantons Solothurns, Stand 1.1.2010;
3. Jahresrechnungen 2011 bis 2013 der Stadt Olten;
4. Schlussbericht der GPK vom August 2014: „Untersuchung der Abläufe und Verantwortlichkeiten bei der Entstehung der aktuellen finanziellen Situation der Stadt Olten“.

Sofern sich aus den gesetzlichen Bestimmungen zur Rechnungslegung Interpretationsspielräume ergeben, wird auf die Rechnungslegungsmodelle der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren in folgender hierarchischer Reihenfolge abgestützt:

1. Harmonisiertes Rechnungsmodell 1 (HRM1) aus dem Jahr 1981;
2. Harmonisiertes Rechnungsmodell 2 (HRM2) aus dem Jahr 2008 (Umsetzung bis spätestens 2018).

Durch den Stadtschreiber Markus Dietler wurden auf Anfrage folgende Unterlagen zur Kommunikation des Stadtrats zur Verfügung gestellt:

- die Parlamentsvorlage inkl. Voten an der öffentlichen Parlamentssitzung;
- das entsprechende Mediencommuniqué.

Für die genaue Beurteilung des Sachverhalts konnte in folgende, teilweise nicht öffentlich zugängliche und damit vertrauliche Unterlagen Einblick genommen werden:

- Chronologie der Aussagen verantwortlicher Personen (Schlussbericht, S. 6);
- Schreiben GPK vom 24.2.2014 und Antwortschreiben des Stadtrats (Schlussbericht, S. 6 und 8);
- Schreiben GPK vom 23.4.2014 und Antwortschreiben des Stadtrats (Schlussbericht, S. 6 und 8);
- Protokollierung der mündlichen Ausführungen des Finanzverwalters Urs Tanner vor der GPK am 21.5.2014 (Schlussbericht, S. 8);
- Interpellation Rudolf Moor und Antwort des Stadtrats darauf (Schlussbericht, S. 8 und Anhang 1).

## 4. Zugrundeliegende Regelwerke und Bestimmungen

### 4.1 Gesetzliche Grundlagen für die Rechnungslegung der Stadt Olten

Die Gemeindeordnung der Einwohnergemeinde der Stadt Olten (111) verweist unter Art. 72 Finanzreglement darauf, dass für die Führung des Gemeindehaushalts das Gemeindegesetz gilt.

Im Band 1 der Handbücher Rechnungswesen der solothurnischen Gemeinden (Kanton Solothurn, 2010) wird das durch die Gemeinden anzuwendende Modell näher beschrieben. Es gilt für die Einwohner-, Bürger und Kirchengemeinden sowie für die Zweckverbände und die zweckverbandsähnlichen Körperschaften. In Kapitel 2 des Bands I werden die folgenden Hauptmerkmale des Rechnungsmodells genannt:

- für den Bürger: u.a. einen transparenten Ausweis des Rechnungsergebnisses
- für die Behörden: u.a. eine Entscheidungsgrundlage für eine sparsame und wirtschaftliche Haushaltsführung und die Grundlage für eine Beurteilung der finanziellen Lage aufgrund von Finanzkennzahlen
- für die Verwaltung: u.a. aussagekräftige Informationen für Bürger und Behörden (Kanton Solothurn, 2010, Abschnitt 2: Rechnungsmodell).

Das Handbuch der solothurnischen Gemeinden findet seine Grundlage im Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte, Band I und II, herausgegeben von der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, Ausgabe 1981.

Damit legen die Gemeinden des Kantons Solothurn und mit ihnen auch die Stadt Olten ihre Rechnung auf Grundlage von HRM1 – oder aufgrund des Erscheinungsjahres auch HRM81 (im Weiteren jedoch HRM1).

Für die Gemeinden des Kantons Solothurn ist mit dem neuen Gemeindegesetz die Umstellung auf HRM2, vorerst ab 2016, geplant.

### 4.2 Grundsätze des Rechnungswesens nach HRM1

Das HRM 1 ist eindeutig der Doppik, also einer periodengerechten Darstellung verpflichtet. Das HRM 1 verwendet in diesem Zusammenhang den Begriff Soll-Prinzip, der dem englischen Begriff accrual entspricht. Das HRM 1 unterscheidet in vollständiger Übereinstimmung mit der wirtschaftlichen Sichtweise<sup>1</sup> zwischen

---

<sup>1</sup> Im Rahmen des Rechnungswesens wird grundsätzlich zwischen zwei Arten der Rechnungslegung unterschieden, der sogenannten Kameralistik (engl. cash accounting) und der sogenannten Doppik (engl. accrual accounting). Während beim cash accounting ausschliesslich geldwirksame Vorgänge, d.h. Ein- und Auszahlungen, verbucht werden, findet beim accrual accounting die Verbuchung im Zeitpunkt des Entstehens von Forderungen oder Verpflichtungen statt, unabhängig davon, ob der Geldfluss bereits stattfindet oder noch nicht. Man verwendet im accrual accounting die Begriffe Ertrag und Aufwand, um deutlich zu machen, dass im Unterschied zu den Begriffen Ein- oder Auszahlungen nicht zwingend ein Geldfluss, sondern vielmehr ein Wertzufluss oder Wertverzehr stattfindet. Die Doppik (accrual accounting) bezweckt eine wirtschaftlich periodengerechte Verbuchung von Fluss- und Bestandesgrössen. Neben Ertrag und

Ertrag und Aufwand einerseits und Einzahlungen und Auszahlungen andererseits. Es macht in Rz 411 deutlich, dass die Laufende Rechnung den Wertzufluss (Ertrag) bzw. -verzehr (Aufwand) und ausdrücklich nicht den Geldfluss aufzeigt.

Im Mustergesetz für den Finanzhaushalt nach HRM1 finden sich in Art. 9 die folgenden Bestimmungen zu den Grundsätzen der Rechnungsführung nach HRM1:

- Abs. 1 führt aus, dass die Rechnungsführung eine *klare, vollständige und wahrheitsgetreue Übersicht über den Haushalt, das Vermögen und die Schulden* vermittelt. Zu diesem Zweck werden die *Finanzplanung, der Voranschlag, die Bestandesrechnung, die Verwaltungsrechnung, die Verpflichtungskreditkontrolle und die Finanzstatistik* geführt.
- Abs. 2 führt die folgenden Grundsätze auf: *Jährlichkeit, Vollständigkeit, Klarheit, Genauigkeit, Wahrheit, Brutto- und Sollverbuchung sowie qualitative, quantitative und zeitliche Bindung der im Voranschlag eingestellten Beträge und Vorherigkeit des Voranschlags.*

Unter „Klarheit“ ist die verständliche, eindeutige Bezeichnung der Abschnitte und Konten zu verstehen (Rz 1036). „Wahrheit“ wird mit Ausnahme der Nennung der für einen mit dem Prinzip zu vereinbarenden Voranschlag bzw. einer solchen Rechnung zu führenden Instrumente nicht näher definiert.

### 4.3 Grundsätze des Rechnungswesens für die solothurnischen Gemeinden

Im Gemeindegesetz des Kantons Solothurn ist in § 137 Abs. 1 geregelt, dass das Rechnungswesen eine „klare, vollständige und wahrheitsgetreue Übersicht über den Finanzhaushalt“ vermittelt.

Abs. 2 lit b ergänzt, dass die Gemeinden zu diesem Zweck den Voranschlag und die Jahresrechnung nach dem vom Departement festgelegten Rechnungsmodell zu erstellen haben.

Im Band 2 des Handbuchs für die solothurnischen Gemeinden werden im Kapitel 4: Finanzhaushalt- und Rechnungsgrundsätze die Grundsätze der Haushaltsführung, des Rechnungswesens und die Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung beschrieben (Kanton Solothurn, 2006).

- Als Grundsätze der Haushaltsführung werden die *Gesetzmassigkeit, das Haushaltsgleichgewicht, die Sparsamkeit, die Wirtschaftlichkeit, die Versursacherfinanzierung und das Verbot der Zweckbindung von Gemeindesteuern* genannt.
- Als Grundsätze des Rechnungswesens für die Rechnungsführung gelten: *Jährlichkeit, Vollständigkeit, Genauigkeit, Klarheit, Wahrheit, Bewertungen, Periodizität/Abgrenzung, Bruttoverbuchungsprinzip, Bruttokreditprinzip, Sollprinzip, Qualitative Bindung, Quantitative Bindung, Zeitliche Bindung, Vorherigkeit,*

---

Aufwand sind deshalb auch Vermögen, Verpflichtungen sowie als Residualgrösse das Eigenkapital periodengerecht auszuweisen.

Für die Klärung der Frage 1 des vorliegenden Gutachtens sind zunächst die die Begriffe der Klarheit und Wahrheit zu erörtern. Diese Prinzipien werden im Band 2 der Handbücher näher beschrieben:

- Klarheit: *Übersichtliche Darstellung, sachgerechte Gliederung des Vorschlages und der Rechnung* nach dem vom Departement des Innern vorgeschriebene Kontenplan (Handbuch Band 1: Kontenplan). *Verständliche, eindeutige Bezeichnung der Konten, Einhaltung des Bruttoverbuchungsprinzips* (Kanton Solothurn, 2006, S. 32).
- Wahrheit: Formelle und materielle Bilanzwahrheit der Bestandes- und der Verwaltungsrechnung.

Die formelle Bilanzwahrheit umfasst einerseits die rechnerische Richtigkeit der Jahresrechnung einschliesslich sämtlicher Buchungsbelege, Hilfsrechnungen und Exceltabellen sowie andererseits die Abstimmung der Belege, Inventare und der Konten mit der Jahresrechnung.

Die materielle Bilanzwahrheit verlangt, dass die in der Jahresrechnung aufgeführten Bestände und Vorgänge auch *tatsächlich existent* sind und der *Gemeinde gehören*. Es dürfen *keine fiktiven Posten* ausgewiesen werden (Kanton Solothurn, 2006, S. 32).

#### 4.4 Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung

Neben den Grundsätzen des Rechnungswesens werden im Handbuch des Rechnungswesens, Band 2, noch Grundsätze der Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung genannt (Kanton Solothurn, 2006, S. 33f). Diese werden in formelle und materielle Grundsätze unterschieden und führen in materieller Hinsicht das folgende Beispiel auf:

- Keine Unregelmässigkeiten durch *unwahre, irreführende oder verschleierte Tatbestände*

#### 4.5 Ermittlung des Steuerertrags unter HRM81

Unter HRM81 sind die Steuererträge eines Rechnungsjahres (= Kalenderjahr) mindestens nach dem Sollprinzip zu verbuchen, das heisst im Augenblick der Rechnungsstellung. Daraus lässt sich ableiten, dass der gemäss Sollprinzip ermittelte Steuerertrag nicht vollumfänglich dem Ansatz einer periodengerechten Verbuchung entspricht. Einerseits deshalb, weil er insbesondere auf provisorische – und somit mutmassliche – Rechnungen auf Basis historischer Indikatoren (z.B. Steuerfaktoren gemäss letzter definitiv veranlagter Rechnung bzw. eingereicher Steuererklärung) abstützt. Zudem ist im Sollprinzip nicht gelöst, dass periodenfremde Steuererträge, resultierend aus definitiven Veranlagungen früherer Steuerperioden, verbucht werden. Somit kann der gemäss Sollprinzip ermittelte Steuerertrag für ein Kalenderjahr wesentlich von dem tatsächlichen, periodengerechten Steuerertrag abweichen, beispielsweise dann, wenn sich die wirtschaftlichen Verhältnisse der Steuersubjekte zwischen den Kalenderjahren substantiell verändern.

#### 4.6 Ermittlung des Steuerertrags unter HRM2

- **Sollprinzip:** Auch unter HRM2 ist das Sollprinzip entsprechend anwendbar. Weil sich das Sollprinzip unter HRM2 in keiner Weise vom Pendant unter HRM81 unterscheidet, kann an dieser Stelle auf den vorherigen Abschnitt verwiesen werden, wo das Sollprinzip detailliert beschrieben wird.
- **Steuerabgrenzungsprinzip:** Im Gegensatz zum Sollprinzip zielt das Steuerabgrenzungsprinzip auf eine periodengerechte Ermittlung des Steuerertrages ab. Entsprechend soll für ein Kalender- bzw. Rechnungsjahr der tatsächlich erwartete Steuerertrag mittels statistischer Methoden geschätzt werden.

Nach diesem Prinzip werden die im Rechnungsjahr gestellten provisorischen Rechnungen um einen prozentualen Zuschlag, namentlich den erwarteten Steuernach- und Rückträgen aufaddiert. Grundsätzlich soll mit dem Steuerabgrenzungsprinzip der Steuerertrag periodengerecht, das heisst kongruent für das jeweilige Rechnungsjahr, ermittelt werden. Das Problem besteht indes darin, dass der Steuerertrag im Wesentlichen auf Schätzungen beruht, weil zum gegebenen Rechnungsabschluss noch keine definitiven Einschätzungen für die vergangene Steuer- bzw. Rechnungsperiode vorliegen. Erfahrungsgemäss beinhaltet dieser Prozess ein gewisses Mass an Schätzungsunsicherheit, insbesondere in den ersten Anwendungsjahren, bis entsprechende Erfahrungen gesammelt und die Korrekturparameter richtig adjustiert sind (Schaltegger/Weder, 2010).

#### 4.7 Ermittlung des Steuerertrags in der Stadt Olten

Im Band 2 des Handbuchs des Rechnungswesens der solothurnischen Gemeinden befasst sich Abschnitt 5.1.7 mit der Budgetierung des Steuerertrags. Der Steuerertrag der juristischen Personen sind individuell abzuschätzen und zu budgetieren (Kanton Solothurn, 2006, S. 40).

In Hinblick auf die baldige Umstellung auf HRM2 weist der Regierungsratsbeschluss Nr. 2012/1739 vom 27. August 2012 unter Abschnitt 2: Ergebnisse Umsetzungs-konzept darauf hin, dass bei der Steuerabgrenzung auf das unter HRM2 vorgeschlagene Steuerabgrenzungsprinzip verzichtet wird und dagegen weiterhin das bereits heute gängige Sollprinzip in einer ausgeweiteten Form zur Anwendung kommen soll. Das Prinzip zur Ermittlung der Steuererträge in der Stadt Olten ist und bleibt damit das Sollprinzip.

#### 4.8 Mechanismus der Steuerabgrenzungen

Für die Abgrenzungen der Steuern gilt es bis anhin zu unterscheiden zwischen:

- der Steuervorbezugsreserve im Fremdkapital (Konto 2003.99) und
- der Steuerausgleichsreserve im Eigenkapital (Konto 2390.04).

Bei der Steuervorbezugsreserve handelt es sich um eine Schwankungsreserve, welche zum Ausgleich von Fehleinschätzungen in der Periodenabgrenzung verwendet wird. Der Ertrag für das Rechnungsjahr muss wegen der Gegenwartsbesteuerung immer abgeschätzt bzw. abgegrenzt werden, da die ausgestellten Vorbezugsrechnungen nur provisorisch sind. Eine Differenz zwischen den auf

der Grundlage des Vorjahres verrechneten provisorischen Steuerrechnungen und den erst zu einem späteren Zeitpunkt definitiven Steuerrechnungen besteht also immer. Zum Zeitpunkt des Jahresabschlusses liegen praktisch keine gesicherten Angaben im Sinne der Steuerveranlagung vor. Für die Ermittlung des Steuerbetrags im Rechnungsjahr ist man deshalb auf Hochrechnungen angewiesen (Olten, div. Verwaltungsberichte). Zuweisung in die bzw. Entnahme aus der Steuervorbezugsreserve erfolgen im Rahmen des Jahresabschlusses mit der Abgrenzung durch den Finanzverwalter (Olten GPK, 2014, Fn 3).

Dem Charakter nach ist die Steuervorbezugsreserve also mit einer Rückstellung zum Ausgleich von Steuerschwankungen zu vergleichen und nicht mit einer Reserve im Eigenkapital, da es zum Zeitpunkt der Bildung der Abgrenzungen noch nicht bekannt ist, ob es sich bei den Beträgen tatsächlich um Eigenkapital handelt. Dies ist auch der Unterschied zur Ausgleichsreserve.

Die Einlage in die Ausgleichsreserve erfolgt bei Überschüssen auf Antrag des Stadtrates durch das Gemeindeparlament (Olten GPK, 2014, Fn 3).

## 5. Grundsätze einer ordnungsgemässen Rechnungslegung insbesondere in Bezug auf Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit

Die erste Frage, die im Rahmen dieses Kurzgutachtens zu klären ist, befasst sich damit, ob bei der Kommunikation des Stadtrates über die nachträglich erfolgte Auflösung aus der Steuervorbezugsreserve die Grundsätze einer ordnungsgemässen Rechnungslegung erfüllt wurden:

***Erfüllt die Kommunikation des Stadtrates über die nachträglich erfolgte Auflösung von CHF 5.5 Mio. aus der Steuervorbezugsreserve zugunsten der Rechnung 2011 die Grundsätze einer ordnungsgemässen Rechnungslegung (insbesondere in Bezug auf Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit)?***

### 5.1 Sachverhalt nach GPK Bericht

Dem Bericht der GPK ist im Zusammenhang mit der Rechnung 2011 zu entnehmen, dass im Herbst 2011 durch den damaligen Finanzverwalter eine Information über die beträchtlichen Steuerausfälle von Seiten der Firma Alpiq im Jahr 2011 kam. Auch für das Jahr 2012 müsse man mit beträchtlichen Ausfällen rechnen, ein Teil dieser könne aber durch andere juristische Personen kompensiert werden. Ab 2013 sei bei Alpiq wieder mit Steuerzahlungen wie in durchschnittlichen Jahren zu rechnen. Weiter: „Die nachfolgenden Gremien (Stadtrat, Rechnungsprüfungs-kommission, GPK und Parlament) haben in dieser Sache nicht genügen nachgehakt.“ (GPK, 2014, S. 8)

„In der Rechnung 2011 betrug die Steuererträge juristischer Personen effektiv nur 27,9 Mio. Franken. Im Nachgang zum Steuerabschluss wurden 5.5 Mio. Franken Steuervorbezugsreserve durch den damaligen Finanzverwalter aufgelöst und als Ertrag gutgeschrieben.“ (GPK, 2014, S. 9).

„Der entsprechende Beleg liegt vor, unterzeichnet vom damaligen Finanzverwalter und seinem damaligen Stellvertreter. Diese Transaktion wurde in der Vorlage – und entsprechend auch im dazugehörigen Mediencommuniqué – erwähnt, aber nicht mit Zahlen hinterlegt. Der Gesamtstadtrat hat auf Grund des Steuergeheimnisses keinen Einblick in die Steuereinnahmen; es ist zudem nicht ersichtlich, dass er von der Transaktion aus der Steuervorbezugsreserve gewusst hat. Die Art und der Umfang der Transaktion waren auch dem Parlament und der Öffentlichkeit nicht bewusst.“ (GPK, 2014, S. 9)

### 5.2 Sachverhalt aus dem Gesichtspunkt der Bilanzwahrheit

Wie in Abschnitt 4.3 dargelegt, ist mit dem Prinzip der Wahrheit die formelle und materielle Bilanzwahrheit der Bestandes- und der Verwaltungsrechnung umfasst.

Die Formelle Bilanzwahrheit umfasst einerseits die rechnerische Richtigkeit der Jahresrechnung einschliesslich sämtlicher Buchungsbelege, Hilfsrechnungen und Exceltabellen sowie andererseits die Abstimmung der Belege, Inventare und der Konten mit der Jahresrechnung.

Die materielle Bilanzwahrheit verlangt, dass die in der Jahresrechnung aufgeführten Bestände und Vorgänge auch tatsächlich existent sind und der Gemeinde

gehören. Es dürfen keine fiktiven Posten ausgewiesen werden (Kanton Solothurn, 2006, S. 32).

In Beurteilung des Sachverhalts wie im GPK Bericht dargestellt unter zugrundeliegender Definition der Bilanzwahrheit ist festzustellen, dass die formelle Bilanzwahrheit gegeben ist. Die Rechnung weist einen der Höhe nach korrekten Betrag an Steuererträgen aus, wiewohl hier die Auflösungen aus der Steuervorbezugsreserve inkludiert sind. Der Beleg dazu ist ebenfalls vorhanden.

Aus materieller Perspektive ist die Bilanzwahrheit ebenfalls gegeben, da die Bestände und Vorgänge existent sind und keine fiktiven Posten ausgewiesen wurden.

Aus Perspektive von HRM2 mit einer gestuften Erfolgsrechnung könnte man heute ein ordentliches Ergebnis und ein ausserordentliches Ergebnis ausweisen. Ordentlich wären in diesem Zusammenhang die 27.9 Mio. Franken, während die Auflösung der Vorbezugsreserve als ausserordentliches Ergebnis zu interpretieren ist. Somit wäre eine transparentere Darstellung möglich. HRM1 kennt diese Möglichkeit jedoch noch nicht.

### **5.3 Sachverhalt aus dem Gesichtspunkt der Bilanzklarheit**

Wie in Abschnitt 4.3 dargelegt, ist unter der Klarheit die übersichtliche Darstellung, sachgerechte Gliederung des Voranschlages und der Rechnung nach dem vom Departement des Innern vorgeschriebene Kontenplan (Handbuch Band 1: Kontenplan) zu verstehen. Die Konten sollten verständlich und eindeutig bezeichnet werden und das Bruttoverbuchungsprinzip ist einzuhalten (Kanton Solothurn, 2006, S. 32).

Auch hierzu ist zu sagen, dass die Klarheit, wie in HRM1 definiert, nicht beeinträchtigt ist.

Es bleibt aber auch festzustellen, dass 5.5 Mio. Franken aus Reserverauflösungen im Verhältnis zu 33 Mio. an ausgewiesenen Steuererträgen als wesentlich betrachtet werden kann. Eine solche Position wäre transparenter auszuweisen, als dies mit einem kurzen Verweis auf „Nachtaxationen“, die das Ergebnis „gemildert“ hätten, geschah (Mediencommuniqué vom 15. Juni 2012). Weder die Steuervorbezugsreserve, noch die Ausgleichsreserve sind in der Rechnung aufgrund des Detaillierungsgrads der Konten ersichtlich.

### **5.4 Sachverhalt aus dem Gesichtspunkt der Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung**

Fraglich ist jedoch, ob die Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung gewährleistet ist, wozu im Handbuch ausgeführt wird, dass „keine Unregelmässigkeiten durch unwahre, irreführende oder verschleierte Tatbestände“ entstehen sollen (Kanton Solothurn, 2006, Abschnitt 4.3.2, S. 34).

Grundsätzlich ist die Buchhaltung nicht unregelmässig, da die Transaktionen vorhanden, nicht fiktiv, der Höhe nach korrekt und mittels Beleg nachprüfbar sind. Der Ausweis der 5.5 Mio. an aufgelösten Erträgen aus der Reserve bei den Steuererträgen ist unter HRM1 gerechtfertigt.

Während auch die Glättung des Ergebnisses unter HRM1 in Hinblick auf einen konstanten Steuerfuss ein finanzpolitisches Ziel ist, wäre jedoch eine transparente Kommunikation wünschenswert gewesen, da längstens diese als irreführend und für die politische Entscheidungsgrundlage als verschleiern interpretiert werden kann.

## 5.5 Zwischenfazit

Die Kommunikation des Stadtrates über die nachträglich erfolgte Auflösung von CHF 5.5 Mio. aus der Steuervorbezugsreserve zugunsten der Rechnung 2011 verstösst nicht gegen die Grundsätze einer ordnungsgemässen Rechnungslegung in Bezug auf Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit unter dem zugrundeliegenden Rechnungslegungsmodell HRM1.

Auch der Ausweis von Erträgen aus der Auflösung der Steuervorbezugsreserve mit den Steuererträgen ist gerechtfertigt. Erst unter HRM2 wird zwischen einem ordentlichen und einem ausserordentlichen Ergebnis unterschieden, das einen entsprechenden Unterschied im Ausweis zulassen würde.

Es bleibt aber anzumerken, dass das Rechnungsergebnis ohne der Auflösung um 5.5 Mio. Franken schlechter ausgefallen wäre und damit ein klares Defizit anstelle des kommunizierten knappen Defizits von 160'000 Franken ausgewiesen hätte. Der Steuerabschluss ist dieserart um 5.5 Mio. Franken zu hoch dargestellt worden, wie bereits die GPK feststellt (GPK, 2014).

Das Handbuch Teil 1 weist als Hauptmerkmale des Rechnungsmodells für den Bürger u.a. einen transparenten Ausweis des Rechnungsergebnisses und für die Behörden eine Entscheidungsgrundlage für eine sparsame und wirtschaftliche Haushaltsführung und die Grundlage für eine Beurteilung der finanziellen Lage aufgrund von Finanzkennzahlen aus. Für die Verwaltung sind aussagekräftige Informationen für Bürger und Behörden aufgeführt (Kanton Solothurn, 2010, Abschnitt 2: Rechnungsmodell). Zumindest diese Hauptmerkmale sind mit dem Vorgehen in Frage gestellt.

Die Stadt Olten veröffentlicht mit der Rechnung jährlich einen umfangreichen Verwaltungsbericht. Dieser ist unter HRM1 nicht verpflichtend. Nachdem die Stadt sich aber freiwillig dazu entschliesst, wäre hier auch der passende Ort gewesen, im Sinne eines Anhangs zur Rechnung auf wesentliche Positionen hinzuweisen. 5.5 Mio. Franken aus Reservenauflösungen sind im Verhältnis zu 33 Mio. an ausgewiesenen Steuererträgen eine wesentliche Position, die nicht mit einem kurzen Verweis auf „Nachtaxationen“, die das Ergebnis „gemildert“ hätten, erledigt werden sollten (Mediencommuniqué vom 15. Juni 2012).

Während der Verwaltungsbericht, der der Jahresrechnung beigelegt ist, 2011 ebenfalls nur kurz eine „Nachtaxation“ aus dem Vorjahr erwähnt, ohne jedoch den Betrag zu nennen, wurde diese Praxis mit den Verwaltungsberichten 2012 und 2013 geändert. Hier werden die Differenzen zwischen Budget und Rechnung und eine allfällige Auflösung des Steuervorbezugs transparent ausgewiesen.

## 6. Tatsächliche finanzielle Lage

Die zweite Frage, die im Rahmen dieses Kurzgutachtens zu klären ist, befasst sich mit der tatsächlichen finanziellen Lage der Stadt Olten:

***Vermittelte die Kommunikation des Stadtrates über die Rechnung 2011 dem für die Rechnungslegung zuständigen Parlament eine genügend klare und vollständige Entscheidungsgrundlage über die tatsächliche finanzielle Lage der Stadt Olten?***

### 6.1 Wahrheitsgetreue Übersicht nach HRM1

Das Gemeindegesetz des Kantons Solothurn legt mit § 137 dar, dass das Rechnungswesen eine klare, vollständige und wahrheitsgetreue Übersicht über den Finanzhaushalt zu geben hat.

Zu diesem Zweck werden die Finanzplanung, der Voranschlag, die Bestandesrechnung, die Verwaltungsrechnung, die Verpflichtungskontrolle und die Finanzstatistik geführt. HRM1 spricht also nicht von der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, sondern definiert die Rechnungslegung als eine Übersicht, welche nach den Grundsätzen der Klarheit, Vollständigkeit und wahrheitsgetreuen Darstellung erstellt werden soll (FDK 2008, FE Nr. 2, Zi 14).

„Wahrheitsgetreu“ ist jedoch nicht gleichzusetzen mit dem Begriff der „tatsächlichen finanziellen Lage“ und auch weniger klar. HRM1 bezieht ausserdem die Finanzplanung, das Budget, die Verpflichtungskreditkontrolle und die Finanzstatistik in die Zweckbestimmungen mit ein, welche nicht direkt zum Rechnungsabschluss gehören und damit im Unterschied zu HRM2 eine stärker finanzpolitische Orientierung bedingen (FDK 2008, FE Nr. 2, Zi 14).

### 6.2 Tatsächliche Vermögenslage nach HRM2

Die „tatsächliche Vermögenslage“ wird erst mit HRM 2 aufgegriffen. Die Fachempfehlung 2: Grundsätze der ordnungsgemässen Rechnungslegung führt dazu im ersten Satz aus, dass die Rechnungslegung ein Bild des Finanzhaushalts geben soll, welches „möglichst weitgehend der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht“ (FDK 2008, FE Nr. 2, Zi 1).

Die Erläuterungen detaillieren weiter, dass ein solches Bild an das „True and Fair View-Prinzip“ aus den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) angelehnt ist. Aus der Übernahme des True and Fair View-Prinzips ergeben sich für die Rechnungslegung die folgenden Konsequenzen (FDK 2008, FE Nr. 2, Zi 12-13):

- Die Bildung von stillen Reserven über zusätzliche Abschreibungen, Einlagen und Vorfinanzierungen sind im Anhang auszuweisen.
- Bewertung und Abschreibung richten sich nach der betriebswirtschaftlichen Nutzungsdauer.
- Bildung und Auflösung von Rückstellungen und deren Beanspruchung sind über die Erfolgszurechnung zu buchen.
- Rechnungsabgrenzungen werden konsequent mit entsprechender Auswirkung auf die Erfolgsrechnung vorgenommen.

- Der Anhang der Jahresrechnung legt die Bewertungs- und Abgrenzungsgrundsätze offen und erläutert wesentliche Bilanz- und Erfolgskonti. Er enthält darüber hinaus den Eigenkapitalnachweis, den Anlagenspiegel, die Eventualverpflichtungen sowie die Liste der offenen Verpflichtungskredite, ebenso wie den Beteiligungsspiegel.
- Die volle Geldflussrechnung erlaubt eine Sicht auf die Liquiditätsentwicklung, die Investitionsvorgänge sowie die Finanzierungsmassnahmen.
- Die Jahresrechnung beinhaltet einen gestuften Erfolgsnachweis (operatives / ausserordentliches Ergebnis).

### 6.3 True and Fair View nach IPSAS

Eine konsequente Einhaltung des True and Fair View-Prinzips unter IPSAS hätte demgegenüber noch viel weitreichendere Konsequenzen:

- Nach dem True and Fair-Prinzip wäre die Bildung (und folglich auch die Auflösung) von stillen Reserven gänzlich zu unterlassen.
- Für das True and Fair Prinzip bedeutet konsequente Periodenabgrenzung insbesondere die Übernahme des Steuerabgrenzungsprinzips und nicht nur des Soll-Prinzip für die Steuerertragsermittlung.
- Bei einer Rechnung, die dem True and Fair-Prinzip verpflichtet ist, wären die Beteiligungen nicht nur in einem Spiegel zum Anhang auszuweisen, sondern entsprechen der Beherrschungsverhältnisse zu konsolidieren / zu bilanzieren.
- Eine Rechnung, die dem True and Fair-Prinzip verpflichtet ist, kennt keine ausserordentlichen Abschreibungen in der Erfolgsrechnung.
- Die Anwendung von IPSAS ist unter HRM2 grundsätzlich möglich ("HRM2 plus"), aber nicht verpflichtend. Ob IPSAS angewendet wird oder werden kann, ist durch die kantonale Gesetzgebung festzulegen. Im Kanton Solothurn ist eine Anwendung von IPSAS zumindest gegenwärtig nicht vorgesehen.

### 6.4 Zwischenfazit

Eine Rechnung, die die tatsächliche Vermögenslage darstellt, ist der wirtschaftlichen Perspektive verpflichtet, und verzichtet auf die Vermischung von Finanzpolitik und Rechnungslegung. Nachdem sie die tatsächliche Vermögenslage darstellt, schwankt sie auch entsprechend den wirtschaftlichen Gegebenheiten stärker. Steuereinbrüche in Folge einer Verschlechterung der Konjunktur wären entsprechend dem Steuerabgrenzungsprinzip sofort im Rechnungsergebnis ersichtlich, und nicht entweder erst in den Folgeperioden, oder aber geglättet und damit verwässert. Dies macht die finanzpolitische Steuerung eines Haushalts, wie z.B. einen konstanten Steuerfuss, herausfordernder, trennt die Ziele der Finanzpolitik aber klar von jenen der transparenten, den wirtschaftlichen Verhältnissen verpflichteten Rechnungslegung.

Die Frage 2 kann daher mit einem klaren Nein beantwortet werden. Grund dafür ist schlichtweg, dass in der Stadt Olten derzeit die Budgetierung und Rechnungslegung nach den Grundsätzen von HRM1 erfolgt. Eine Rechnung nach HRM1 gibt

eine klare, vollständige und wahrheitsgetreue Übersicht über den Finanzhaushalt, jedoch keine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende. Diese trennt die finanzpolitische Perspektive klar von der der Wiedergabe der wirtschaftlichen Verhältnisse verpflichteten Rechnungslegung. Eine solche Sichtweise wird erst mit der Einführung von HRM2 möglich und unter IPSAS verpflichtend

## 7. „Schönung der Rechnung 2011“ als strafrechtliches oder zivilrechtliches Vergehen

Die dritte Frage, die im Rahmen dieses Kurzgutachtens zu klären ist, befasst sich mit der rechtlichen Verantwortlichkeit:

***Ist die von der Geschäftsprüfungskommission kritisierte „Schönung der Rechnung 2011“ strafrechtlich oder zivilrechtlich ein potenziell relevantes Vergehen?***

### 7.1 Massgebliche Rechtsgrundlagen

Die Verantwortlichkeit der Behörden, Beamten und öffentlich Angestellten der Gemeinden des Kantons Solothurn ist im Verantwortlichkeitsgesetz<sup>2</sup> des Kantons Solothurn geregelt (§ 1 Verantwortlichkeitsgesetz). Das Verantwortlichkeitsgesetz unterscheidet zwischen der (öffentlich-rechtlichen) Haftung für Schaden (§§ 13 ff.), der strafrechtlichen Verantwortlichkeit (§§ 19 ff.) und der disziplinarischen Verantwortlichkeit (§§ 22 ff.). Eine zivilrechtliche Haftung ist nicht vorgesehen.

Für die strafrechtliche Verfolgung der Behörden, Beamten und öffentlich Angestellten der Gemeinden sind die Vorschriften des eidgenössischen und kantonalen Straf- und Strafprozessrechtes massgebend (§ 19 i.V.m. § 1 Verantwortlichkeitsgesetz). Auf Bundesebene sind strafbare Handlungen gegen die Amtspflicht im achtzehnten Titel des Strafgesetzbuches<sup>3</sup> (StGB) geregelt. Zu prüfende Straftatbestände sind der Amtsmissbrauch (Art. 312 StGB), die ungetreue Amtsführung (Art. 314 StGB) und die Urkundenfälschung im Amt (Art. 317 StGB).

### 7.2 Amtsmissbrauch (Art. 312 StGB)

Gemäss Art. 312 StGB werden Mitglieder einer Behörde oder Beamte, die ihre Amtsgewalt missbrauchen, um sich oder einem andern einen unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen oder einem andern einen Nachteil zuzufügen, mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft. Die Strafbarkeit setzt voraus, dass der Täter vorsätzlich handelt, also die Tat mit Wissen und Willen begeht (Art. 12 Abs. 1 und 2 StGB).

Unter Amtsgewalt werden diejenigen Machtbefugnisse verstanden, die einem Amtsträger durch das Amt verliehen werden. Machtbefugnisse zeichnen sich durch die Berechtigung aus, gegenüber Dritten Zwang auszuüben. Ein Missbrauch der Amtsgewalt liegt vor, wenn der Täter die verliehenen Machtbefugnisse unrechtmässig anwendet, indem er kraft seines Amtes hoheitliche Verfügungen trifft oder auf andere Weise Zwang ausübt, wo dies nicht geschehen dürfte.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Gesetz über die Haftung des Staates, der Gemeinden, der öffentlich-rechtlichen Körperschaften und Anstalten und die Verantwortlichkeit der Behörden, Beamten und öffentlichen Angestellten und Arbeiter (Verantwortlichkeitsgesetz) vom 26. Juni 1966, BGS 124.21.

<sup>3</sup> Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937, SR 311.0.

<sup>4</sup> Heimgartner, Art. 313 StGB Rz 6 ff.; Stratenwerth/Bommer, § 59 Rz 9; Flachsmann, Art. 313 StGB Rz 6.

Vorliegend bestehen keine Anhaltspunkte, dass im Zusammenhang mit der kritisierten „Schönung der Rechnung 2011“ hoheitlichen Verfügungen zu Lasten Dritter erfolgten oder in anderer Weise Zwang ausgeübt wurde. Die in Frage stehende Entnahme aus (bzw. Auflösung) der Steuervorbezugsreserve ist auch keine Zwangsmassnahme. Dasselbe gilt für die Erstellung der Jahresrechnung an sich und die diesbezügliche stadträtliche Kommunikation (Medienmitteilung sowie Verwaltungsbericht). Eine Strafbarkeit gemäss Art. 312 StGB fällt daher, unabhängig vom Wissen und Wollen einzelner Beteiligten, von vornherein ausser Betracht.

### 7.3 Ungetreue Amtsführung (Art. 314 StGB)

Gemäss Art. 314 StGB werden Mitglieder einer Behörde oder Beamte, die bei einem Rechtsgeschäft die von ihnen zu wahren öffentlichen Interessen schädigen, um sich oder einem andern einen unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen, mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe bestraft. Mit der Freiheitsstrafe ist eine Geldstrafe zu verbinden. Die Strafbarkeit setzt voraus, dass der Täter vorsätzlich handelt, also die Tat mit Wissen und Willen ausübt (Art. 12 Abs. 1 und 2 StGB).

Die Strafbarkeit nach dieser Bestimmung setzt voraus, dass der Täter die Befugnis hat, für das Gemeinwesen Rechtsgeschäfte zu tätigen, oder in dieser Hinsicht zumindest faktische Entscheidungskompetenz besitzt. Vom Tatbestand erfasst ist nur dasjenige Handeln, das sich auf ein privatrechtliches Rechtsgeschäft, insbesondere einen Vertrag bezieht. Liegt kein rechtsgeschäftliches, sondern hoheitliches Handeln vor, ist Art. 314 StGB nicht anwendbar.<sup>5</sup>

Vorliegend bestehen keine Anhaltspunkte, dass im Zusammenhang mit der kritisierten „Schönung der Rechnung 2011“ privatrechtlichen Rechtsgeschäfte eine Rolle spielten. Die Entnahme aus (bzw. Auflösung) der Steuervorbezugsreserve ist kein privatrechtliches Rechtsgeschäft. Dasselbe gilt für die Erstellung der Jahresrechnung an sich und die diesbezügliche stadträtliche Kommunikation (Medienmitteilung sowie Verwaltungsbericht). Eine Strafbarkeit gemäss Art. 314 StGB fällt daher, unabhängig vom Wissen und Wollen einzelner Beteiligten, von vornherein ausser Betracht.

### 7.4 Urkundenfälschung im Amt (Art. 317 StGB)

Bei der Urkundenfälschung im Amt werden zwei Tatbestandsvarianten unterschieden: die Urkundenfälschung im engeren Sinne (Art. 317 Ziff. 1 Abs. 1 StGB) sowie die Falschbeurkundung (Art. 317 Ziff. 1 Abs. 2 StGB). Prüfwert ist vorliegend nur die zweite Tatbestandsvariante, d.h. die Falschbeurkundung.

Gemäss Art. 317 Ziff. 1 Abs. 2 StGB werden Beamte oder Personen öffentlichen Glaubens, die vorsätzlich eine rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkunden, mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft. Handelt der Täter fahrlässig, so ist die Strafe Busse (Art. 317 Ziff. 2 StGB).

---

<sup>5</sup> Niggli, Art. 314 StGB Rz 19-22; Stratenwerth/Bommer, § 59 Rz 27; Flachsmann, Art. 314 StGB Rz 3.

Falschbeurkundung ist gemäss Rechtsprechung die Errichtung einer echten, aber unwahren Urkunde, bei der der wirkliche und der in der Urkunde enthaltene Sachverhalt nicht übereinstimmen.<sup>6</sup> Das Bundesgericht legt dabei die Tathandlung von Art. 317 Ziff. 1 Abs. 2 StGB gleich aus wie bei der privaten Falschbeurkundung gemäss Art. 251 StGB.<sup>7</sup>

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. Für die kaufmännische Buchführung und ihre Bestandteile (Belege, Bücher, Buchhaltungsauszüge aus Einzelkonten, Bilanzen oder Erfolgsrechnungen) bejaht das Bundesgericht diese Voraussetzung.<sup>8</sup> Keine Bestandteil der Buchführung und damit nicht erfasst ist hingegen der Geschäftsbericht.<sup>9</sup> Diese Rechtsprechung kann auf die vorliegend interessierende Jahresrechnung und den Verwaltungsbericht übertragen werden.<sup>10</sup>

Für die Jahresrechnung 2011 ergibt sich im vorliegenden Fall die Wahrheitsgarantie aus den Vorschriften über den Finanzhaushalt der Gemeinde (§§ 134 ff. Gemeindegesetz). Gemäss § 137 Abs. 1 Gemeindegesetz soll das Rechnungswesen eine klare, vollständige und wahrheitsgetreue Übersicht über den Finanzhaushalt vermitteln. Zu diesem Zweck müssen die Gemeinden einen Finanzplan, den Voranschlag und die Jahresrechnung erstellen (§ 137 Abs. 2 Gemeindegesetz). In Analogie zum Geschäftsbericht ist dagegen der Verwaltungsbericht vom Tatbestand nicht erfasst.

Eine Buchung ist falsch, wenn Positionen unrichtig aufgenommen, gänzlich weggelassen oder fiktive Positionen aufgenommen werden. Der Tatbestand kann auch erfüllt sein, wenn Geschäftsvorfälle auf einem sachfremden Konto verbucht werden, auch wenn sich dadurch das Ergebnis der Jahresrechnung nicht ändert. Die Rechnungslegung ist unwahr, wenn die Vermögens- und Ertragslage günstiger als in Wirklichkeit dargestellt wird. Soweit sich die Jahresrechnung im Rahmen der Rechnungslegungsvorschriften hält, willkürfrei und vollständig ist, gilt sie als wahr. Optische Verbesserungen der Jahresrechnung bewirken dann keine Falschbeurkundung, wenn die wirtschaftlichen Grundlagen der Buchungen der Wirklichkeit entsprechen und nicht fingiert sind.<sup>11</sup>

Zu beachten ist, dass ein strafrechtlich relevantes Verhalten immer eine Verletzung von Rechnungslegungsvorschriften voraussetzt. Der Umfang der Rechnungslegungspflichten ergibt sich dabei aus den anwendbaren rechtlichen Vorschriften. Hervorzuheben ist zudem, dass die Ausnutzung des gesetzlich eingeräumten Spielraums strafrechtlich ohne Belang ist. Die Buchführung beruht oftmals auf Ermessensentscheiden, insbesondere bei Bewertungsfragen und

<sup>6</sup> BGE 138 IV 130 E.2.1, mit Verweisen.

<sup>7</sup> BGE 131 IV 125, E. 4.1.

<sup>8</sup> BGE 138 IV 130, E. 2.1, mit Verweisen; Boog, Art. 251 StGB Rz 87.

<sup>9</sup> BGE 120 IV 122, E. c/aa; Boog, Art. 251 StGB Rz 93.

<sup>10</sup> Mit Verweis auf die Staatsrechnung und diesbezügliche gesetzliche Vorschriften: Boog, Art. 251 StGB Rz 87.

<sup>11</sup> Boog, Art. 251 StGB Rz 87 und 95 f.

Schätzungen. Falschbeurkundung kommt nur in Frage, wenn das noch vertretbare Ermessen überschritten wird.<sup>12</sup>

Die vorliegend kritisierte „Schönung der Rechnung 2011“ erfolgte durch die Entnahme aus (bzw. Auflösung) der Steuervorbezugsreserve (Konto 2003.99) im Umfang von CHF 5.5 Mio. zu Gunsten der Gewinn- und Kapitalsteuern (Konto 401).

In der Jahresrechnung 2011, die dem Parlament vorgelegt wurde, ist die Auflösung der Steuervorbezugsreserve nicht ersichtlich. Der Grund liegt darin, dass nicht alle verwendeten Kontenebenen wiedergegeben werden. Das Konto 2003.99 (Steuervorbezugsreserve) ist ein Unterkonto des Kontos 2003 (Gemeinwesen). In der dem Parlament vorgelegten Bestandesrechnung sind die Konten einheitlich bis zur vierten Gliederungsebene ausgewiesen, weshalb das Konto 2003.99 (Steuervorbezugsreserve) nicht aufgeführt ist. Für das Konto Gemeinwesen wird ein Zuwachs von rund 169 Mio. CHF und ein Abgang von rund CHF 172 Mio. aufgezeigt; die Auflösung der Steuervorbezugsreserve um CHF 5.5 Mio. ist Teil der Abgänge von CHF 172 Mio. (Rechnungen und Verwaltungsbericht 2011, S. 62).

In der Resultatübersicht zur Jahresrechnung 2011 wird die Auflösung der Steuervorbezugsreserve folgendermassen thematisiert: „Der Steuereinbruch bei den Juristischen Personen gegenüber dem Vorjahr ist eklatant, konnte aber im laufenden Jahr durch Nachtaxationen und damit verbundenen Auflösungsmöglichkeiten durch vorsichtige Steuerabgrenzungen in den Vorjahren gemildert werden.“ (Rechnungen und Verwaltungsbericht 2011, S. 1). Derselbe Wortlaut findet sich in der Medienmitteilung vom 12. Juni 2012. Im Verwaltungsbericht heisst es: „Bei den juristischen Personen ist ein deutlicher Einbruch der Gewinn- und Kapitalsteuern zu verzeichnen. Der schlechte Geschäftsgang bei der Alpiq AG hinterlässt im Kalenderjahr 2011 erstmals deutliche Spuren, welche aber aufgrund von Nachtaxationen aus dem Vorjahr teilweise kompensiert werden konnten“ (Rechnungen und Verwaltungsbericht 2011, S. 201). Die Höhe der Auflösung der Steuervorbezugsreserve wird nicht erwähnt.

Im Ergebnis führte die Auflösung der Steuervorbezugsreserve dazu, das Jahresergebnis praktisch ausgeglichen war. Ohne die Auflösung der Steuervorbezugsreserve hätte in der Jahresrechnung ein Defizit von CHF 5.5 Mio. aufgewiesen werden müssen.

Die Auflösung der Steuervorbezugsreserve erfolgte formell korrekt. Die Buchung erfolgte (wie in den Vorjahren auch) im Rahmen der Periodenabgrenzung, die der Finanzverwalter zwecks Erstellung der Jahresrechnung vornahm. Die Buchung stützte sich auf einen entsprechenden Beleg (siehe Abschnitte 5.2-5.4).

Die Buchung war nicht fiktiv (siehe Abschnitte 5.2-5.4). In der Rechnung wird ausdrücklich auf die Grundlage dieser Buchung verwiesen, wenn es heisst: „Der Steuereinbruch bei den Juristischen Personen ... konnte aber im laufenden Jahr durch Nachtaxationen und damit verbundenen Auflösungsmöglichkeiten durch

---

<sup>12</sup> BGer., Urteil vom 3. April 2012, 6B\_778/2011, E. 5.2.4.; BGer., Urteil vom 20. Dezember 2011, 6B\_453/2011, E. 5.6.; Boog, Art. 251 StGB Rz 87 und 95.

vorsichtige Steuerabgrenzungen in den Vorjahren gemildert werden“ (Rechnungen und Verwaltungsbericht 2011, S. I).

Dass die Buchung auf sachfremden Konten erfolgte, ist ebenfalls nicht der Fall (siehe Abschnitte 5.2-5.4).

Richtig ist, dass durch die Auflösung der Steuervorbezugsreserve die Jahresrechnung geglättet, d.h. ausgeglichen wurde. Eine solche Verbesserung ist aber so lange nicht zu beanstanden, als die wirtschaftlichen Grundlagen der Buchungen der Wirklichkeit entsprechen. Wirklichkeit heisst im vorliegenden Fall, wo es sich um eine Schätzung zusätzlich erwarteter Steuererträge aus den 2011 vorangehenden Steuerperioden handelt, dass im Zeitpunkt der Periodenabgrenzung die Buchung vertretbar gewesen sein muss. Nicht erforderlich ist, dass es sich – im Zeitpunkt der Periodenabgrenzung – um die einzig richtige oder gar die beste Buchung gehandelt hat. Dass die Auflösung der Steuervorbezugsreserve um 5.5 Mio. CHF nicht vertretbar gewesen sein soll, dafür bestehen indes keine Anhaltspunkte.

Zutreffend ist, dass in der dem Parlament vorgelegten Rechnung die Auflösung der Steuervorbezugsreserve nicht direkt ersichtlich war. Dies macht allerdings die Jahresrechnung bzw. die ausgewiesenen Gewinn- und Kapitalsteuern nicht im rechtlichen Sinne unrichtig (siehe Abschnitt 6.1), sondern ist eine Folge der abgekürzten Darstellungsform.

Die kritisierte „Schönung der Rechnung 2011“ hat damit nicht dazu geführt, dass eine rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet wurde. Eine Strafbarkeit gemäss Art. 317 Ziff. 1 Abs. 2 StGB fällt daher, unabhängig vom Wissen und Willen einzelner Beteiligter, von vornherein ausser Betracht.

## **7.5 Haftung für Schaden, disziplinarische Verantwortlichkeit, zivilrechtliche Haftung**

Mangels eines strafrechtlich potenziell relevanten Vergehens ist nicht ersichtlich, aus welchem Grund die kritisierte „Schönung der Rechnung 2011“ widerrechtlich gewesen sein könnte. Aus diesem Grund erübrigt es sich, die (öffentlich-rechtliche) Haftung für Schaden (§§ 13 ff. Verantwortlichkeitsgesetz) zu prüfen.

Da die bei der Erstellung der Rechnung 2011 federführenden Personen nicht mehr im Amt oder Staatsdienst sind, fällt eine disziplinarische Verantwortlichkeit (§§ 22 ff. Verantwortlichkeitsgesetz) von vornherein ausser Betracht.

Wie eingangs erwähnt (siehe Abschnitt 7.1.) sieht das Verantwortlichkeitsgesetz keine zivilrechtliche Haftung vor, weshalb zivilrechtliche Haftungsgrundlagen ebenfalls nicht geprüft werden müssen.

## **7.6 Fazit**

Die von der Geschäftsprüfungskommission kritisierte „Schönung der Rechnung 2011“ ist weder ein strafrechtlich noch zivilrechtlich potenziell relevantes Vergehen.

## 8. Zusammenfassung

### 8.1 Erfüllt die Kommunikation des Stadtrates über die nachträglich erfolgte Auflösung von CHF 5.5 Mio. aus der Steuervorbezugsreserve zugunsten der Rechnung 2011 die Grundsätze einer ordnungsgemässen Rechnungslegung (insbesondere in Bezug auf Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit)?

Die Kommunikation des Stadtrates über die nachträglich erfolgte Auflösung von CHF 5.5 Mio. aus der Steuervorbezugsreserve zugunsten der Rechnung 2011 verstösst nicht gegen die Grundsätze einer ordnungsgemässen Rechnungslegung in Bezug auf Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit unter dem zugrundeliegendem Rechnungslegungsmodell HRM1.

Es bleibt aber anzumerken, dass das Rechnungsergebnis ohne der Auflösung um 5.5 Mio. Franken schlechter ausgefallen wäre und damit ein klares Defizit anstelle des kommunizierten knappen Defizits von 160'000 Franken ausgewiesen hätte.

Das Handbuch Teil 1 weist als Hauptmerkmale des Rechnungsmodells für den Bürger u.a. einen transparenten Ausweis des Rechnungsergebnisses und für die Behörden eine Entscheidungsgrundlage für eine sparsame und wirtschaftliche Haushaltsführung und die Grundlage für eine Beurteilung der finanziellen Lage aufgrund von Finanzkennzahlen aus. Für die Verwaltung ist aufgeführt, aussagekräftige Informationen für Bürger und Behörden aufzubereiten (Kanton Solothurn, 2010, Abschnitt 2: Rechnungsmodell). Zumindest diese Hauptmerkmale sind mit dem Vorgehen in Frage gestellt.

Die Stadt Olten veröffentlicht mit der Rechnung jährlich einen umfangreichen Verwaltungsbericht. Dies wäre auch der passende Ort gewesen, auf wesentliche Positionen hinzuweisen und diese nicht mit einem kurzen Verweis auf „Nachtaxationen“, die das Ergebnis „gemildert“ hätten, zu erledigen.

### 8.2 Vermittelte die Kommunikation des Stadtrates über die Rechnung 2011 dem für die Rechnungslegung zuständigen Parlament eine genügend klare und vollständige Entscheidungsgrundlage über die tatsächliche finanzielle Lage der Stadt Olten?

Die Frage 2 kann mit einem klaren Nein beantwortet werden. Grund dafür ist, dass in der Stadt Olten derzeit die Budgetierung und Rechnungslegung nach den Grundsätzen von HRM1 erfolgt. Eine Rechnung nach HRM1 gibt eine klare, vollständige und wahrheitsgetreue Übersicht über den Finanzhaushalt, jedoch keine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende. Eine Rechnung, die die tatsächliche Vermögenslage darstellt, ist der wirtschaftlichen Perspektive verpflichtet, und verzichtet auf die Vermischung von Finanzpolitik und Rechnungslegung. Eine solche Sichtweise wird erst mit der Einführung von HRM2 (oder allenfalls IPSAS) möglich, sofern die Fachempfehlungen der Finanzdirektorenkonferenz eingehalten werden.

### **8.3 Ist die von der Geschäftsprüfungskommission kritisierte „Schönung der Rechnung 2011“ strafrechtlich oder zivilrechtlich ein potenziell relevantes Vergehen?**

Die Frage 3 kann mit Nein beantwortet werden. Das Verantwortlichkeitsgesetz des Kantons Solothurn unterscheidet zwischen der öffentlich-rechtlichen Haftung für Schaden, der strafrechtlichen Verantwortlichkeit und der disziplinarischen Verantwortlichkeit. Eine zivilrechtliche Haftung ist nicht vorgesehen.

Für einen Amtsmissbrauch (Art. 312 StGB) bestehen keine Anhaltspunkte, da die der „Schönung der Rechnung 2011“ zugrunde liegende Auflösung der Steuervorbezugsreserve weder eine hoheitliche Verfügung zu Lasten Dritter noch eine Zwangsmassnahme war.

Für eine ungetreue Amtsführung (Art. 314 StGB) bestehen auch keine Anhaltspunkte, da die Auflösung der Steuervorbezugsreserve kein privatrechtliches Rechtsgeschäfts darstellte,

Da die kritisierte „Schönung der Rechnung 2011“ nicht dazu führte, dass eine rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet wurde, kann auch keine Falschbeurkundung im Sinne von Art. 317 Ziff. 1 Abs. 2 StGB vorliegen.

Mangels eines strafrechtlich potenziell relevanten Vergehens ist nicht ersichtlich, auf welcher Grundlage eine öffentlich-rechtliche Haftung für Schaden begründet werden könnte.

Da die bei der Erstellung der Rechnung 2011 federführenden Personen nicht mehr im Amt oder Staatsdienst sind, fällt eine disziplinarische Verantwortlichkeit von vornherein ausser Betracht.

Wie eingangs erwähnt sieht das Verantwortlichkeitsgesetz keine zivilrechtliche Haftung vor, weshalb auch kein zivilrechtlich relevantes Vorgehen vorliegen kann.

## 9. Quellenangaben

BOOG, M. (2013): Kommentar zu Art. 252 StGB und Art. 317 StGB, in: Marcel Niggli / Hans Wiprächtiger (Hrsg.), Basler Kommentar, Strafrecht II, 3. A. Basel 2013

EINWOHNERGEMEINDE OLTEN (2011): Rechnungen und Verwaltungsbericht 2011

EINWOHNERGEMEINDE OLTEN (2012): Rechnungen und Verwaltungsbericht 2012

EINWOHNERGEMEINDE OLTEN (2013): Rechnungen und Verwaltungsbericht 2013

FLACHSMANN, S. (2013): Kommentar zur Art. 312, Art. 314 und Art. 317 StGB, in: Andreas Donatsch (Hrsg.), StGB Kommentar, 19. A. Zürich 2013

GESCHÄFTSPRÜFUNGSKOMMISSION STADT OLTEN (2014): Untersuchung der Abläufe und Verantwortlichkeiten bei der Entstehung der aktuellen finanziellen Situation der Stadt Olten, Schlussbericht. Olten, 13. August 2014

HEIMGARTNER, S. (2013): Kommentar zu Art. 312 StGB, in: Marcel Niggli / Hans Wiprächtiger (Hrsg.), Basler Kommentar, Strafrecht II, 3. A. Basel 2013

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (Hrsg., 2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. New York, 2014 (jährlich neue Ausgabe)

KANTON SOLOTHURN (2012): Regierungsratsbeschluss 2012/1739 Projekt HRM2 - Einwohnergemeinden

KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (1981): Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte. Band I und II. Bern: Haupt, 1981.

KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008): Harmonisiertes Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2. Bern, 2008.

KANTON SOLOTHURN (2010): Handbuch Rechnungswesen der solothurnischen Gemeinden, Band 1 – Kontenplan, online in Internet URL: <http://www.so.ch/verwaltung/volkswirtschaftsdepartement/amt-fuer-gemeinden/gemeindefinanzen/handbuecher-hrm1/>

KANTON SOLOTHURN (2006): Handbuch des Rechnungswesens der solothurnischen Gemeinden, Band 2 – Rechnungsmodell und Finanzhaushalt, Solothurn, April 2006, online in Internet URL: <http://www.so.ch/verwaltung/volkswirtschaftsdepartement/amt-fuer-gemeinden/gemeindefinanzen/handbuecher-hrm1/>

MEDIENCOMMUNIQUE DER STADT OLTEN (2012): Trotz tieferen Steuereinnahmen „nur“ 160'000 Franken Defizit, online in Internet URL: [http://www.oltten.ch/de/portrait/ueberolten/aktuellesinformationen/welcome.php?action=showinfo&info\\_id=177397&ls=0&sq=&kategorie\\_id=&date\\_from=&date\\_to,](http://www.oltten.ch/de/portrait/ueberolten/aktuellesinformationen/welcome.php?action=showinfo&info_id=177397&ls=0&sq=&kategorie_id=&date_from=&date_to, Datum der Neuigkeit 15. Juni 2012) Datum der Neuigkeit 15. Juni 2012

NIGGLI, M. (2013): Kommentar zu Art. 314 StGB, in: Marcel Niggli / Hans Wiprächtiger (Hrsg.), Basler Kommentar, Strafrecht II, 3. A. Basel 2013.

SCHALTEGGER, Ch.; WEDER, M. (2010): Einnahmenschätzung der Finanzdirektion des Kantons Zürich. Gutachten z.H. von Frau Regierungsrätin Dr. Ursula Gut, Luzern, Dezember 2010.

STRATENWERTH, G.; BOMMER, F. (2013): Schweizerisches Strafrecht, Besonderer Teil II, 7. A. Bern 2013