

# Obergericht des Kantons Zürich

I. Strafkammer



---

Geschäfts-Nr.: SB120002-O/U/jv

Mitwirkend: Die Oberrichter lic. iur. P. Marti, Vorsitzender, lic. iur. S. Volken und der Ersatzoberrichter lic. iur. B. Gut sowie die Gerichtsschreiberin Dr. iur. M. Michael

## Urteil vom 30. Januar 2013

in Sachen

1. **A.** \_\_\_\_\_,

2. **B.** \_\_\_\_\_,

Beschuldigte und Berufungskläger

1 verteidigt durch Rechtsanwalt lic. iur. X. \_\_\_\_\_

2 verteidigt durch Rechtsanwalt lic. iur. Y. \_\_\_\_\_

gegen

**Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl,**

vertreten durch Leitende Staatsanwältin Dr. U. Frauenfelder Nohl,

Anklägerin und Berufungsbeklagte

betreffend

**mehrfacher Steuerbetrug etc.**

**(Rückweisung der strafrechtlichen Abteilung des Schweiz. Bundesgerichts)**

**Berufung gegen ein Urteil der Einzelrichterin in Strafsachen des Bezirkes Zürich vom 14. September 2010 (GG100259)**

**Urteil der I. Strafkammer des Obergerichts des Kantons Zürich vom 11. Mai 2011 (SB110030)**

**Urteil der strafrechtlichen Abteilung des Schweiz. Bundesgerichts vom  
20. Dezember 2011 (6B\_453/2011)**

**Anklage:**

Die Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl vom 3. Juni 2010 ist diesem Urteil beigeheftet (Urk. 24).

**Entscheid der Vorinstanz:**

(Urk. 38 S. 39 ff.)

"1.1. Die Angeklagte A.\_\_\_\_\_ ist schuldig des mehrfachen Steuerbetrugs im Sinne von § 261 Abs. 1 StG und Art. 186 Abs. 1 DBG sowie der mehrfachen Urkundenfälschung im Sinne von Art. 251 Ziff. 1 Abs. 2 StGB bezüglich der folgenden Positionen:

- 30. Geburtstag (50% des angeklagten Betrages)
- Personal Wellness ...
- ... Laufbahnberatung
- ... (Paarberatung)
- ... Hochschule

1.2. Bezüglich der übrigen Vorwürfe ist die Angeklagte A.\_\_\_\_\_ nicht schuldig und wird freigesprochen.

2.1. Der Angeklagte B.\_\_\_\_\_ ist schuldig des mehrfachen Steuerbetrugs im Sinne von § 261 Abs. 1 StG und Art. 186 Abs. 1 DBG sowie der mehrfachen Urkundenfälschung im Sinne von Art. 251 Ziff. 1 Abs. 2 StGB bezüglich der folgenden Positionen:

- 30. Geburtstag (50% des angeklagten Betrages)
- Personal Wellness ...
- ... Laufbahnberatung
- ... (Paarberatung)
- ... Hochschule

2.2. Bezüglich der übrigen Vorwürfe ist der Angeklagte B.\_\_\_\_\_ nicht schuldig und wird freigesprochen.

3.1. Die Angeklagte A.\_\_\_\_\_ wird bestraft mit einer Geldstrafe von 30 Tagessätzen zu Fr. 150.-- (insgesamt Fr. 4'500.--).

- 3.2. Der Vollzug der Geldstrafe wird aufgeschoben und die Probezeit auf zwei Jahre angesetzt.
- 4.1. Der Angeklagte B.\_\_\_\_\_ wird bestraft mit einer Geldstrafe von 60 Tagessätzen zu Fr. 700.-- (insgesamt Fr. 42'000).
- 4.2. Der Vollzug der Geldstrafe wird aufgeschoben und die Probezeit auf zwei Jahre angesetzt.
5. Die Gerichtsgebühr wird festgesetzt auf:  
Fr. 2'500.-- ; die weiteren Auslagen betragen:  
Fr. Kosten der Kantonspolizei  
Fr. Kanzleikosten Untersuchung  
Fr. Auslagen Untersuchung  
Allfällige weitere Auslagen bleiben vorbehalten.
6. Die Kosten, einschliesslich derjenigen der Untersuchung, werden zu zwei Dritteln solidarisch der Angeklagten A.\_\_\_\_\_ und dem Angeklagten B.\_\_\_\_\_ auferlegt und zu einem Drittel auf die Gerichtskasse genommen.
- 7.1. Der Angeklagten A.\_\_\_\_\_ wird eine reduzierte Prozessentschädigung in der Höhe von Fr. 1500.-- zuzüglich Mehrwertsteuer zugesprochen.
- 7.2. Dem Angeklagten B.\_\_\_\_\_ wird eine reduzierte Prozessentschädigung in der Höhe von Fr. 1500.-- zuzüglich Mehrwertsteuer zugesprochen.
8. (Mitteilungen)
9. (Rechtsmittel)"

### **Berufungsanträge:**

- a) der Beschuldigten A.\_\_\_\_\_ :  
(Urk. 94 S. 2)

Die Beschuldigte und Berufungsklägerin sei vollumfänglich von Schuld und Strafe freizusprechen unter Übernahme der Kosten durch die Gerichtskasse und es sei der Beschuldigten sowohl für das erstinstanzliche Verfahren als

auch für die beiden Berufungsverfahren eine angemessene Prozessentschädigung zuzüglich Mehrwertsteuer auszurichten.

b) des Beschuldigten B. \_\_\_\_\_ :

(Urk. 95 S. 2)

Der Beschuldigte und Berufungskläger sei vollumfänglich von Schuld und Strafe freizusprechen unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates.

c) der Staatsanwaltschaft:

(Urk. 99 S. 2)

Bestätigung des erstinstanzlichen Urteils vom 14. September 2010, soweit das Bundesgericht in seinem Urteil vom 20. Dezember 2011 nicht Freisprüche des zweitinstanzlichen Urteils vom 11. Mai 2011 bestätigt hat.

d) der Geschädigten (vertreten durch das Kantonale Steueramt Zürich):

(Urk. 102 S. 2)

1. Es sei der Schuldspruch des Bezirksgerichts Zürich vom 14. September 2010 mit Bezug auf den Steuerbetrug zu bestätigen.
2. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschuldigten und Berufungskläger.

### **Erwägungen:**

#### **I. Verfahrensgang**

Das Obergericht sprach die Beschuldigten mit erstem Urteil vom 11. Mai 2011 frei (Urk. 68 S. 21 f.). Das Bundesgericht hiess am 20. Dezember 2011 die Beschwerde der Oberstaatsanwaltschaft teilweise gut und wies die Sache zur neuen Entscheidung an das Obergericht zurück (Urk. 80).

Nicht angefochten wurde der Beschluss des Obergerichts vom 11. Mai 2011:

"1. Es wird festgestellt, dass das Urteil der Einzelrichterin des Bezirksgerichts Zürich vom 14. September 2011 wie folgt in Rechtskraft erwachsen ist:

"1.2. Bezüglich der übrigen Vorwürfe ist die Angeklagte A. \_\_\_\_\_ nicht schuldig und wird freigesprochen.

(....)

2.2. Bezüglich der übrigen Vorwürfe ist der Angeklagte B. \_\_\_\_\_ nicht schuldig und wird freigesprochen.

(...)

7.1. Der Angeklagten A. \_\_\_\_\_ wird eine reduzierte Prozessentschädigung in der Höhe von Fr. 1500.-- zuzüglich Mehrwertsteuer zugesprochen.

7.2. Dem Angeklagten B. \_\_\_\_\_ wird eine reduzierte Prozessentschädigung in der Höhe von Fr. 1500.-- zuzüglich Mehrwertsteuer zugesprochen."

2. Auf die Anklage betreffend Urkundenfälschung gemäss Art. 251 Ziff. 1 Abs. 2 StGB wird nicht eingetreten.

3. (Mitteilung)"

In Rechtskraft erwachsen sind auch die Freisprüche beider Beschuldigten im Urteil des Obergerichts vom 11. Mai 2011 vom Vorwurf des Steuerbetrugs in Bezug auf Position 7, zweiter Teil eines beruflichen Ausbildungskurses der Beschuldigten 1 an der ... Hochschule.

Bei den im erstinstanzlichen Urteil erwähnten übrigen Vorwürfen (vorstehend Dispositivziffern 1.2. und 2.2.) handelt es sich um die Freisprüche in Bezug auf die Positionen 5 und 6 der Anklageschrift betreffend Reinigung ... sowie Gartenarbeit und Gartenmöbel (Urk. 38 S. 22 ff. Ziff. 12 und Ziff. 13).

Um unnötige Wiederholungen zu vermeiden, wird bezüglich des Verfahrensgangs auf die entsprechenden Erwägungen im ersten Urteil des Obergerichts vom 11. Mai 2011 verwiesen (Urk. 68 S. 5 Ziff. 1).

Mit Verfügung vom 23. Januar 2012 wurde mit Zustimmung der Verteidigungen die schriftliche Fortsetzung des Berufungsverfahrens angeordnet (Urk. 88). Die Berufungsbegründungen gingen am 12. und 16. April 2012 ein (Urk. 94 und 95), die Berufungsantworten am 14. und 16. Mai 2012 (Urk. 99 und 102). Die Repliken wurden am 19. und 27. Juni 2012 eingereicht (Urk. 110 und 112), die Duplik der Staatsanwaltschaft am 12. Juli 2012 (Urk. 116). Das Steueramt als Geschädigtenvertreterin verzichtete auf eine Duplik (Urk. 117).

## II. Einleitung und Prozessuales

### 1. Prozessthema

Den beiden Beschuldigten wird zusammengefasst vorgeworfen, als verantwortliche Organe der D.\_\_\_\_\_ AG, einem Internet Service Provider, in den Geschäftsjahren 2002 bis 2005 private Aufwendungen als geschäftsmässig bedingte

Ausgaben verbucht zu haben. Gegenstand der Anklage bildeten im ersten Berufungsverfahren noch fünf konkrete – von den ursprünglich sieben – Buchungen von Kosten, nämlich für:

- eine Veranstaltung anlässlich des 30. Geburtstags der Beschuldigten 1,
- das Personal Wellness Training ... der Beschuldigten 1,
- die ... Laufbahnberatung der Beschuldigten 1,
- die Paarberatung ...,
- den zweiten Teil eines beruflichen Ausbildungskurses der Beschuldigten 1 an der ... Hochschule.

Durch diese Verbuchungen seien die Bilanzen und die Erfolgsrechnung verfälscht worden, weshalb die Beschuldigten Steuerbetrug und Urkundenfälschung begangen hätten. Im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung wurden beide Beschuldigten wegen Steuerhinterziehung bestraft. In der Folge wurde gegen die D.\_\_\_\_\_ AG bzw. die Beschuldigten als leitende Geschäftsinhaber ein nachfolgendes Verfahren wegen Steuerbetrug eingeleitet.

### 2. Teilweise Bestätigung

Das Bundesgericht bestätigte den Entscheid des Obergerichts vom 11. Mai 2011 dahingehend, dass echte Konkurrenz zwischen dem Steuerbetrug und der Urkundenfälschung vorliegend am Anklagegrundsatz scheitert. Nicht gerügt wurde vom Bundesgericht der Freispruch hinsichtlich der Verbuchung der Kosten für den zweiten Teil des Ausbildungskurses der Beschuldigten 1 an der ... Hochschule, so dass im zweiten Berufungsverfahren nur noch die restlichen vier Kostenbuchungen zu beurteilen sind (Urk. 80 S. 22 Ziff. 5.7.1).

### 3. Anwendbares Recht

Wird ein Verfahren vom Bundesgericht zur neuen Beurteilung zurückgewiesen, so ist gemäss Art. 453 Abs. 2 StPO neues Recht anwendbar.

### 4. Verjährung

Hinsichtlich der Verjährung gilt aufgrund der gerichtlichen Unterbrechungshandlungen die 15-jährige absolute Frist gemäss Art. 264 StG-ZH und Art. 184 DBG. Die vorliegend zu beurteilenden Delikte zwischen 2002 und 2005 sind somit noch nicht verjährt.

### 5. Beweisanträge

Auf das Stellen von Beweisanträgen im Berufungsverfahren wurde von den Parteien verzichtet (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 20. Dezember 2011, 6B\_453/2011 Erw. 2.1).

## **III. Prozessuale Einwendungen der Verteidigung**

### 1. Bindungswirkung bundesgerichtlicher Rückweisungsentscheide

Die Bindungswirkung bundesgerichtlicher Rückweisungsentscheide ergibt sich aus ungeschriebenem Bundesrecht. Im Falle eines Rückweisungsentscheides hat die mit der Neuurteilung befasste kantonale Instanz die rechtliche Beurteilung, mit der die Zurückweisung begründet wird, ihrer Entscheidung zugrunde zu legen. Wegen dieser Bindung ist es den Gerichten wie auch den Parteien (abgesehen von allenfalls zulässigen Noven) verwehrt, der Beurteilung des Rechtsstreits einen anderen als den bisherigen Sachverhalt zu unterstellen oder die Sache unter rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen, die im Rückweisungsentscheid ausdrücklich abgelehnt oder überhaupt nicht in Erwägung gezogen worden sind. Die kantonale Instanz hat sich bei der neuen Entscheidung somit auf das zu beschränken, was sich aus den bundesgerichtlichen Erwägungen als Gegenstand der neuen Beurteilung ergibt. Es soll nicht das ganze Verfahren neu in Gang gesetzt werden, sondern nur soweit dies notwendig ist, um den verbindlichen

Erwägungen des Bundesgerichts Rechnung zu tragen (Urteil des Bundesgerichtes vom 30. März 2012, 6B\_35/2012). Dabei ist keine einlässliche Auseinandersetzung mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand und keine ausdrückliche Widerlegung jedes einzelnen Vorbringens erforderlich. Vielmehr kann eine Beschränkung auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte erfolgen (Urteil des Bundesgerichts vom 10. November 2011, 6B\_170/2011; Urteil des Bundesgerichts vom 27. August 2010, 6B\_402/2010). Die Begründungspflicht ist nicht verletzt, wenn das Gericht ausdrücklich auf die Begründung der ersten Instanz verweist und diese zu ihrer eigenen macht (Urteil des Bundesgerichts vom 27. August 2010, 6B\_402/2010).

## 2. Verwertbarkeit der Aussage C.\_\_\_\_\_s

4.1. Im Rahmen des Steuerverfahrens äusserte sich der Revisor der D.\_\_\_\_\_ AG, C.\_\_\_\_\_, dahingehend, dass bezüglich des Geburtstagsfests ein Privatanteil hätte ausgeschieden werden müssen. Im Strafverfahren war strittig, inwieweit diese Aussage den Beschuldigten angerechnet werden durfte und inwieweit sie verwertbar sei, da C.\_\_\_\_\_ im Strafverfahren nie befragt oder einvernommen worden sei.

4.2. Das Bundesgericht befand, nachdem unbestritten sei, dass sich C.\_\_\_\_\_ im erwähnten Sinne geäussert habe, sei nicht ersichtlich, weshalb dessen Einvernahme durch die Strafverfolgungsbehörde unverzichtbar sei, zumal dessen Einvernahme auch nicht beantragt worden sei (Urk. 80 S. 8). Dem ist zuzustimmen. Zwar lässt die Beschuldigte 1 einwenden, dass mit dem Verzicht auf Einvernahme als Zeuge das Recht auf Zusatzfragen komplett unterlaufen werde (Urk. 94 S. 3). Die Pflicht der Untersuchungsbehörde zur Beschaffung des bestmöglichen Beweismittels gilt jedoch vor dem Hintergrund der beschränkten Ressourcen nicht uneingeschränkt (RIEDO/FIOLKA, BSK StPO Art. 6 N 79 ff.). Bei der Frage, ob eine schriftliche Aussage genügt oder ob die Einvernahme als Zeuge nötig ist, sind die auf dem Spiel stehenden Interessen abzuwägen (RIEDO/FIOLKA, BSK StPO Art. 6 StPO N 80). Aufgrund des Umstands, dass die Beschuldigten besagte Äusserung C.\_\_\_\_\_s nie bestritten haben und auch im Berufungsverfahren nicht bestreiten, erweist sich der Einwand mit dem Recht auf

Zusatzfragen als rein formelles Argument, ohne Einfluss auf den materiellen Inhalt der Äusserung C.\_\_\_\_s. Ein Verzicht auf dessen Befragung als Zeuge war somit zulässig, zumal es sich bei der Äusserung C.\_\_\_\_s in erster Linie um eine steuerrechtliche Beurteilung oder Ansicht handelte und nicht um eine direkte Tatsachenbehauptung.

4.3. Das Bundesgericht hielt fest, die Äusserungen C.\_\_\_\_s, wonach bezüglich des Geburtstagsfests ein Privatanteil hätte ausgeschieden werden müssen, seien gemäss Protokoll vom 12. Juni 2008 als Vertreter und in Anwesenheit des Beschwerdegegners 2 erfolgt (Urk. 80 S. 8 Ziff. 2.4.). Richtig ist, dass gemäss Protokoll der Beschuldigte 2, der externe Buchhalter sowie C.\_\_\_\_ bei der Besprechung mit dem Steuerrevisor E.\_\_\_\_ anwesend waren (Urk. 7/2). Ob sich C.\_\_\_\_ an dieser Besprechung überhaupt geäussert hat, lässt sich entgegen der Darstellung des Bundesgerichts diesem Protokoll nur vermutungsweise entnehmen. Bezüglich besagtem Anlass steht im Protokoll einzig; *"Am Donnerstag, den tt. September 2002 fand gemäss Rechnung der ... ein Firmenanlass im ... statt (96 Personen). Die verbuchten Aufwendungen belaufen sich excl. MWST auf CHF 24'137. Frau A1.\_\_\_\_ [die Beschuldigte A.\_\_\_\_] wurde an diesem Tag 30 Jahre alt. Anlässlich der Schlussbesprechung wird geltend gemacht, dass die Mehrheit der Gäste aus dem geschäftlichen Umfeld stammten. Es wurden keine Unterlagen (z.B. Einladung, Gästeliste) vorgelegt, welche den geschäftlichen Charakter des Festes belegen. Gemäss unserer Nachfrage ist der Betrag als geldwerte Leistung an Herrn B.\_\_\_\_ aufzurechnen"* (Urk. 7/2 S. 11).

4.4. Als Beilage der Berufungsantwort reichten die Staatsanwaltschaft und das Steueramt ein Schreiben von C.\_\_\_\_ an das Steueramt vom 4. Februar 2009 ein, worin er sich im selben Sinne äusserte (Urk. 99 S. 5 und Urk. 101/1 S. 2).

4.5. Aktenkundig ist auch ein Schreiben des Revisors C.\_\_\_\_ vom 30. Oktober 2009 an den untersuchungsführenden Polizeibeamten, worin C.\_\_\_\_ schrieb (Urk. 15/3):

*"Das Fest am Tage des 30-jährigen Geburtstags von Frau A1.\_\_\_\_\_, welches wir ebenfalls mit Herrn E.\_\_\_\_\_ des kantonalen Steueramtes diskutiert hatten, war eine gemischte Veranstaltung. Der Anlass für das Fest mag auf der privaten Ebene gelegen haben, die eingeladenen Gäste hatten aber sicherlich zur Hälfte einen geschäftlichen Hintergrund. Dies konnte man im Nachhinein akribisch anhand der Fotos nachvollziehen. Somit ergibt sich, was wir schon Herrn E.\_\_\_\_\_, damals noch nicht nachgewiesenermassen, mitgeteilt haben- die Verbuchung des Festes war unter dem Gewinnungskostenaspekt korrekt bei der Firma zugeordnet. Es hätte aber ein Privatanteil ausgeschieden werden müssen".*

Dieses Dokument wurde somit im Laufe des im Juni 2009 eröffneten Steuerbetrugsverfahrens geschrieben und eingereicht und es braucht damit nicht auf Aussagen C.\_\_\_\_s im Veranlagungs-, Nachsteuer- oder Hinterziehungsverfahren abgestellt zu werden (Urk. 102 S. 5).

4.6. Das Bundesgericht erwägt, die Aussagen C.\_\_\_\_s seien den Beschuldigten im Steuerbetrugsverfahren vorgehalten worden und sie hätten dazu Stellung nehmen können (Urk. 80 S. 8 Ziff. 2.5). Den vorliegenden Untersuchungsakten lässt sich ein expliziter Vorhalt allerdings nicht entnehmen. Auch dem Steueramt ist dies nicht entgangen, verweist es doch in diesem Zusammenhang in der Berufungsantwort nicht auf eine Aktenstelle, sondern auf die betreffende fragliche Erwägung im Bundesgerichtsurteil (Urk. 102 S. 3). Von beiden Beschuldigten gab es je eine polizeiliche und eine staatsanwaltliche Befragung (Urk. 3 und 4 sowie 5 und 6). Die Aussage C.\_\_\_\_s wurde darin nirgendwo erwähnt. Immerhin hätten die Beschuldigten aber im Laufe der bisherigen gerichtlichen Verfahren, insbesondere im schriftlichen Berufungsverfahren, zum Brief von C.\_\_\_\_\_ (Urk. 15/3) Stellung nehmen oder dessen erneute Befragung beantragen können, da sie bzw. ihre Vertreter das Recht auf Akteneinsicht hatten. Dies haben sie jedoch unterlassen.

4.7. Es liegt somit eine Aussage C.\_\_\_\_s im vorliegenden Strafverfahren vor, die gemäss verbindlicher bundesgerichtlicher Feststellung aufgrund des privatrechtlichen Vertretungsverhältnisses als Aussage des Beschuldigten 2 zu werten ist (Urk. 80 S. 8 Ziff. 2.4). Ob das Bundesgericht tatsächlich künftig

privatrechtliche Vertretungsverhältnisse als für den Strafprozess verbindlich erachtet, darf bezweifelt werden. Die möglicherweise etwas unglückliche Formulierung ist aber vor dem Hintergrund zu sehen, dass der Beschuldigte 2 selbst ausgesagt hat, er habe es damals zusammen mit C.\_\_\_\_\_ angeschaut und mit ihm beschlossen, es im Sinne eines Vergleichs zu akzeptieren, obwohl er der Ansicht gewesen sei, dass es Geschäftsaufwand gewesen sei (Urk. 3 S. 5; Urk. 4 S. 2). So ist dem Bundesgericht im Resultat zuzustimmen, dass eine Aussage des Beschuldigten 2 vorliegt, wonach der Anlass zur Hälfte auch privaten Charakter

hatte. Daran ändert nichts, dass der Beschuldigte 2 in diesem Verfahren eine zumindest teilweise plausible Erklärung abgab, weshalb er einverstanden gewesen sei: die Äusserung ist so in seinem Einverständnis und seinem Namen erfolgt.

4.8. Da Aussagen von Mitbeschuldigten auch gegeneinander verwertet werden dürfen, kann die Aussage C.\_\_\_\_\_s auch gegenüber der Beschuldigten 1 verwertet werden. Ob die Beschuldigte 1 an der Besprechung mit C.\_\_\_\_\_ und dem Steuerrevisor anwesend war oder nicht, spielt entgegen der Auffassung der Verteidigung keine Rolle (Urk. 94 S. 3). Auch die Beschuldigte 1 hat nie geltend gemacht, die Äusserung C.\_\_\_\_\_s sei nicht bzw. anders erfolgt. Auch sie hat nie dessen Einvernahme beantragt oder geltend gemacht, er habe ohne Auftrag der D.\_\_\_\_\_ AG gehandelt.

## 5. Verwertbarkeit der Aussagen der Beschuldigten aus dem Einschätzungs-, Veranlagungs- und Steuerhinterziehungsverfahren im Strafverfahren

5.1. Das Bundesgericht erwähnt unter Hinweis auf Urk. 7/2, dass die Aussagen des Beschwerdegegners 2 bzw. dessen Vertreters anlässlich der Buchprüfung im Juni 2008 erfolgt seien (Urk. 80 S. 12). Das entsprechende Protokoll (Urk. 7/2) erwähnt jedoch keine Aussagen, sondern nur das Prüfungsergebnis der Buchhaltung. Es wurde vom Steuerrevisor E.\_\_\_\_\_ erstellt und auch nur von diesem

unterschrieben. Auch die Beschuldigten nennen abgesehen von der Aussage C.\_\_\_\_\_s keine einzige konkrete Aussage ausserhalb des Steuerbetrugs-

verfahrens, welche von ihnen geäussert worden und im Steuerbetrugsverfahren verwertet worden sei (Urk. 94, 95, 110 und 112). Somit geht der Einwand, sie seien im Steuerverfahren nie auf das Aussageverweigerungsrecht hingewiesen worden, an der Sache vorbei. Das Steueramt wendet dies in der Berufungsantwort zu Recht ein und kann den Stellungnahmen der Beschuldigten zu Aussagen im Hinterziehungsverfahren ebenfalls lediglich die Aussage C.\_\_\_\_s als konkrete Behauptung entnehmen (Urk. 102 S. 4). In der Nachsteuer- und Strafverfügung des Steueramtes gegen die Beschuldigten vom 1. April 2009 wird in den Erwägungen erwähnt, dass gemäss Ausführungen des Vertreters des Steuerpflichtigen [mutmasslich C.\_\_\_\_] der Anlass sicherlich zur Hälfte ein Firmenfest gewesen sei (Urk. 7/4 S. 3). Dies ist allerdings bloss eine Erwägung des Steueramts, welche die behauptete Aussage selbst nicht im Steuerbetrugsverfahren ersetzen könnte.

5.2. Bereits dem ersten Urteil des Obergerichts ist zu entnehmen, dass hinsichtlich der Positionen Personal Wellness ..., ... Laufbahnberatung und ... Paarberatung einzig auf Aussagen der Beschuldigten aus dem Strafverfahren und den Buchhaltungsunterlagen aus den Akten abgestellt wurde (Urk. 68 S. 11). Bestritten wird von den Beschuldigten abgesehen vom subjektiven Tatbestand denn auch nur die rechtliche Würdigung dieser Positionen als Geschäftsaufwand. Nicht aus dem Strafverfahren stammen die Steuererklärung, die Bilanz- und Erfolgsrechnung sowie die Buchhaltung (Urk. 17/3; 17/4; 17/5; 17/6). Wie das Steueramt jedoch völlig zu Recht festhält, kann in der Pflicht zur Einreichung dieser Unterlagen keine Verletzung des nemo-tenetur-Grundsatzes erblickt werden (Urk. 102 S. 4). Diese Unterlagen sind zwingend aufgrund der Buchführungspflicht und des Steuerrechts erstellt worden und waren im Zeitpunkt der Strafuntersuchung bereits vorhanden. Deren Beizug in einem Strafverfahren ist grundsätzlich zulässig, denn der nemo-tenetur-Grundsatz bedeutet nicht, dass keine belastenden Beweismittel sichergestellt werden dürfen, die ohne Hinweis auf strafprozessuale Rechte erstellt worden sind. Den entsprechenden zutreffenden Erwägungen des Bundesgerichts kann nichts Wesentliches beigefügt werden (Urk. 80 S. 9).

5.3. Von Seiten der Verteidigung wurden zwar längere Ausführungen über den nemo-tenetur-Grundsatz gemacht (Urk. 95 S. 3 ff.). Diese Überlegungen sind jedoch theoretischer bzw. dogmatischer Natur. Es wurden, mit Ausnahme der erwähnten Aussage C.\_\_\_\_s, keine konkreten Äusserungen aus dem Steuerrevisions- und -hinterziehungsverfahren vorgebracht, welche in diesem Strafverfahren verwendet worden sind (Urk. 95 S. 5 Ziff. 14 und 15). Zudem existiert, wie erwähnt, eine schriftliche Aussage C.\_\_\_\_s, die im Laufe des Strafverfahrens erstellt und eingereicht wurde (Urk. 15/3). Das eingereichte Privatgutachten geht insofern von einer anderen, hier nicht relevanten Fragestellung aus (Urk. 30 S. 4 f.).

## 6. Fairnessprinzip

Der Verteidiger des Beschuldigten 2 erachtet das Vorgehen des Steueramts bzw. das Zusammenspiel zwischen Steuer- und Strafbehörden als Verletzung des Fairnessgebotes (Urk. 95 S. 5). Ohne konkrete Handlungen oder Äusserungen aufzuführen, bezieht sich dieser Vorwurf sinngemäss auf das Veranlagungs- und Hinterziehungsverfahren. Wie erwähnt, ist vorliegend aber alleine auf Aussagen und Unterlagen im Steuerbetrugsverfahren sowie auf Unterlagen, welche im Rahmen des üblichen Steuereinschätzungsverfahrens steuerrechtlich einzureichen waren, abzustellen. Irgendwelche Aussagen oder Zugeständnisse im Veranlagungs- oder Hinterziehungsverfahren, welche die Beschuldigten nur im Glauben gemacht hatten, es gebe dadurch kein Strafverfahren mehr, kommen im vorliegenden Verfahren nicht zum Tragen. Ob umgekehrt im Hinterziehungsverfahren gewisse Vorhalte von den Beschuldigten unter falschen Vorstellungen anerkannt wurden, könnte zudem nicht innerhalb dieses Strafverfahrens gerügt werden.

## 7. Ne bis in idem

Die Verteidigung macht geltend, dass der Grundsatz von ne bis in idem verletzt sei (Urk. 94 S. 6 f. und Urk. 95 S. 11; Urk. 110 S. 7). Die Beschuldigten seien als private Steuerpflichtige wegen Steuerhinterziehung bereits belangt worden (Nichtdeklaration von versteckten Gewinnausschüttungen als Einkommen in der

privaten Steuererklärung), weshalb sie nicht ein zweites Mal für dieselbe Handlung wegen Steuerbetrugs bestraft werden könnten (Verbuchung von privaten Ausgaben als Geschäftsauslagen in der Steuererklärung der D.\_\_\_\_\_ AG). Bei einer weiten Auslegung des Grundsatzes von ne bis in idem wäre es vorliegend tatsächlich geboten gewesen, anstelle einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung ein Strafverfahren wegen Steuerbetrugs einzuleiten.

Der Einwand der Verteidigung ist vertretbar, zumal dann, wenn wie unten noch ausgeführt wird, nach Auffassung des Bundesgerichts bei einer buchführungspflichtigen Aktiengesellschaft mit einer Bilanz als Urkunde in objektiver Hinsicht stets automatisch ein Steuerbetrug vorliegt, mit anderen Worten blosse Steuerhinterziehung objektiv praktisch ausgeschlossen ist (unechte Idealkonkurrenz). In diesem Falle könnte durchaus davon ausgegangen werden, dass es sich um den im Wesentlichen gleichen Sachverhalt mit demselben Unrechtsgehalt handelt.

Nicht massgebend ist, dass Steuerhinterziehung und Steuerbetrug von verschiedenen Behörden beurteilt werden (BGE 122 I 262).

Das Steueramt hat zutreffend festgehalten, dass die Gesetzgebung selbst die doppelte Verfolgung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug ausdrücklich vorsieht (Art. 186 Abs. 2 DBG; § 261 Abs. 1 StG-ZH; Urk. 102 S. 12; BGE 116 IV 267 Erw. bb). Insofern stellt sich die Frage, ob diese Gesetze mit der Bundesverfassung und mit internationalen Erlassen im Einklang stehen (vgl. dazu ARNOLD, IRENE/DONATSCH, ANDREAS, Einflüsse von EMRK und Verfassungsrecht auf das schweizerische Steuerstrafrecht, Steuer Revue StR, 67/2012, S. 33 ff.; DONATSCH, ANDREAS, Kommentar Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Bd. I/2b, Art. 83 - 222, 2. Aufl. Basel 2008, S. 861 f. N 52).

Die Staatsanwaltschaft und das Steueramt haben hinlänglich dargelegt, dass es in der Literatur zwar durchaus für möglich erachtet wird, dass der EGMR einmal auf unechte Idealkonkurrenz zwischen den beiden Tatbeständen entscheiden wird, bis anhin jedoch noch kein solcher Entscheid gefällt wurde, dem dies klar zu entnehmen wäre (Urk. 99 S. 16 f., Urk. 102 S. 14). Nach ARNOLD/DONATSCH wird

es lediglich für möglich gehalten, dass die neuere Praxis des EGMR zu einer Neu Beurteilung der bisherigen Konkurrenzregelung im schweizerischen Steuerstrafrecht führen dürfte (ARNOLD/DONATSCH, a.a.O.). Auch das Bundesgericht hat sich mit dieser Frage bereits befasst und vertritt klar eine andere Ansicht als die Verteidigung (BGE 122 I 257 i.V.m. BGE 116 IV 262 ). So hält es auch in seinem Rückweisungsentscheid fest, dass es seine Rechtsprechung hierzu beibehalten will (Urteil vom 20. Dezember 2011, 6B\_453/2011, Erw. 5.7.5; vgl. auch Urteil vom 14. Mai 2009, 6B\_101/2009, Erw. 3). Beim Steuerbetrug tritt mit der unwahren Bilanz ein weiteres Sachverhaltselement hinzu, welches bei der Steuerhinterziehung keine Rolle spielt. Vorliegend handelt es sich zudem um zwei verschiedene Steuerobjekte (vgl. dazu DONATSCH, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, a.a.O., Art. 186 N 52, S. 863 mit angegebenen Quellen). Insofern gilt der Sachverhalt als nicht identisch.

#### **IV. Sachverhalt und rechtliche Würdigung**

##### **1. Geburtstagsfest**

7.1. Das Bundesgericht erklärte, für die Frage, ob die Veranstaltung als privater Anlass oder als Werbeveranstaltung zu qualifizieren sei oder nicht, sei nicht ausschlaggebend, dass sämtliche Gäste im entferntesten Sinne, sei es auch nur als Kunden, etwas mit dem Geschäft zu tun hätten. Dem ist uneingeschränkt zuzustimmen und es ist nicht nachvollziehbar, wenn das Bundesgericht dazu ausführt, insoweit sei die Vorinstanz von einem bundesrechtswidrigen Begriff des "geschäftsmässig begründeten Aufwands" ausgegangen (Urk. 80 S. 6 Ziff. 1.5). So wurde im ersten Urteil des Obergerichts mit keinem Wort erwähnt, dass es für die Qualifikation als geschäftsmässig begründeter Aufwand genüge, wenn die Gäste im entferntesten Sinne etwas mit dem Geschäft zu tun hätten (Urk. 68 S. 12 Ziff. 7). Vielmehr wurde festgehalten, dass aufgrund der Untersuchungsakten den Beschuldigten nicht widerlegt werden könne, dass keine rein privaten Gäste anwesend gewesen waren und alle etwas mit dem Geschäft zu tun gehabt hätten (Urk. 68 S. 12 Ziff. 7). Ob neben der geschäftlichen Beziehung die private

Beziehung zu vier Gästen deshalb überhaupt kausal für die Einladung war, konnte anhand der Untersuchungsakten nicht beantwortet werden. Im Rahmen der Untersuchung wurden die Personen auf besagter Liste nicht befragt und es wurden diesbezüglich auch keine weiteren Abklärungen gemacht, obschon keine Hinderungsgründe ersichtlich waren. Inwiefern sich die hiesige Kammer im ersten Urteil deshalb mit der Gästeliste hätte auseinandersetzen sollen, wie das Bundesgericht festhält (Urk. 80 S. 5 f.), ist schwer nachvollziehbar, da es reine Mutmassungen gewesen wären, welche vor dem Grundsatz der Unschuldsvermutung bzw. der Beweislast des Staates nicht standgehalten hätten.

7.2. Zutreffend wäre die Rüge, wenn dem Bundesgerichtsentscheid die Auffassung zu Grunde liege, dass stets ein Privatanteil auszuscheiden ist, wenn jemand zwar aus geschäftlichen Gründen zu einer Werbeveranstaltung eingeladen wird, gleichzeitig aber auch eine private Beziehung besteht. Ob das Bundesgericht von dieser restriktiven Deklarationspflicht ausgeht, lässt sich dem Entscheid aber nicht klar entnehmen.

7.3. Das Bundesgericht hielt fest, dass sich unter den 96 anwesenden Personen unbestrittenermassen Gäste befunden hätten, die in erster Linie dem privaten Umfeld der Beschwerdegegner zuzurechnen gewesen seien (Urk. 80 S. 5 Ziff. 1.5). Soweit das Bundesgericht diese Sachdarstellung als unbestritten bezeichnet, wird dies von den Beschuldigten zu Recht gerügt (Urk. 95 S. 11). Die Beschuldigten haben nie den Standpunkt vertreten, dass es Gäste gehabt habe, die in erster Linie dem privaten Umfeld zuzurechnen gewesen seien (Urk. 3 S. 4 f.). Die Beschuldigte 1 sagte in ihrer ersten polizeilichen Einvernahme aus: *"Es gab auch Privatpersonen, die eingeladen wurden, die aber auch Kunden oder Lieferanten etc. der D.\_\_\_\_\_ waren. (...) Es gab keine rein privaten Gäste. Alle hatten mit dem Geschäft zu tun"* (Urk. 5 S. 4). Der Beschuldigte 2 sagte aus: *"Wir nutzten diesen Anlass, ausgewählte Lieferanten, wichtige Kunden, Grafiker, Mitarbeiter etc. einzuladen, an einem grossen Event teilnehmen zu können. (...) Sicher waren diese Leute teilweise von Partnern begleitet. Sogar Familienmitglieder, die am Fest teilnahmen, waren Kunden der D.\_\_\_\_\_, die ersten der Firma sogar"* (Urk. 3 S. 5). Konkret haben die Beschuldigten

eingräumt, dass unter den rund 100 Gästen zu vier Personen nebst geschäftlichen auch private Beziehungen bestanden haben (Urk. 94 S. 4).

7.4. Das Bundesgericht befand, die eingereichte Liste mit rund 30 Namen der rund 100 Gäste vermittele *"klar den Eindruck, dass die Gäste nach persönlichen (Freunde, Familie) und nicht etwa nach geschäftlichen Kriterien ausgewählt wurden, womit es sich (auch) um eine private Geburtstagsfeier gehandelt haben muss"* (Urk. 80 S. 5 Ziff. 1.5). Besagte Liste wurde nach unwiderlegten Angaben der Beschuldigten im Laufe des Verfahrens aus ihrer Erinnerung und anhand von Fotos erstellt und es werden folgende Personen aufgeführt (Urk. 16/6):

... .., ... GmbH (webpartner)  
... .., Graphikerin (freelancer)  
... .., Texter (freelancer)  
... .., ... (... Lieferant)  
... .., ... AG (... Lieferant)  
... .., ... (alter Kunde)  
... .., ... (... Kunde)  
... .., Software-Engineer (freelancer)  
... .., ... (Büro/Wohnung)  
... .., ... (Lieferant)  
... .., ... GmbH (Kunde)  
... .., ... (Bank)  
... .. - ... (Consultant)  
Herr ..., Lehrer (Kunde)  
... .., ... (freelancer)  
Name?, Dozent von der ...schule  
... .., ...schule  
... .., ...schule  
... .., ...schule  
... .., ...schule  
... .., ...schule  
... .., ...schule  
... .., Bank (...)  
... .., (Kunde)  
... .., (Kunde)  
... .., ...  
... .. - ... Coiffeur  
F.\_\_\_\_\_, Schwester (Kundin)  
G.\_\_\_\_\_, Schwester (Kundin)  
I.\_\_\_\_\_, Sohn (Lehrling)  
H.\_\_\_\_\_, Schwester (Kundin und ...)  
eingeladen waren auch J.\_\_\_\_\_, Engineer (freelancer), K.\_\_\_\_\_, (Buchhalter),  
C.\_\_\_\_\_, (Revision) und Y.\_\_\_\_\_, (Recht)

Weshalb diese Liste nach Auffassung des Bundesgerichts klar den Eindruck vermittele, die Gäste seien nach persönlichen Kriterien und nicht nach geschäftlichen ausgewählt worden, ist nicht nachvollziehbar. Immerhin geht bei fast allen Namen keine private Beziehung hervor. Nicht einmal das Steueramt teilt offenbar diesen Eindruck oder macht geltend, dass abgesehen von den vier genannten Personen andere der aufgeführten Gäste nach persönlichen und nicht nach geschäftlichen Kriterien ausgewählt worden seien (Urk. 102 S. 8).

7.5. Beim aufgeführten Sohn I.\_\_\_\_\_ handelt es sich um den Lehrling der D.\_\_\_\_\_ AG, was bereits auf der eingereichten Gästeliste vermerkt wurde (Urk. 16/6 und 94 S. 4). Weshalb er als Angestellter nicht hätte am Anlass teilnehmen dürfen, bloss weil die Veranstaltung ansonsten steuerlich teilweise als Privatanlass gegolten hätte, ist kaum begründbar. Die zwei Schwestern der Beschuldigten 1 (F.\_\_\_\_\_ und G.\_\_\_\_\_ ) und die Schwester des Beschuldigten 2 (H.\_\_\_\_\_ ) sind gemäss Aussagen der Beschuldigten alle Kundinnen der D.\_\_\_\_\_ AG (Urk. 94 S. 4). Diese Personen wurden im Laufe der Untersuchung nie befragt, obschon kein Hinderungsgrund ersichtlich ist.

7.6. Das Bundesgericht hielt fest, dass ein Fest, das am 30. Geburtstag in einem Restaurant sowie in Anwesenheit von Freunden und Familie stattfindet, nach

allgemeiner Lebenserfahrung kein Werbeanlass, sondern eine private Geburtstagsfeier sei (Urk. 80 S. 6 Ziff. 1.6). Dem kann zugestimmt werden.

Allerdings

betrifft diese Feststellung nicht den vorliegenden Sachverhalt, wie er sich anhand der Akten nachweisen lässt. Es entspricht nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass zu einer privaten Geburtstagsfeier mit rund 100 Personen mehrheitlich Geschäftskunden und Lieferanten samt Familienangehörigen eingeladen werden, zu denen man keine private, sondern ausschliesslich eine berufliche Beziehung pflegt. Was die vier Personen mit privatem Bezug betrifft, gilt das oben Ausgeführte. Es ist glaubhaft, wenn die Beschuldigte 1 ausführt, dass sie privat nie ein solches Fest veranstalten würde (Urk. 95 S. 11).

7.7. Gemäss Bundesgericht darf der Umstand, dass sich ein Beschuldigter auf sein Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht beruft, unter gewissen Umständen bei der Beweiswürdigung berücksichtigt werden. Dies ist nach der Rechtsprechung dann der Fall, wenn sich der Beschuldigte weigert, zu seiner Entlastung erforderliche Angaben zu machen, obschon eine Erklärung angesichts der belastenden Beweiselemente vernünftigerweise erwartet werden dürfte (Urk. 80 S. 6 Ziff. 1.6). Die Beschuldigten haben geltend gemacht, sie hätten die genannte Gästeliste aus der Erinnerung im Rahmen des Steuerhinterziehungsverfahrens anhand von Fotos erstellt (Urk. 94 S. 4). Die meisten dieser Leute seien mit Partner/Partnerin bzw. Ehegatte/Ehegattin, teilweise auch mit Kindern gekommen. Die Untersuchungsbehörde verzichtete auf Nachforschungen nach weiteren Gästen bzw. Namen, obschon eine diesbezügliche Befragung der Personen auf der Liste oder der übrigen Angestellten der D.\_\_\_\_\_ AG hier möglicherweise weitere Erkenntnisse hätte bringen können. Gemäss Bundesgericht sei aber ohne Verletzung der Unschuldsvermutung zu verlangen, dass die Beschuldigten ihre Behauptung, wonach es sich um eine 100-prozentige Werbeveranstaltung gehandelt hätte, näher substantiierten, ansonsten von einer blossen Schutzbehauptung ausgegangen werden müsse (Urk. 80 S. 6). Diese Feststellung erscheint insofern gerechtfertigt, als nicht plausibel ist, weshalb sich die Beschuldigten bei 100 Anwesenden nur noch an rund 30 Gäste erinnerten. Das Steueramt bringt dieses Argument zu Recht vor (Urk. 102 S. 7). Zwar waren diese Leute in Begleitung von Partnern oder Ehegatten, teilweise auch Kindern, welche die Beschuldigten wohl nicht mehr mit Namen nennen konnten. Der Beschuldigte 2 machte aber nicht allein mangelndes Erinnerungsvermögen geltend, sondern gab vielmehr zu Protokoll, er habe eine Ergänzung der Liste deshalb unterlassen, weil er einerseits keinen Kontakt mehr mit der Beschuldigten 1 gehabt habe und die Aufrechnung des Steueramts akzeptiert habe, um der Sache ein Ende zu bereiten. Er sei damals sehr gestresst gewesen und habe es satt gehabt, einzelne Positionen der gerügten Steuererklärung abzuklären. Er habe es damals zusammen mit C.\_\_\_\_\_ angeschaut und mit ihm beschlossen, es im Sinne eines Vergleichs zu akzeptieren, obwohl er der Ansicht gewesen sei, dass es

Geschäftsaufwand gewesen sei (Urk. 3 S. 5; Urk. 4 S. 2). Im Rahmen des Berufungsverfahrens haben die Beschuldigten eine nähere Substantiierung jedoch erneut unterlassen. Der Vertreter des Beschuldigten 2 verweist einzig auf die bereits gemachten Aussagen vor erster Instanz und wiederholt bereits vorgebrachte Argumente (Urk. 95 S. 10). Weder wurden weitere Gästenamen genannt noch weitere Beweismittel angeboten. Nachdem das Bundesgericht festgehalten hat, dass obgenannte Liste klar den Eindruck eines privaten Geburtstagsfests vermittele, hätten die Beschuldigten die Möglichkeit gehabt, dies im Rahmen des schriftlichen Berufungsverfahrens zu widerlegen, was sie, wie erwähnt, unterlassen haben. Es ist deshalb in Nachachtung der bundesgerichtlichen Feststellung (an welche die hiesige Kammer gebunden ist, selbst wenn sie unzutreffend sein sollte) von einer Schutzbehauptung der Beschuldigten und somit von einer teilweise privaten Veranstaltung auszugehen. Da keine neuen Beweismittel vorliegen, welche eine vom Bundesgericht abweichende Beweiswürdigung zuließen, stellt sich gemäss ausdrücklicher Feststellung des Bundesgericht auch nicht die Frage nach der Verwertbarkeit der Aussagen des Steuerberaters C.\_\_\_\_\_ (Urk. 80 S. 7 Ziff. 2.1, Absatz 2).

7.8. Das Bundesgericht hielt fest, dass der Umfang des Privatanteils, welcher hätte ausgeschieden werden müssen, in rechtlicher Hinsicht unerheblich sei (Urk. 80 S. 7). Dies könne sich allenfalls auf die Strafzumessung auswirken. Dem ist vollumfänglich beizupflichten.

## 8. Objektiver Tatbestand

8.1. Wer gemäss Art. 186 des Bundesgesetzes über die direkten Bundessteuern (DBG) zum Zwecke einer Steuerhinterziehung im Sinne der Artikel 175 – 177 DBG gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung gebraucht, wird mit Gefängnis (Freiheitsstrafe) oder mit Busse bis zu Fr. 30'000.– bestraft.

Wer gemäss § 261 des zürcherischen Steuergesetzes (StG) zum Zweck der Steuerhinterziehung im Sinne von §§ 235 – 237 StG gefälschte, verfälschte oder

inhaltlich unwahre Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung gebraucht, wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft.

8.2. Im ersten obergerichtlichen Urteil wurde im Zusammenhang mit der Abgrenzung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug die Frage aufgeworfen, ob jede Falschverbuchung in der Bilanz und der Erfolgsrechnung automatisch den Tatbestand des Steuerbetrugs erfülle, da die Bilanz bei jeder Inkorrektheit automatisch eine unwahre und deshalb falsche Urkunde sei (Urk. 68 S. 16). Das Steueramt hielt zutreffend fest, dass Arglist kein Tatbestandselement des Steuerbetrugs sei. Allerdings setzen sowohl Art. 186 DBG wie auch § 261 StG-ZH in objektiver Hinsicht eine Täuschung und einen Irrtum voraus, woraus man schliessen könnte, dass ein gewisses qualitatives Element zum objektiven Tatbestand gehöre. Ob deshalb eine falsche steuerliche Deklaration, die in keiner Weise verschleiert wird, insbesondere nicht auf sachfremden Konti verbucht wird, bereits eine Täuschung darstellt, erschien diskutabel. Es erstaunt denn auch nicht, dass sich in der höchstrichterlichen Rechtsprechung vor allem Fälle finden, wo z.B. nebst der falschen Bilanz weitere Unterlagen verfälscht wurden (Lohnabrechnungen) oder fiktive Zahlungen geleistet wurden (BGE 133 IV 203; 122 IV 29; Urteil des Bundesgerichts vom 19. Oktober 2005, 2A.258/2005; Urteil des Bundesgerichts vom 14. Mai 2009, 6B\_101/2009).

8.3. Aufgrund früherer Bundesgerichtsentscheide, anlässlich derer sich das Bundesgericht mit dem Ausmass der Verfälschung der Bilanz auseinandersetzte, wurde im ersten obergerichtlichen Urteil entschieden, dass dem Ausmass und der Art und Weise der Verfälschung der Bilanz und der Erfolgsrechnung vor dem Hintergrund der Täuschung und der Arglist beim Grundtatbestand des Betrugs eine Rolle zukomme. Demgegenüber vertrat und vertritt das Steueramt die Auffassung, das Ausmass der Abweichung sei stets irrelevant (Urk. 102 S. 15).

8.4. Das Bundesgericht hat in diesem Zusammenhang klargestellt, dass diese Frage bei Ermessensentscheiden, beispielsweise über die Bewertung von Aktiven und Passiven, diskutabel sei, bei offensichtlich privaten Aufwendungen jedoch

nicht (Urk. 80 S. 22 Erw. 5.6). Insofern ist damit in Übereinstimmung mit dem Steueramt davon auszugehen, dass der im Gesetzestext erwähnten Täuschung keine wesentliche Bedeutung zukommt, d.h. dass bei solchen Falschverbuchungen in der Bilanz in objektiver Hinsicht automatisch ein Steuerbetrug vorliegt, auch wenn das Ausmass der Falschverbuchung gering ist (vgl. auch DONATSCH, ANDREAS, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, a.a.O. S. 856 N 39). Im Weiteren legt das Bundesgericht den Fokus auf den Vorsatz, dem zweifellos eine wichtige Bedeutung zukommt, obschon dies für die Frage, ob echte oder unechte Konkurrenz vorliegt, nicht entscheidend sein kann. Dass in der Praxis aber von den Steuerbehörden bei falschen Ermessensentscheiden keine Strafverfahren eröffnet werden (Urk. 80 S. 22), erscheint demgegenüber rechtlich nicht relevant.

8.5. Bei ihrem Einwand, wonach es durch die falsche Verbuchung nicht zu einer Steuerverkürzung bzw. zu einem Schaden gekommen sei, da die D. \_\_\_\_\_ AG in den betreffenden Jahren ohnehin Verluste geschrieben habe, übersehen die Beschuldigten, dass es sich beim Steuerbetrug um ein schlichtes Tätigkeitsdelikt handelt (§ 261 Abs. 1 StG und Art. 186 Abs. 1 DBG). Darauf haben sowohl die Staatsanwaltschaft als auch das Steueramt zutreffend hingewiesen (Urk. 99 S. 9 f.; Urk. 102 S. 10). Die Handlung muss ausschliesslich zum Zwecke der Steuerhinterziehung erfolgen. Ob die beabsichtigte Ersparnis beim selben oder bei einem anderen Steuersubjekt eintritt, spielt gemäss Gesetzeswortlaut keine Rolle.

8.6. Die vom Verteidiger der Beschuldigten 1 aufgeworfene Frage betreffend deren Stellung ist letztlich eine Frage des subjektiven Tatbestandes, weshalb sie dort thematisiert wird.

8.7. In objektiver Hinsicht haben die Beschuldigten deshalb mit der Verbuchung der Kosten für die Veranstaltung anlässlich des 30. Geburtstags der Beschuldigten 1, für das Personal-Wellness-Training ... der Beschuldigten 1, für die ...-Laufbahnberatung der Beschuldigten 1 sowie für die Paarberatung ... als Geschäftsaufwand und Beilage der entsprechenden Jahresbilanzen und

Jahresertragsrechnungen die Tatbestände von Art. 186 DBG und § 261 StG mehrfach erfüllt.

## 9. Subjektiver Tatbestand

9.1. Nicht zu teilen ist die Ansicht der Beschuldigten, dass der Vorsatz des Steuerbetrugs bzw. der Zweck der Steuerhinterziehung bei einem Unternehmen dann fehle, wenn das Unternehmen in der betreffenden Steuererklärung Verluste ausweise und dem Staat somit kein Steuersubstrat entgangen sei (Urk. 94 S. 5; Urk. 95 S. 8 und S. 14).

9.2. Der Beschuldigte 2 räumt selbst ein, dass es bei einer verdeckten Gewinnausschüttung zu einer Verkürzung der privaten Steuer komme. Wo bzw. wie die Steuerverkürzung eintritt, kann aufgrund des Gesetzeswortlauts auch beim

subjektiven Tatbestand keine Rolle spielen. Die Tatbestände von § 261 StG und Art. 186 Abs. 1 DBG beinhalten eine Handlung zum Zweck der Steuerhinterziehung. Diese allgemeine Formulierung setzt in keiner Weise voraus, dass der Schaden beim selben Steuerobjekt oder in derselben Steuerperiode eintritt. Die Verteidigung übergeht dies, wenn sie stets von der Schmälerung der Steuerpflicht der Gesellschaft spricht (Urk. 110 S. 5). Abgesehen davon ginge die Argumentation bereits wegen der Möglichkeit des Verlustvortrags auf kommende Steuerjahre fehl, weshalb zumindest Eventualvorsatz nicht ausgeschlossen werden könnte (§ 29 StG und Art. 31 DBG).

9.3. Nicht stichhaltig ist zudem das Argument der Beschuldigten 1, ihr habe der Vorsatz gefehlt, weil sie sich nicht um die Steuererklärung der Gesellschaft gekümmert habe (Urk. 94 S. 7). Als Geschäftsführerin der D.\_\_\_\_\_ AG steht die Beschuldigte 1 auch betreffend die Buchhaltung in der Mitpflicht. Ausserdem war es ihr Privataufwand, welcher inkorrekt im Geschäft verbucht wurde anstatt in ihrer persönlichen Steuererklärung. Dies kann ihr nicht entgangen sein und ihre Aussagen belegen, dass sie davon auch Kenntnis hatte, denn andernfalls hätte sie in ihrer Einvernahme mit Sicherheit ausgesagt, dass sie von diesen Ver-

buchungen nichts gewusst habe. Diesen Einwand erhob sie nicht, sondern sie machte vielmehr geltend, es sei nach ihrer Ansicht Geschäftsaufwand gewesen (Urk. 5). Zudem führte sie in ihrer polizeilichen Einvernahme selbst aus, dass sie vermutlich die Rechnungen zuerst selbst bezahlt habe und ihr der Betrag später von der D.\_\_\_\_\_ AG auf ihr Kontokorrent gutgeschrieben worden sei (Urk. 5 S. 5 f.). Ebenso gab sie zum allgemeinen Vorgehen zu Protokoll: *"Ich habe die Belege schon zuerst sortiert und Privataufwendungen herausgenommen. Den Rest gab ich Herrn B.\_\_\_\_\_"* (Urk. 5 S. 8). Die Staatsanwaltschaft bringt in der Berufungsantwort deshalb zu Recht vor, dass die Beschuldigte 1 somit sehr wohl wusste, welche der hier in Frage stehenden Aufwendungen von ihr privat oder über das Geschäft abgerechnet worden sind.

9.4. Wer zuhanden der Steuerbehörde so bewusst unwahre Unterlagen in der Geschäftsbuchhaltung belässt, kann kein anderes Motiv haben, als seine Steuerpflicht – oder diejenige der Firma, i.c. der D.\_\_\_\_\_ AG – zu reduzieren und sich steuertechnisch besser zu stellen.

9.5. Auch der subjektive Tatbestand ist somit zu bejahen, weshalb die Beschuldigten des mehrfachen Steuerbetrugs im Sinne von Art. 186 Abs. 1 DBG und § 261 Abs. 1 StG-ZH schuldig zu sprechen sind.

## **V. Strafzumessung**

### **1. Strafraumen**

9.6. Art. 186 DBG wurde noch nicht an das Sanktionensystem des Strafgesetzbuches von 2007 angepasst. Gemäss Art. 333 Abs. 2 lit. b StGB ist Gefängnisstrafe durch Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe zu ersetzen. Für die Busse gilt nach wie vor derselbe Höchstbetrag von Fr. 30'000.– (Art. 106 Abs. 1 StGB). § 261 StG sieht eine Bestrafung mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe vor.

9.7. Wie bereits die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat, ist keine Zusatzstrafe zu jener im Steuerhinterziehungsverfahren festzulegen, jene

Sanktion aber bei der Strafzumessung zu berücksichtigen (Urk. 38 S. 35). Aufgrund der unterschiedlichen sachlichen Zuständigkeit im Steuerhinterziehungsverfahren wären die Voraussetzungen von Art. 49 Abs. 2 StGB nicht erfüllt.

9.8. Eine kumulative Busse entfällt bereits aufgrund des Verschlechterungsverbot (Art. 391 Abs. 2 StPO).

## 10. Tatverschulden

10.1. Objektiv fällt ins Gewicht, dass insgesamt rund Fr. 45'000.– nicht korrekt in der Bilanz und der Steuererklärung angegeben worden sind. Dieser Betrag ist erheblich, auch wenn die damit erzielte theoretische Steuerersparnis natürlich weit geringer ausgefallen wäre. Dabei ist die mehrfache Begehung straf erhöhend zu berücksichtigen. Das Tatvorgehen lässt allerdings keine grosse kriminelle Energie erkennen, wurden die Verbuchungen doch nicht in besonderer Weise kaschiert oder verheimlicht. Nur für den Fall, dass der Steuerkommissär auf Einsicht in die Aufwand- und Ertragsrechnung verzichtet hätte, war ernsthaft mit einem "Erfolg" zu rechnen gewesen. Andererseits war insbesondere die Verbuchung des Wellnesstrainings, der ...-Laufbahnberatung und der Paarberatung derart offensichtlich unzulässiger Privataufwand, dass von einem recht bewussten Vorgehen auszugehen ist, keine korrekte Steuererklärung einzureichen bzw. zu probieren, "ob es durchgeht". Ob der nicht geschäftsmässig begründete Privatanteil der Kosten des Geburtstagsfestes 10% oder 50% betrug, fällt im vorliegenden Fall verschuldensmässig – auch angesichts der weiteren Steuerbeträge – nicht ins Gewicht, da hier unter anderem auch ein Ermessen der Steuerbehörden zum Tragen kommt. Wesentlich ist einzig, dass die Beschuldigten alles als Geschäftsaufwand verbucht und keinerlei Privatausscheidung vorgenommen hatten.

10.2. Entgegen den Ausführungen der Vorinstanz liegt direkter Vorsatz vor (Urk. 38 S. 36). Der Umstand, dass die Erfolgsaussichten einer Steuerersparnis

im Falle einer Nachprüfung durch den Steuerkommissär gering waren, führt nicht zur Annahme von Eventualvorsatz (Urk. 38 S. 36). Die Steuerersparnis ist unmittelbarer Zweck eines solchen Vorgehens und nicht bloss in Kauf genommene Nebenfolge.

10.3. Beim Beschuldigten 2 ist zu berücksichtigen, dass er letztlich der primär für die Buchhaltung und die Steuererklärung verantwortliche Verwaltungsrat und Geschäftsführer war. Auf der anderen Seite kann nicht ausser Acht gelassen werden, dass damit hauptsächlich finanzielle Vorteile für die Beschuldigte 1 und nicht für den Beschuldigten 2 bezweckt wurden. Wer letztlich die treibende Kraft hinter dem Tun war, bleibt infolge spärlicher Angaben beider Beschuldigten hierzu im Dunkeln. Aus diesem Grund rechtfertigt sich auch keine unterschiedliche Bewertung des Tatverschuldens zwischen den Beschuldigten. Insgesamt ist bei beiden Beschuldigten aber noch von einem leichten Verschulden auszugehen.

## 11. Täterkomponenten

11.1. Die Beschuldigten machten im Laufe des Berufungsverfahrens keine Ausführungen (auch nicht eventualiter) mehr zu ihren persönlichen und finanziellen Verhältnissen, weshalb von den Angaben auszugehen ist, welche sie an

der Hauptverhandlung vor erster Instanz und an der ersten obergerichtlichen Berufungsverhandlung machten (Prot. I S. 12).

11.2. Die Beschuldigte 1 verdiente damals monatlich Fr. 6'000.– brutto. Vermögen hatte sie keines, jedoch ca. Fr. 250'000.– Schulden, zu welchen sie allerdings keine näheren Angaben machen wollte. Sie lebte zusammen mit ihrem Ehemann und ihrem Sohn, der heute volljährig ist (Prot. I S. 14).

11.3. Der Beschuldigte 2 gab ein Jahreseinkommen von Fr. 300'000.– an (Prot. I S. 22). Neben einer Eigentumswohnung im Nettowert von Fr. 400'000.– war er Inhaber der ... Holding, zu welcher die D.\_\_\_\_\_ AG gehörte. Er war ledig und hatte keine Unterhaltspflichten.

11.4. Beide Beschuldigten sind gemäss den Strafregisterauszügen vom 12. Januar 2012 nicht vorbestraft (Urk. 82 und 83).

11.5. Die vorgeworfenen Falschverbuchungen wurden von den Beschuldigten nicht bestritten; sie ergeben sich allerdings bereits aus den Buchhaltungsunterlagen, weshalb das Geständnis hinsichtlich des äusseren Sachverhalts für die Strafzumessung keine Auswirkungen hat. Die Beschuldigten bestritten vielmehr die rechtliche Würdigung sowie den subjektiven Tatbestand bzw. den Vorsatz.

11.6. Insgesamt sind bei beiden Beschuldigten keine täterbezogenen Kriterien auszumachen, welche sich strafferhöhend oder strafmindernd auswirken würden.

## 12. Weitere Strafzumessungskriterien

Strafmindernd fällt die lange Verfahrensdauer ins Gewicht. Die ersten Falschverbuchungen liegen inzwischen rund 10 Jahre zurück. Zudem sind wie erwähnt, die bereits ausgesprochenen Bussen im Hinterziehungsverfahren von je rund Fr. 10'000.– zu berücksichtigen (Urk. 7/3 und 7/4).

## 13. Fazit

Insgesamt erscheint eine Strafe von je 30 Tagessätzen für die Beschuldigten angemessen. Aufgrund der finanziellen Verhältnisse sind auch die von der Vorinstanz festgesetzten Tagessatzhöhen von Fr. 700.– für den Beschuldigten 2 und Fr. 150.– für die Beschuldigte 1 angemessen.

## **VI. Vollzug**

Den Beschuldigten ist keine ungünstige Bewährungsprognose zu stellen. Ausser den angeklagten Delikten ist nichts Nachteiliges bekannt. Die Strafen sind deshalb bedingt auszusprechen, unter Ansetzung der gesetzlich minimalen Probezeit von zwei Jahren (Art. 42 Abs. 1 StGB und Art. 44 Abs. 1 StGB)

## VII. Kosten- und Entschädigungsfolgen

Ausgangsgemäss haben die Beschuldigten die Verfahrenskosten teilweise zu übernehmen. Dabei ist der Teilfreispruch bzw. das Nichteintreten hinsichtlich der Kurskosten ... Hochschule und der Urkundenfälschung zu berücksichtigen. Somit sind je ein Drittel der Kosten des zweiten Berufungsverfahrens den Beschuldigten (zusammen zwei Drittel) aufzuerlegen und ein Drittel ist auf die Gerichtskasse zu nehmen. Zudem ist ihnen für das zweite Berufungsverfahren eine reduzierte Prozessentschädigung von je Fr. 1'100.– inklusive Mehrwertsteuer zuzusprechen.

Die Kosten des ersten Berufungsverfahrens werden auf die Gerichtskasse genommen (Art. 428 Abs. 4 StPO). Die Beschuldigten erhalten je eine Prozessentschädigung von Fr. 3'000.– aus der Gerichtskasse (Art. 436 Abs. 3).

Das Kosten- und Entschädigungsdispositiv der ersten Instanz ist zudem zu bestätigen (Urk. 36 S. 40 f. Ziffer 5. - 7.2.).

Weiter haben die Beschuldigten den Steuerbehörden, wie beantragt, und gestützt auf Art. 433 bzw. 434 Abs. 1 StPO, eine reduzierte Prozessentschädigung für das Berufungsverfahren von Fr. 500.– zu bezahlen, unter solidarischer Haftbarkeit (Urk. 102 S. 15).

### **Es wird beschlossen:**

1. Es wird festgestellt, dass der Beschluss des Obergerichts vom 11. Mai 2011 wie folgt in Rechtskraft erwachsen ist:

"1. Es wird festgestellt, dass das Urteil der Einzelrichterin des Bezirksgerichts Zürich vom 14. September 2011 wie folgt in Rechtskraft erwachsen ist:

"1.2. Bezüglich der übrigen Vorwürfe ist die Angeklagte A. \_\_\_\_\_ nicht schuldig und wird freigesprochen.

(...)

2.2. Bezüglich der übrigen Vorwürfe ist der Angeklagte B. \_\_\_\_\_ nicht schuldig und wird freigesprochen.

(...)

7.1. Der Angeklagten A.\_\_\_\_\_ wird eine reduzierte Prozessentschädigung in der Höhe von Fr. 1500.-- zuzüglich Mehrwertsteuer zugesprochen.

7.2. Dem Angeklagten B.\_\_\_\_\_ wird eine reduzierte Prozessentschädigung in der Höhe von Fr. 1500.-- zuzüglich Mehrwertsteuer zugesprochen."

2. Auf die Anklage betreffend Urkundenfälschung gemäss Art. 251 Ziff. 1 Abs. 2 StGB wird nicht eingetreten.
3. (Mitteilung)"
2. Es wird festgestellt, dass das Urteil des Obergerichts vom 11. Mai 2011 betreffend die Freisprüche beider Beschuldigten vom Vorwurf des Steuerbetrugs in Bezug auf Position 7, zweiter Teil eines beruflichen Ausbildungskurses der Beschuldigten 1 an der ... Hochschule, in Rechtskraft erwachsen ist.
1. Schriftliche Mitteilung mit nachfolgendem Urteil.

**Es wird erkannt:**

1. Die Beschuldigte A.\_\_\_\_\_ ist schuldig des mehrfachen Steuerbetrugs im Sinne von § 261 Abs. 1 StG und Art. 186 Abs. 1 DBG bezüglich der folgenden Positionen:
  - 1 30. Geburtstag A.\_\_\_\_\_
  - 2 Personal Wellness ...
  - 3 ... Laufbahnberatung
  - 4 ... (Paarberatung)
2. Der Beschuldigte B.\_\_\_\_\_ ist schuldig des mehrfachen Steuerbetrugs im Sinne von § 261 Abs. 1 StG und Art. 186 Abs. 1 DBG bezüglich der folgenden Positionen:
  - 1 30. Geburtstag A.\_\_\_\_\_
  - 2 Personal Wellness ...
  - 3 ... Laufbahnberatung
  - 4 ... (Paarberatung)

3. Die Beschuldigte A.\_\_\_\_\_ wird bestraft mit einer Geldstrafe von 30 Tagessätzen zu Fr. 150.– (insgesamt Fr. 4'500.–).
4. Der Beschuldigte B.\_\_\_\_\_ wird bestraft mit einer Geldstrafe von 30 Tagessätzen zu Fr. 700.– (insgesamt Fr. 21'000.–).
5. Der Vollzug der beiden Geldstrafen wird aufgeschoben und die Probezeit auf 2 Jahre festgesetzt.
6. Das erstinstanzliche Kosten- und Entschädigungsdispositiv (Ziff. 5. - 7.2) wird bestätigt.
7. Die Kosten des ersten Berufungsverfahrens (SB110030) werden auf die Gerichtskasse genommen.
8. Den Beschuldigten wird für das erste Berufungsverfahren (SB110030) eine Prozessentschädigung von je Fr. 3'000.– aus der Gerichtskasse zugesprochen.
9. Die Gerichtsgebühr für das zweite Berufungsverfahren (SB120002) wird festgesetzt auf Fr. 4'500.–. Über die weiteren Kosten stellt die Gerichtskasse Rechnung.
10. Die Kosten des zweiten Berufungsverfahrens (SB120002) werden den Beschuldigten je zu einem Drittel (total zwei Drittel) auferlegt und zu einem Drittel auf die Gerichtskasse genommen.
11. Den Beschuldigten wird für das zweite Berufungsverfahren eine reduzierte Prozessentschädigung von je Fr. 1'100.– (inkl. MwSt.) aus der Gerichtskasse zugesprochen.
12. Die Beschuldigten werden verpflichtet, dem Geschädigten Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt Zürich, ... [Adresse], für das zweite Berufungsverfahren unter solidarischer Haftbarkeit eine reduzierte Prozessentschädigung von Fr. 500.-- zu bezahlen.

13. Schriftliche Mitteilung in vollständiger Ausfertigung an

- Rechtsanwalt lic. iur. X. \_\_\_\_\_ im Doppel für sich und zuhanden der Beschuldigten A. \_\_\_\_\_
- Rechtsanwalt lic. iur. Y. \_\_\_\_\_ im Doppel für sich und zuhanden des Beschuldigten B. \_\_\_\_\_
- die Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl
- das Steueramt des Kantons Zürich, ... [Adresse]

und nach unbenütztem Ablauf der Rechtsmittelfrist bzw. Erledigung allfälliger Rechtsmittel an

- die Vorinstanz
- die Koordinationsstelle VOSTRA mit Formular A

14. Gegen diesen Entscheid kann bundesrechtliche **Beschwerde in Strafsachen** erhoben werden.

Die Beschwerde ist innert **30 Tagen**, von der Zustellung der vollständigen, begründeten Ausfertigung an gerechnet, bei der Strafrechtlichen Abteilung des Bundesgerichtes (1000 Lausanne 14) in der in Art. 42 des Bundesgerichtsgesetzes vorgeschriebenen Weise schriftlich einzureichen.

Die Beschwerdelegitimation und die weiteren Beschwerdevoraussetzungen richten sich nach den massgeblichen Bestimmungen des Bundesgerichtsgesetzes.

Obergericht des Kantons Zürich  
I. Strafkammer

Zürich, 30. Januar 2013

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Oberrichter lic. iur. P. Marti

Dr. iur. M. Michael

