

Obergericht des Kantons Zürich

III. Strafkammer



Geschäfts-Nr.: UE130197-O/U/HEI

Mitwirkend: die Oberrichter lic. iur. Th. Meyer, Präsident, und lic. iur. W. Meyer
und die Ersatzoberrichterin lic. iur. J. Haus Stebler sowie der
Gerichtsschreiber lic. iur. C. Tschurr

Beschluss vom 5. Februar 2014

in Sachen

Kantonales Steueramt Zürich, vertreten durch lic. iur. X. _____,

Beschwerdeführerin

gegen

1. **A.** _____,
2. **Staatsanwaltschaft See/Oberland**,

Beschwerdegegner

1 verteidigt durch Rechtsanwalt Dr. iur. Y. _____,

betreffend **Einstellung einer Strafuntersuchung**

**Beschwerde gegen die Einstellungsverfügung der Staatsanwaltschaft
See/Oberland vom 27. Juni 2013, A-5/2009/3106 (neu: Staatsanwaltschaft
Zürich-Limmat, C-5/2013/5377)**

Erwägungen:

I.

1. In einem Schreiben vom 22. Juni 2001 schilderte Dr. A. _____ von der Wirtschaftskanzlei B. _____, Zürich, dem Kantonalen Steueramt Zürich im Hinblick auf eine Besprechung vom 28. Juni 2001 beim Steueramt im Wesentlichen folgenden zu besprechenden Sachverhalt:

Am 8. Mai 2001 sei die C. _____ SA (von der Staatsanwaltschaft in der angefochtenen Einstellungsverfügung vom 27. Juni 2013 und im Folgenden nur noch bezeichnet als C1. _____) mit Sitz in Zürich gegründet worden. 65 % des Kapitals dieser Gesellschaft seien im Besitz des an der Aktienbörse von Singapur kotierten Rohstoff- und Transportkonzerns C'. _____ Group Ltd., 10 % des Kapitals seien im Besitz einer ausländischen natürlichen Person, je 12.5 % besässen die beiden im Kanton Schwyz und im Kanton Zug ansässigen Geschäftsführer D. _____ und E. _____. Gegenwärtig werde eine weitere Gesellschaft mit Sitz im Ausland errichtet, welche identische Aktionärsverhältnisse aufweisen werde, nämlich die C. _____ Ltd., Bermuda (nachfolgend, wie von der Staatsanwaltschaft in der angefochtenen Einstellungsverfügung, nur noch bezeichnet als C2. _____). Diese beiden Gesellschaften ("C. _____-Gruppe") spezialisierten sich auf die Beratung mit Bezug auf die Strukturierung von massgeschneiderten Investitionsprodukten. Die Produkte würden von der C. _____-Gruppe nicht vertrieben. Der Vertrieb erfolge über Intermediäre (Banken, Vermögensverwalter etc.). Diese erhielten Kommissionen. Ein Kernelement der Geschäftstätigkeit der C. _____-Gruppe sei es, die an die Intermediäre zu bezahlenden Kommissionen aus Mitteln der C'. _____ Group vorzufinanzieren. Die Einkünfte der C. _____-Gruppe beständen vor allem aus einem Anteil an Gebühren der Investment Manager für die Verwaltung und Beratung des jeweiligen Anlageproduktes. Die C2. _____ werde in die auf Bermuda bestehende Infrastruktur der C'. _____ Group eingebettet. Die C2. _____ werde sämtliche Beratungsverträge mit Investment Managern sowie die Kommissionsverträge mit den Intermediären abschliessen und durch Darlehen von der C'. _____ Group die für die Vorfinanzierung der Kommissionen an die In-

termediäre notwendigen liquiden Mittel beschaffen. Die C2._____ werde zudem vom Know-how, der globalen Präsenz, den Kontakten und den PR- und Marketingkapazitäten der C'._____ Group profitieren. In ihrem Verwaltungsrat würden namhafte Vertreter der C'._____ Group sowie lokale Spezialisten Einsitz nehmen. Die C2._____ werde lokal verwaltet. Zwischen der C2._____ und der C1._____ werde ein Beratungsvertrag abgeschlossen. Unter diesem Beratungsvertrag erbringe die C1._____ Dienstleistungen an die C2._____. Die Entschädigungsklausel des Beratungsvertrages sehe vor, dass der C1._____ sämtliche Kosten vor Steuern erstattet würden zuzüglich einem Anteil von 20 % des Gewinnes der C2._____. Die Vereinbarungen mit den Geschäftsführern der C1._____ sähen vor, dass 35 % des konsolidierten Umsatzes der C._____ -Gruppe für Bonuszahlungen an das Schweizer Management und zukünftige weitere Mitarbeiter zur Verfügung ständen. Aus schweizerischer steuerlicher Sicht der C1._____ lasse sich festhalten, dass die Entschädigungsstrukturen zwischen der C1._____ und der C2._____ (Erstattung der Kosten zuzüglich 20 % Gewinnanteil) marktgerecht seien und dem "Arm's Length-Prinzip" entsprächen: Der Geschäftserfolg der C._____ -Gruppe hänge zu einem wesentlichen Teil von dem von der C'._____ Group abgeleiteten Goodwill (Know-how, globale Präsenz, existierende Kontakte, PR- und Marketingkapazitäten, Kooperation mit der C'._____ -Gruppe im Allgemeinen) ab. Dieser Goodwill sei der C2._____ zuzuweisen. Daneben sei die Vorfinanzierung der Kommissionen ein weiteres zentrales Element für den Geschäftserfolg der C._____ -Gruppe. Auch diese Vorfinanzierungsfunktion werde von der C2._____ via eine ebenfalls auf Bermuda ansässige Gesellschaft der C'._____ Group wahrgenommen. Die Bonuszahlungen an das Management der C1._____ seien in Verhandlungen zwischen unabhängigen Dritten festgelegt worden und damit auch als geschäftsmässig begründeter Aufwand der C1._____ anzuerkennen. Die C2._____ unterliege in der Schweiz keinerlei Besteuerung (Urk. 12 [Akten der Staatsanwaltschaft See / Oberland ref A-5/2009/3106] 2/1).

2. Am 28. Juni 2001 brachte das Kantonale Steueramt Zürich am Ende des Schreibens von A._____ vom 22. Juni 2001 folgenden Vermerk an:

"Einverstanden unter folgenden Bedingungen: a) Mindestgewinnausweis von 5 % der Selbstkosten (inkl. Steuern) der C._____ SA, Zürich, ab dem dritten Geschäftsjahr. Der Mindestgewinn wird dem höheren Gewinnausweis angerechnet. b) Jährliche Einreichung eines revidierten Geschäftsabschlusses der C._____ (Bermuda) Ltd." (Urk. 12/2/2).

3. In der Folge reichte die C1._____ eine Steuererklärung 2003 ein, welche für das Jahr 2003 bzw. für die Jahre 2002/2003 einen Reingewinn von Fr. 367'733.-- auswies. Dazu reichte sie durch die F._____ Ltd Zürich geprüfte Bilanz- und Erfolgsrechnungen der C1._____ wie auch der C2._____ per 31.12.2002 und per 31.12.2003 ein (Urk. 12/2/5). Ferner reichte die C1._____ eine Steuererklärung 2004 ein, welche für das Jahr 2004 bzw. für die Jahre 2003/2004 einen Reingewinn von Fr. 598'618.-- auswies. Auch dazu reichte sie durch die F._____ Ltd Zürich geprüfte Bilanz- und Erfolgsrechnungen der C1._____ wie auch der C2._____ per 31.12.2003 und per 31.12.2004 ein (Urk. 12/2/6).

4. Die Steuerbehörden akzeptierten diese Steuererklärungen nicht. Gemäss einer Zusammenfassung einer Besprechung vom 23. August 2006 zwischen Vertretern der eidgenössischen Steuerverwaltung (G._____) und des Kantonalen Steueramtes Zürich (H._____), einem Steuerspezialisten der C'._____ Group, Hongkong (I._____) sowie D._____ und A._____ erachtete sich das Kantonale Steueramt Zürich nicht an das "Ruling vom 22.6.2001" (damit gemeint: das Schreiben von A._____ vom 22. Juni 2001 an das Kantonale Steueramt Zürich mit dessen Einverständniserklärung vom 28. Juni 2001, vorstehend Erw. 1 und 2) gebunden. Die Steuerbehörden gingen davon aus, dass die Tätigkeiten für die Bermuda-Gesellschaften von der C1._____ vorgenommen würden und deshalb die daraus resultierenden Gewinne in Zürich zu besteuern seien. Die Steuerbehörden schlugen vor, der C1._____ die Möglichkeit zu geben, darzulegen, dass sich die effektive Verwaltung der Bermuda-Gesellschaften in Hong Kong und nicht in Zürich befinde. Falls dieser Nachweis nicht erbracht werde, würden die Gewinne der Bermuda-Gesellschaften bei der C1._____ hinzugerechnet und besteuert,

mit einem Abzug von 5 % als Entschädigung für Leistungen der Zentrale in Hongkong (Urk. 12/2/7).

5. Gemäss einem Memorandum von A. _____ vom 15. Dezember 2006 über die Steuerrevision bei der C1. _____ und den Schlussfolgerungen daraus werden für die Geschäftsjahre 2003 und 2004 95 % des Gewinns gemäss statuarischer Jahresrechnung der C2. _____ bei der C1. _____ besteuert. Diese Berichtigungen der Consulting Fee führten zu zusätzlichen steuerbaren Gewinnen im Steuerjahr 2003 von Fr. 691'597.-- und im Steuerjahr 2004 von Fr. 1'648'556.--. Diese zusätzlichen Gewinne würden als geldwerte Leistungen der C1. _____ an die C2. _____ betrachtet und unterlägen deshalb der Verrechnungssteuer von 35 %. Das kantonale Steueramt Zürich bestätigte unterschriftlich das Einverständnis mit den Schlussfolgerungen dieses Memorandums (das noch weitere Schlussfolgerungen als die vorstehend zitierten enthält) (Urk. 12/2/10).

6. Am 30. Oktober 2008 erstattete das Kantonale Steueramt Zürich bei der Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich eine Strafanzeige gegen die verantwortlichen Organe der C1. _____ (mittlerweile in Liquidation), insbesondere E. _____ und D. _____, sowie gegen A. _____ wegen Steuerbetrugs bzw. Gehilfenschaft, allenfalls Anstiftung dazu betreffend die Perioden 2003 und 2004 und wegen Urkundenfälschung. Das Steueramt machte insbesondere geltend, im Rahmen einer Untersuchung durch die eidgenössische Steuerverwaltung habe sich herausgestellt, dass das Tagesgeschäft der angeblich auf den Bermudas domizilierten Schwestergesellschaft durch die C1. _____ in Zürich erfolgt sei. In Bermuda sei keine Substanz feststellbar gewesen. Mit den Steuererklärungen betreffend die Perioden 2003 und 2004 seien Bilanzen eingereicht worden, die um Fr. 691'597.-- bzw. Fr. 1'648'556.-- zu tiefe Reingewinne der C1. _____ ausgewiesen hätten. Indem die Angeschuldigten (E. _____ und D. _____) den Steuerbehörden mit Wissen und Willen falsche Bilanzen zum Zweck der Steuerhinterziehung eingereicht hätten, hätten sie die Tatbestände des Steuerbetrugs und der Urkundenfälschung erfüllt. Bezüglich des Vertreters (A. _____) bestehe der dringende Verdacht, dass er den wahren Sachverhalt gekannt und sich demnach zumindest der Gehilfenschaft schuldig gemacht habe (Urk. 12/1).

7. Nach Durchführung einer Strafuntersuchung erhob die Staatsanwaltschaft See / Oberland (Beschwerdegegnerin 2, nachfolgend nur noch bezeichnet als Staatsanwaltschaft) mit Anklageschrift vom 27. Juni 2013 gegen E._____ und D._____ Anklage wegen Steuerbetrugs und Urkundenfälschung (Urk. 12/61, vgl. auch Urk. 7). Das Strafverfahren gegen A._____ (Beschwerdegegner 1) betreffend Betrug stellte die Staatsanwaltschaft mit Verfügung vom gleichen Tag, 27. Juni 2013, ein (Urk. 12/56 = Urk. 3).

8. Mit Eingabe vom 15. Juli 2013, Poststempel 16. Juli 2013 (Urk. 4), reichte das Kantonale Steueramt Zürich (Beschwerdeführer, nachfolgend nur noch bezeichnet als Steueramt) bei der hiesigen Kammer eine Beschwerde gegen die ihm am 11. Juli 2013 zugestellte (Urk. 12/58) staatsanwaltschaftliche Einstellungsverfügung vom 27. Juni 2013 ein. Damit beantragt es, die Einstellungsverfügung sei aufzuheben und die Sache sei zur Anklageerhebung an die Staatsanwaltschaft zurückzuweisen (Urk. 2). Die Staatsanwaltschaft verzichtete auf eine Stellungnahme zur Beschwerde (Urk. 7, Prot. S. 3), A._____ beantragt deren Abweisung (Urk. 9). In einer Replik vom 19. August 2013 hält das Steueramt an seinen Anträgen fest (Urk. 16). Das macht auch A._____ in einer Duplik vom 4. Oktober 2013 (Urk. 22), während die Staatsanwaltschaft auf eine Duplik verzichtete (Urk. 20). Die Duplik von A._____ wurde dem Steueramt zugestellt (Urk. 24). Weitere Eingaben gingen nicht ein. Die Sache ist spruchreif.

9. Aufgrund der Neukonstituierung des Gerichts ergeht der vorliegende Beschluss nicht in der den Parteien am 22. Juli 2013 (Urk. 5) angekündigten Besetzung.

II.

1. Das Steueramt, das bei der Staatsanwaltschaft die Strafanzeige vom 30. Oktober 2008 eingereicht hatte (Urk. 12/1), ist zur Einreichung einer Beschwerde gegen die staatsanwaltschaftliche Einstellungsverfügung vom 27. Juni 2013 legitimiert (Art. 104 Abs. 2 StPO i.V. mit § 154 GOG i.V. mit § 76 der Verordnung zum Steuergesetz [LS 631.11]; vgl. Urk. 2 S. 2). Die Beschwerde wurde

innerhalb der 10-tägigen Beschwerdefrist eingereicht (vgl. vorstehend Erw. I.8). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2. Die Staatsanwaltschaft erwog in der angefochtenen Einstellungsverfügung vom 27. Juni 2013, es werde nicht geltend gemacht, dass der Beschuldigte A. _____ im Zusammenhang mit der Einreichung der Steuererklärungen der fraglichen Perioden und der damit verbundenen Einreichung falscher Unterlagen involviert gewesen sei. Offensichtlich sei er in einer ersten Phase beauftragt gewesen, die Vereinbarung mit dem Steueramt auszuhandeln, und sei dann erst wieder in einer zweiten Phase beauftragt worden, nachdem es zur Steuerrevision gekommen sei. Somit könne er nicht zur Verantwortung im Zusammenhang mit den effektiv eingereichten Steuererklärungen und den gleichzeitig eingereichten, möglicherweise falschen Unterlagen gezogen werden. Es bleibe deshalb nur die Frage, ob er mit der Ausarbeitung und dem Abschluss des Taxrulings strafbare Handlungen begangen habe, indem er Kenntnis davon gehabt habe, dass diejenigen Arbeiten, die gemäss Ruling durch die C2. _____ ausgeführt werden müssten, in der Schweiz durch die C1. _____ getätigt würden, dadurch jedoch die Gewinne der C1. _____ und deshalb auch deren Steuerbelastung viel höher würden (Urk. 3 S. 2 Erw. 4). G. _____ von der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV habe in einer Notiz über eine Sitzung vom 23. August 2006 festgehalten, A. _____ gestehe ein, dass der Sachverhalt, wie er im Schreiben vom 22. Juni 2001 an das Kantonale Steueramt Zürich dargelegt worden sei, falsch sei; auf Bermudas befinde sich lediglich der formelle Sitz der Gesellschaft. Als Zeuge befragt, habe G. _____ ausgesagt, nach der Sitzung (vom 23. August 2006) habe A. _____ mit ihm (G. _____) und dem ebenfalls anwesenden H. _____ vom Kantonalen Steueramt unter sechs Augen sprechen wollen und gesagt, er habe von Anfang an gewusst, dass der angegebene Sachverhalt nicht dem Ruling entsprochen habe, aber der Kunde habe das Einreichen des Rulings verlangt; in Bermuda werde keine Geschäftstätigkeit ausgeübt. Die Staatsanwaltschaft erwog dazu, H. _____ habe sich nicht mehr daran erinnern können, ob A. _____ diese Aussagen tatsächlich gemacht habe. A. _____ bestreite die von G. _____ geschilderten Aussagen. Da sich die Aussagen beider Zeugen (G. _____ und H. _____) widersprechen und nicht ausgeschlossen werden könne, G. _____ könnte A. _____ missverstan-

den haben, könne nicht allein auf die Aussagen von G._____ abgestellt werden. Mit der fraglichen Gesprächsnotiz und der Aussage von G._____ lasse sich nicht erstellen, dass A._____ schon bei der Ausarbeitung des Rulings Kenntnis von dessen Unrichtigkeit gehabt und dieses den Behörden trotzdem vorgelegt habe. Weitere Hinweise darauf, dass A._____ die Behörden bewusst getäuscht und damit den Steuerbetrug der C1._____ ermöglicht habe, seien nicht bekannt. Vielmehr beständen gegenteilige Hinweise. Bei A._____ sei nicht von einem strafbaren Verhalten auszugehen. Deshalb sei das Verfahren gegen ihn einzustellen (Urk. 3 S. 3 f.).

3. In seiner Beschwerde macht das Steueramt geltend, der Zeuge G._____ habe unter der strengen Strafandrohung von Art. 307 StGB ausgesagt. Massgebend sei, dass der Inhalt der Aktennotiz, wonach A._____ gewusst habe, an einer versuchten Täuschung mitgewirkt zu haben, vom Zeugen G._____ in aller Deutlichkeit wiederholt bestätigt worden sei. Auch der Zeuge H._____ habe dies im Wesentlichen bestätigt. Von sich widersprechenden Aussagen dieser beiden Zeugen könne keine Rede sein. Ob die von A._____ erst gegen Ende der Untersuchung eingereichten Unterlagen ihn zu entlasten vermöchten, sei diskutabel. Es sei Sache des zuständigen Sachgerichts, über die Stichhaltigkeit des strafrechtlichen Vorwurfs zu entscheiden. Die staatsanwaltschaftliche Verfahrenseinstellung sei in Anwendung des Grundsatzes "in dubio pro durore" aufzuheben (Urk. 2).

4. A._____ lässt in seiner Beschwerdeantwort im Wesentlichen geltend machen, er sei ausschliesslich als Beauftragter tätig und insbesondere nicht in die Erstellung der Bilanzen und in die Einreichung der Steuererklärungen involviert gewesen. Es stelle sich deshalb nur die Frage, ob sich A._____ im Zusammenhang mit der Ausarbeitung und Einholung des Steuerrulings einer Teilnahmehandlung hätte schuldig machen können. Dabei habe er indes den Sachverhalt ausschliesslich so dargelegt, wie er ihm selber in den Instruktionsgesprächen dargestellt worden sei. Es gebe keine Hinweise, dass er die C1._____ - Verantwortlichen in einem Vorhaben hätte unterstützen wollen, das Ruling von Anfang an nicht einzuhalten und die Steuerbehörden nach der erst noch aufzunehmenden Geschäftstätigkeit mit gefälschten Bilanzen zu täuschen. Vielmehr

seien eindeutige Gegenindizien vorhanden (welche in der Beschwerdeantwort detailliert dargestellt werden). Die Aktennotiz von G. _____ vom 23. August 2006 sei für den Zeitpunkt der Einholung des Steuerrulings irrelevant. Die Aussage von G. _____, A. _____ habe nach der Sitzung vom 23. August 2006 ihm und H. _____ gesagt, er habe von Anfang an gewusst, dass der angegebene Sachverhalt nicht dem Ruling entspreche, aber der Kunde habe das so verlangt, sei völlig abwegig und durch die übereinstimmenden Aussagen von A. _____ und H. _____ widerlegt (Urk. 9).

5. In seiner Replik macht das Steueramt (neben wiederholenden Hinweisen auf seine Ausführungen in der Beschwerde) geltend, es sei nicht allein entscheidend, was A. _____ im Zeitpunkt der Einholung des Steuerrulings gewusst habe. Habe er im Lauf des Verfahrens seitens der Vertreter der C1. _____ oder aus den Umständen erfahren, dass der Inhalt des Rulings nicht den effektiven Gegebenheiten entsprochen habe, hätte er die Vertretung gegenüber den Steuerbehörden niederlegen müssen, um ein strafbares Verhalten zu vermeiden (Urk. 16). Diese Ausführungen bezeichnet A. _____ in der Duplik als unverständlich. Das Steueramt begründe nicht, weshalb die nicht erfolgte Niederlegung der Mandatsführung zu einer strafrechtlich relevanten Teilnahmehandlung hätte führen können (Urk. 22).

6. Gemäss Art. 308 Abs. 1 StPO besteht der Zweck der Untersuchung darin, den Sachverhalt in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht so weit abzuklären, dass das Vorverfahren abgeschlossen werden kann. Bei der Verfolgung dieses Zwecks steht der Staatsanwaltschaft ein gewisser Ermessensspielraum zu. Insbesondere hat sie diejenigen Vorkehrungen zu treffen, die zur Klärung des Falles Wesentliches beizutragen vermögen. Sie ist aber nicht verpflichtet, alle erdenklichen Ermittlungshandlungen vorzunehmen. Nach Beendigung des Untersuchungsverfahrens entscheidet die Staatsanwaltschaft, ob ein Strafbefehl zu erlassen, Anklage zu erheben oder das Verfahren einzustellen sei (Art. 318 StPO). Eine vollständige oder teilweise Einstellung erfolgt nach Art. 319 Abs. 1 lit. a StPO, wenn sich ein Tatverdacht nicht in einem Mass erhärten lässt, das eine Anklage rechtfertigt. Eine Anklage ist in der Regel nur dann zu erheben, wenn genügend Anhaltspunkte

te vorliegen, welche es rechtfertigen, das Verfahren weiterzuführen, und die Staatsanwaltschaft die Tatbeteiligung sowie eine Strafe bzw. Massnahme im Zeitpunkt der Anklageerhebung für wahrscheinlich hält. Keine Anklage ist zu erheben, wenn mit Sicherheit oder grosser Wahrscheinlichkeit mit einem Freispruch zu rechnen ist. Des Weiteren hat eine Einstellung nach Art. 319 Abs. 1 StPO u.a. zu ergehen, wenn kein Straftatbestand erfüllt ist (lit. b). Sinn und Zweck des Art. 319 StPO ist es, die beschuldigte Person vor Anklagen zu schützen, die mit einiger Sicherheit zu Freisprüchen führen müssten. Da die Staatsanwaltschaft nicht dazu berufen ist, über Recht und Unrecht zu richten, darf sie jedoch nicht allzu rasch, gestützt auf eigene Bedenken, zu einer Einstellung schreiten. In Zweifelsfällen beweismässiger oder rechtlicher Natur soll tendenziell Anklage erhoben werden. Der Grundsatz "in dubio pro reo" nach Art. 10 Abs. 3 StPO spielt hier nicht (vgl. zum Ganzen: Niklaus Schmid, Handbuch des schweiz. Strafprozessrechts, Zürich/ St. Gallen 2013, 2. Auflage, N 1247 ff.; Niklaus Schmid, StPO Praxiskommentar, Zürich/St. Gallen 2013, 2. Auflage, Art. 319 N 1 ff., insbesondere N 5; Nathan Landshut, in: Donatsch/Hansjakob/Lieber, Kommentar zur StPO, Zürich 2010, Art. 308 N 1 f., Art. 319 N 1 ff., insbesondere N 15). Vielmehr gilt in Zweifelsfällen der Grundsatz "im Zweifel für die Anklageerhebung" bzw. "in dubio pro duriore" (OGer ZH, III. Strafkammer, Geschäfts-Nr. UE130088, Beschluss vom 6. November 2013 Erw. 7.1 mit Hinweisen u.a. auf BGE 137 IV 219 Erw. 7; BGE 1B_650/2011 vom 2. Mai 2012 Erw. 2.1; insb. auch BGE 6B_131/2013 vom 24. Mai 2013 Erw. 2.4).

7. Die staatsanwaltschaftlichen Erwägungen, es werde nicht geltend gemacht, A._____ sei im Zusammenhang mit der Einreichung der Steuererklärungen der fraglichen Perioden und der damit verbundenen Einreichung falscher Unterlagen involviert gewesen; offensichtlich sei er in einer ersten Phase beauftragt gewesen, die Vereinbarung mit dem Steueramt auszuhandeln, und dann (erst) wieder in einer zweiten Phase, nachdem es zur Steuerrevision gekommen sei (Urk. 3 S. 2 Erw. 4), werden vom Steueramt nicht beanstandet. Aus den Akten ergibt sich nichts anderes. Es ist davon auszugehen. Tatsächlich stellt sich damit von vornherein nur die Frage, ob sich A._____ im Zusammenhang mit der (Ausarbeitung und dem Abschluss der) Vereinbarung mit dem Steueramt (Steuerruling

bzw. Taxruling) vom Juni 2001 strafbar gemacht hat. Daraus, dass er, nachdem er Kenntnis von (allfälligen) Diskrepanzen zwischen dem im Steuerruling geschilderten Sachverhalt und den tatsächlichen Verhältnissen erhalten hatte, die C1._____ wieder im Steuerrevisionsverfahren beraten und gegenüber den Steuerbehörden vertreten und eine solche Vertretung nicht aufgegeben hat, ist entgegen der Auffassung des Steueramtes in seiner Replik (Urk. 16) kein strafrechtliches Verhalten ersichtlich. (Erneute) Vergehen nach Übernahme dieser Beratung und Vertretung werden ja weder E._____ noch D._____ noch A._____ vorgeworfen.

8. Steuerbetrug begeht, wer zum Zwecke einer Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung gebraucht (Art. 186 Abs. 1 DBG [Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, SR 642.11], § 261 Abs. 1 StG (Steuergesetz des Kantons Zürich, LS 631.1)).

9. Es wurde weder vom Steueramt in der Strafanzeige vom 30. Oktober 2008 (Urk. 12/1), in der Beschwerde vom 15. Juli 2013 gegen die Einstellungsverfügung vom 27. Juni 2013 (Urk. 2) oder soweit ersichtlich sonstwo geltend gemacht noch ergibt sich aus den Akten oder aus der staatsanwaltschaftlichen Anklage vom 27. Juni 2013 (Urk. 12/61) oder der staatsanwaltschaftlichen Einstellungsverfügung vom 27. Juni 2013 (Urk. 3), dass im Zusammenhang mit der Ausarbeitung und Vereinbarung des Steuerrulings vom Juni 2001 gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden im Sinne von Art. 186 Abs. 1 DBG oder § 261 Abs. 1 StG verwendet worden wären. Das Schreiben von A._____ an das Kantonale Steueramt Zürich vom 22. Juni 2001 (Urk. 12/2/1, vorstehend Erw. I.1) als Vertreter der C1._____ als Schilderung des zu besprechenden Sachverhalts (Urk. 12/2/1 S. 1) ist jedenfalls keine Urkunde im Sinne von Art. 186 Abs. 1 DBG bzw. § 261 Abs. 1 StG. Da bezüglich A._____ nur die Frage bleibt, ob er mit der Ausarbeitung und dem Abschluss des Taxrulings strafbare Handlungen begangen hat (Urk. 3 S. 2 Erw. 4; vorstehend Erw. 7), im Zusammenhang mit der Ausarbeitung und dem Abschluss dieses Taxrulings indes gar keine Urkunden im Sinne

von Art. 186 Abs. 1 DBG bzw. § 261 Abs. 1 StG verwendet worden sind (zumindest ist aus den vorliegenden Akten nichts Dergleichen ersichtlich und wird auch vom Steueramt nicht behauptet), ist der Straftatbestand des Steuerbetrugs durch A._____ bzw. Gehilfenschaft von A._____ zu einem Steuerbetrug nicht erfüllt. Dies ist mangels Verwendung von Urkunden im Sinne von Art. 186 Abs. 1 DBG bzw. § 261 Abs. 1 StG selbst dann so, wenn die Zeugenaussagen von G._____ richtig wären, dass A._____ im Anschluss an die Sitzung vom 23. August 2006 gesagt habe, er habe von Anfang an gewusst, dass der angegebene Sachverhalt nicht dem Ruling entspreche, aber der Kunde habe das (das Einreichen des Rulings) so verlangt (Urk. 12/18 S. 5); damit habe A._____ gemeint, er habe von Anfang an gewusst, dass alles Lug und Trug sei (Urk. 12/18 S. 12).

10. Betrug im Sinne von Art. 146 StGB fällt ausser Betracht. Die speziellen Tatbestände des Fiskalstrafrechts gehen den analogen Tatbeständen des Strafgesetzbuches in der Regel vor. Insbesondere fällt der Steuerbetrug ausschliesslich unter die entsprechenden Strafbestimmungen der Steuererlasse oder des Verwaltungsstrafrechts (BGE 110 IV 24 Erw. 2.d m.w.H.; BGE 103 Ia 221; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meister, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage Zürich 2013, N 13 zu § 261 m.w.H. und betreffend Gehilfenschaft N 57 zu § 261 m.w.H.). Auch die angezeigte Urkundenfälschung (Urk. 12/1 S. 4) fällt bezüglich A._____ ausser Betracht, weil er nicht in die Einreichung der Steuererklärungen der fraglichen Perioden und in die damit verbundene Einreichung falscher Unterlagen involviert war (vorstehend Erw. 7). Die Frage einer Steuerhinterziehung oder Gehilfenschaft dazu ist nicht im vorliegenden Verfahren zu behandeln. Andere strafbare Handlungen werden A._____ nicht vorgeworfen. Die staatsanwaltschaftliche Einstellung des Strafverfahrens gegen A._____ erfolgte deshalb zu Recht. Die Beschwerde ist abzuweisen.

III.

1. Ausgangsgemäss verbleiben die Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Kanton (Art. 423 StPO). Auf die Erhebung einer Gerichtsgebühr ist deshalb zu verzichten.

2. Der anwaltlich vertretene Beschwerdegegner 1 beantragte die Abweisung der Beschwerde und obsiegt im Beschwerdeverfahren. Er ist für seine Aufwendungen im Beschwerdeverfahren aus der Gerichtskasse zu entschädigen (Art. 436 StPO i.V. mit Art. 429 Abs. 1 lit. a StPO). Diese Entschädigung ist in Beachtung der Bemessungskriterien von § 2 Abs. 1 lit. b-e der Verordnung über die Anwaltsgebühren ([AnwGebV OG]; Bedeutung des Falls, Verantwortung der Verteidigung, notwendiger Zeitaufwand [vgl. dazu etwa den Zeitaufwand des Vertreters des Beschwerdegegners 1 für den 24-seitigen Antrag auf Einstellung des Verfahrens vom 6. Oktober 2011 {Urk. 12/33} gemäss der Leistungsübersicht vom 27. Januar 2013, Urk. 12/44 Anhang S. 5 f.; insgesamt mit Besprechung rund 8 Std.], Schwierigkeit des Falls) sowie in Anwendung von § 19 Abs. 1 AnwGebV OG auf Fr. 3'000.-- (zuzüglich 8 % Mehrwertsteuer) festzusetzen.

Es wird beschlossen:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Es wird keine Gerichtsgebühr erhoben.
3. Der Beschwerdegegner 1 wird für das Beschwerdeverfahren mit Fr. 3'240.-- aus der Gerichtskasse entschädigt.
4. Schriftliche Mitteilung an:
 - das Kantonale Steueramt Zürich, Dienstabteilung Spezialdienste (per Gerichtsurkunde)
 - Rechtsanwalt Dr. Y._____, zweifach (für sich und für den Beschwerdegegner 1) (per Gerichtsurkunde)

- die Staatsanwaltschaft See / Oberland, ad A-5/2009/3106 (gegen Empfangsbestätigung)
- die Staatsanwaltschaft Zürich - Limmat, ad C-5/2013/5377, unter gleichzeitiger Rücksendung der beigezogenen Akten [Urk. 12] (gegen Empfangsbestätigung)

sowie nach Ablauf der Rechtsmittelfrist bzw. nach Erledigung allfälliger Rechtsmittel an:

- die Zentrale Inkassostelle der Gerichte.

5. Rechtsmittel:

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

Die Beschwerde ist innert **30 Tagen**, vom Empfang 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.

Zürich, 5. Februar 2014

Obergericht des Kantons Zürich
III. Strafkammer

Präsident:

Gerichtsschreiber:

lic. iur. Th. Meyer

lic. iur. C. Tschurr