



Kass.-Nr. AC040059/U/cap

Mitwirkende: die Kassationsrichter Herbert Heeb, Vizepräsident, Bernhard Gehrig, Andreas Donatsch, die Kassationsrichterin Sylvia Frei und der Kassationsrichter Paul Baumgartner sowie die Sekretärin Daniela Brüscheiler

Zirkulationsbeschluss vom 20. Oktober 2004

in Sachen

X.,

Angeklagter, Appellat und Beschwerdeführer

verteidigt durch Rechtsanwalt _____

gegen

1. **Staatsanwaltschaft des Kantons Zürich,**
8001 Zürich,
Anklägerin, Appellatin und Beschwerdegegnerin
vertreten durch Staatsanwalt Dr. iur. Pius Schmid
2. **Kantonales Steueramt Zürich,**
Abteilung Spezialdienste, v.d. Frau Dr. iur. B. Weber, Stampfenbachstrasse 24,
8090 Zürich,
Geschädigte, Appellantin und Beschwerdegegnerin

betreffend **vollendeten und versuchten Steuerbetrug etc.**

Nichtigkeitsbeschwerde gegen ein Urteil der I. Strafkammer des Obergerichts des Kantons Zürich vom 2. April 2004 (SB030437/U/jv)

Das Gericht hat in Erwägung gezogen:

I.

1. X. (nachfolgend Beschwerdeführer) wurde vom Einzelrichter in Strafsachen des Bezirkes ____ (Erstinstanz) mit Urteil vom 12. Mai 2003 vom Vorwurf der Anstiftung zur mehrfachen Urkundenfälschung sowie vom Vorwurf des vollendeten sowie des versuchten Steuerbetruges freigesprochen (ER act. 38 bzw. OG act. 48).

2. Gegen dieses Urteil erklärte das Kantonale Steueramt Zürich als Geschädigtenvertreterin (Beschwerdegegnerin 2) Berufung (ER act. 42). Gemäss Beschluss vom 2. April 2004 trat die I. Strafkammer (Vorinstanz) hinsichtlich des Vorwurfes der Anstiftung zur Urkundenfälschung auf die Berufung nicht ein. Mit Urteil vom gleichen Tag wurde der Beschwerdeführer des Steuerbetruges im Sinne von Art. 186 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) sowie des versuchten Steuerbetruges im Sinne von § 192 Abs. 1 des zürcherischen Gesetzes über die direkten Steuern (aStG) in Verbindung mit Art. 22 Abs. 1 StGB schuldig gesprochen, bezüglich des Vorwurfes der Anstiftung zur Urkundenfälschung im Sinne von Art. 251 Ziff. 1 StGB in Verbindung mit Art. 24 Abs. 1 StGB erfolgte ein Freispruch. Der Beschwerdeführer wurde mit 5 Monaten Gefängnis und einer Busse von Fr. 5'000.-- bestraft. Der Vollzug der Freiheitsstrafe wurde aufgeschoben und die Probezeit auf zwei Jahre angesetzt.

3. Der Beschwerdeführer hat gegen das Urteil des Obergerichts rechtzeitig die kantonale Nichtigkeitsbeschwerde angemeldet (OG act. 68 bzw. KG act. 4) und begründet (KG act. 1). Er beantragt, er sei vom Vorwurf des versuchten und vollendeten Steuerbetruges freizusprechen, eventualiter seien die Ziffern 3 bis 7 des angefochtenen Urteils aufzuheben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen (KG act. 1 S. 2).

4. Die Vorinstanz hat auf Vernehmlassung verzichtet (KG act. 9), ebenso die Staatsanwaltschaft (Beschwerdegegnerin 1) auf Beantwortung der Beschwerde

(KG act. 10). Das Kantonale Steueramt Zürich beantragt mit der eingereichten Beschwerdeantwort (KG act. 11) die Abweisung der Nichtigkeitsbeschwerde.

5. Eine eidgenössische Nichtigkeitsbeschwerde wurde vom Beschwerdeführer nicht erhoben (OG act. 71 bzw. KG act. 6).

II.

1. Dem Beschwerdeführer wird gemäss Anklageschrift vom 6. Februar 2003 (ER act. 24) zusammengefasst vorgeworfen, er habe als einzelunterschriftsberechtigter Geschäfts-/Rechnungsführer in der Einzelfirma seines Sohnes "R." die Hauptlieferantin des Betriebes, die Firma B. AG in W., angerufen und die dort angestellte Buchhalterin Y. aufgefordert, ihm für die Buchhaltung der Firma R. einige grössere, völlig fingierte Rechnungen über effektiv gar nicht erfolgte Materiallieferungen im Gesamtbetrag von ca. Fr. 400'000.-- zukommen zu lassen. Die wie angefordert übermittelten sieben Rechnungen der B. AG im Gesamtbetrag von Fr. 406'304.95 habe der Beschwerdeführer in der Folge seinem Treuhänder Z. zukommen lassen, welcher die Rechnungen im Auftrag und im Sinne des Beschwerdeführers wahrheitswidrig als Kreditoren/Schulden verbucht und entsprechend auch in der Jahresrechnung/Bilanz 1997 der Firma R. und in der Steuererklärung 1998 des Firmeninhabers A. unrichtig als effektiv bestehend aufgeführt habe. Die vom Treuhänder erstellten Unterlagen habe der Beschwerdeführer seinem in Steuersachen völlig unerfahrenen Sohn A. zur Unterschrift vorgelegt, welcher seine unrichtig ausgefüllten Steuerformulare 1998 unbesehen unterzeichnet und, wie vom Beschwerdeführer erwartet und zur Steuereinsparung gezielt gewollt, zusammen mit der gleich fehlerhaften Jahresrechnung 1997 dem Steueramt eingereicht habe. Durch diese in der Jahresrechnung 1997 unrichtig beurkundeten Schulden der Firma R. bzw. von A. seien die für die Festlegung der Staats- und Gemeindesteuern einerseits und die für die direkten Bundessteuern andererseits zuständigen Behörden durch den Beschwerdeführer über seinen nichtswisenden Sohn getäuscht worden. Sein Ziel, durch diese Manipulationen für die Firma R. bzw. für seinen Sohn eine falsche, tiefe Einschätzung und damit eine

günstige Steuerrechnung zu erhalten, habe der Beschwerdeführer allerdings letztlich nicht erreicht, da die Unrichtigkeit der Jahresrechnung 1997 durch die Steuerbehörden noch vor dem Einschätzungsentscheid für das Steuerjahr 1998 aufgedeckt worden sei.

2.1 Der Beschwerdeführer erhebt die Rüge der Aktenwidrigkeit, der Verletzung materiellen Rechts, des Anklagegrundsatzes, des rechtlichen Gehörs sowie des Grundsatzes in dubio pro reo. Damit macht er Nichtigkeitsgründe im Sinne von § 430 Abs. 1 Ziff. 4 bis 6 StPO geltend (KG act. 1 S. 7 ff.).

2.2 Im Sinne einer Vorbemerkung ist auf die besondere Natur des Beschwerdeverfahrens, das keine Fortsetzung des Verfahrens vor dem Sachrichter darstellt, hinzuweisen. Daraus folgt, dass sich der Nichtigkeitskläger konkret mit dem angefochtenen Entscheid auseinandersetzen und den behaupteten Nichtigkeitsgrund in der Beschwerdeschrift selbst nachweisen muss (§ 430 Abs. 2 StPO). In der Beschwerdebegründung sind insbesondere die angefochtenen Stellen des vorinstanzlichen Entscheides zu bezeichnen und diejenigen Aktenstellen, aus denen sich ein Nichtigkeitsgrund ergeben soll, im Einzelnen anzugeben. Es ist nicht Sache der Kassationsinstanz, in den vorinstanzlichen Akten nach den Grundlagen des geltend gemachten Nichtigkeitsgrundes zu suchen. Wer die vorinstanzliche Beweiswürdigung als willkürlich rügt, muss in der Beschwerde genau darlegen, welche tatsächlichen Annahmen des angefochtenen Entscheides auf Grund welcher Aktenstellen willkürlich sein sollen. Wird Aktenwidrigkeit einer tatsächlichen Annahme behauptet, so sind ebenfalls die Bestandteile der Akten, die nicht oder nicht in ihrer wahren Gestalt in die Beweiswürdigung einbezogen worden sein sollen, genau anzugeben. Wer vorbringt, angerufene Beweismittel seien nicht abgenommen worden, hat zu sagen, wo und zu welchen Behauptungen er sich auf diese berufen hat. Wird im Rahmen eines Strafprozesses geltend gemacht, die Untersuchungsmaxime sei verletzt worden, ist in der Beschwerde anzuführen, durch welche Unterlassung dies geschehen sein soll (ZR 91/92 Nr. 6; vgl. auch BGE 127 I 42 E. 3b sowie ZR 81 Nr. 88 E. 6; Schmid, in Donatsch/Schmid, Kommentar zur Strafprozessordnung des Kantons Zürich, Zürich 1996, N 32 zu § 430; von Rechenberg, Die Nichtigkeitsbeschwerde in Zivil- und Strafsachen nach zürcherischem Recht, 2. Aufl., Zürich 1986, S. 16 ff.).

3.1 Im Hinblick auf die zuerst zu prüfenden Rügen ist zum besseren Verständnis zunächst zu erwähnen, dass dem Beschwerdeführer anlässlich der Berufungsverhandlung vom 13. November 2003 mit dessen Einverständnis eine Frist zur Einreichung von Buchhaltungsunterlagen angesetzt wurde (vgl. OG Prot. S. 18). Das Kantonale Steueramt nahm innert erstreckter Frist zu den eingereichten Unterlagen (OG act. 55; 55/1-5) Stellung (OG act. 59), ebenso im Folgenden der Beschwerdeführer zur Eingabe des kantonalen Steueramtes (OG act. 63).

3.2 a) Der Beschwerdeführer wendet ein, der angefochtene Entscheid sei widersprüchlich. Einerseits stelle die Vorinstanz auf Seite 6 des Urteils fest, die Verteidigung mache zu Recht nicht geltend, dass die eingereichten Unterlagen nicht verwertbar seien. Andererseits erwäge sie auf Seite 10, die Auffassung der Verteidigung, die eingereichten Unterlagen seien in diesem Verfahren nicht verwertbar, da diese Unterlagen nicht Gegenstand des Strafverfahrens gewesen seien und auch keinen Bezug zu den Akten in diesem Verfahren oder zur Anklage hätten, sei ohne Grundlage (KG act. 1 S. 8 Rz 11).

b) Die vorinstanzlichen Erwägungen werden in der Beschwerdeschrift zwar zutreffend wiedergegeben, allerdings wird die isolierte Betrachtungsweise gemäss Beschwerde den vorinstanzlichen Ausführungen nicht gerecht. Auf Seite 6 des Urteils hielt das Obergericht fest, es sei der Verteidigung darin zuzustimmen, dass der Beschwerdeführer weder verpflichtet sei, die Buchhaltungsunterlagen zu beschaffen, noch habe er seine Unschuld zu beweisen. Mit diesen Bemerkungen mache die Verteidigung jedoch (zu Recht) nicht geltend, dass die eingereichten Unterlagen nicht verwertbar seien (KG act. 2 S. 6). Wenn die Vorinstanz im Zusammenhang mit anderen Ausführungen der Verteidigung sodann feststellte, mit diesem Einwand stelle die Verteidigung die Verwertbarkeit der (nachträglich) eingereichten Unterlagen in Frage, so kann darin kein Widerspruch erblickt werden. Die Rüge des Beschwerdeführers ist unbegründet.

3.3 a) Die Vorinstanz erwog, der Verteidiger wende ein, dass die von ihm im Rahmen der Beweisergänzung eingereichten Buchhaltungsunterlagen nichts mit dem den Steuerbehörden eingereichten Jahresabschluss des Treuhänders Z. zu

tun hätten. Dieses Argument werde durch die eigenen Ausführungen des Verteidigers widerlegt, wonach die Buchhaltung zwar durch eine Frau C. geführt wurde, für das Jahr 1997 jedoch Herr Z. zuständig gewesen sei, was auch durch die Honorarrechnung von Z. über Fr. 1'384.50 untermauert werde. Dieser Rechnungsbetrag sei ebenfalls in der Buchhaltung erfasst worden, nota bene unmittelbar nach den verbuchten fiktiven Rechnungen der B. AG, unter dem Namen der Firma F. des Treuhänders Z.. Gemäss dieser Rechnung sei der Betrag für das Kontieren und Nachführen der Buchhaltung bis 31.12.1997 verlangt. Weiter seien in der eingereichten Tabelle der Buchhaltung insgesamt 30 Kreditorenpositionen, darunter die fiktiven 7 Rechnungen B. AG über Fr. 406'304.95, im Gesamtbetrag von Fr. 438'788.75 enthalten. Exakt dieser Betrag figuriere in dem vom Treuhänder Z. angefertigten und der Steuerbehörde zusammen mit der Steuererklärung eingereichten Jahresabschluss als Totalbetrag der Kreditoren. Zusammenfassend sei somit erwiesen, dass der Beschwerdeführer die gefälschten Rechnungen bei der B. AG bzw. deren Sachbearbeiterin Y. angefordert und diese fiktiven Rechnungen dem Treuhänder Z. zum Zweck des "Steuernsparens" übergeben habe. Ebenso sei erwiesen, dass Treuhänder Z. sowohl für die Buchhaltung der R. für das Jahr 1997 zuständig gewesen sei als auch den Jahresabschluss erstellt habe, dass sowohl in der Buchhaltung als auch im Jahresabschluss Kreditoren in der Höhe von Fr. 438'788.75 aufgeführt gewesen seien, wobei 7 Positionen im Umfang von total Fr. 406'304.95 auf den fiktiven Rechnungen der B. AG basiert hätten und dass der Beschwerdeführer die Steuererklärung seinem Sohn als Steuerpflichtigem zur Unterschrift vorgelegt habe (KG act. 2 S. 10).

b) Der Beschwerdeführer erachtet die Feststellungen der Vorinstanz als aktenwidrig bzw. "als durch nichts belegt". Die Verteidigung habe unmissverständlich festgehalten, dass sich der Beschwerdeführer an eine Frau C. habe erinnern können, aber der Meinung gewesen sei, für 1997 sei Z. zuständig gewesen. Er (Z.) habe auch gebucht, was zutreffend sein dürfte, da Z. Rechnung gestellt habe und der bei den Steuerbehörden eingereichte Jahresabschluss von ihm stamme und nicht von Frau C.. Aufgrund der Tatsache, dass Buchhaltungsunterlagen der C. Treuhand vorhanden seien, Z. jedoch auch gebucht habe, habe die Verteidigung geschlossen, dass eben zwei Buchhaltungen für das Jahr 1997 geführt worden sein müssten und nur noch diejenige der C. Treuhand vorhanden sei. Von

der Verteidigung werde sodann ausdrücklich festgehalten, da die eingereichten Buchhaltungsunterlagen bzw. der Jahresabschluss der C. Treuhand der Steuererklärung 1998 der R. nicht beigelegt worden waren, da diese Unterlagen mit dem Jahresabschluss der F. von Z., welcher massgeblich für die Steuererklärung und -revision gewesen sei, nichts zu tun hätten, mithin diese Unterlagen nicht Gegenstand dieses Strafverfahrens seien und auch keinen Bezug zu den Akten in diesem Verfahren oder zu Anklage hätten, sei ihre Verwertung im vorliegenden Verfahren nicht zulässig bzw. sie dürften nicht zulasten des Beschwerdeführers verwertet werden. Aufgrund der vorhandenen Buchhaltungsunterlagen der C. Treuhand und des der Anklage zugrundeliegenden Jahresabschlusses der F. sei es klar aktenwidrig, davon auszugehen, die eingereichten Unterlagen hätten diesem Abschluss zugrunde gelegen. Die Vorinstanz habe schlicht den Gedanken nicht erfasst, dass zwei Buchhaltungen geführt worden sein müssten, mithin der Jahresabschluss des einen Treuhänders Gegenstand des Steuer- und Strafverfahrens und der Anklage sei, nicht jedoch die nachgereichten Buchhaltungsunterlagen der C. Treuhand. Wo die Buchhaltung von Z. heute sei, sei nicht bekannt. Sie müsse aber existiert haben, was aus der Rechnungstellung wie auch seinen Aussagen hervorgehe. Es sei deshalb nur der Schluss zulässig, dass es eine weitere, dem Jahresabschluss von Z. zugrundeliegende Buchhaltung gegeben habe, welche nicht mit derjenigen der C. Treuhand identisch sei. Irgendwelche Rückschlüsse der Vorinstanz auf die Verbuchung nicht vorhandener Rechnungen in der nach wie vor nicht vorhandenen Buchhaltung der F. seien unzulässig (KG act. 1 S. 8 ff. Rz 12).

c) Aktenwidrigkeit liegt (nur) vor, wenn Bestandteile der Akten gar nicht oder nicht in ihrer wahren Gestalt in die Beweiswürdigung einbezogen wurden, es sich also um Fälle von offensichtlichen Versehen handelt. Wenn geltend gemacht wird, die Vorinstanz erachte eine Tatsache entgegen den Akten als erwiesen oder habe einen aus den Akten hervorgehenden Umstand nicht hinreichend berücksichtigt, wird ausschliesslich bemängelt, die Beweiswürdigung sei nicht vertretbar, womit Willkür bei der Beweiswürdigung gerügt wird (vgl. von Rechenberg, a.a.O., S. 35 und 27; Schmid, in Donatsch/Schmid, a.a.O., N 25 zu § 430 StPO). Die Anrufung eines unrichtigen Nichtigkeitsgrundes schadet nach dem Grundsatz "iura novit curia" allerdings nicht (Schmid, in Donatsch/Schmid, a.a.O., N 32 zu § 430 StPO).

Es ist demnach Sache der Kassationsinstanz zu untersuchen, unter welchen Kassationsgrund der geltend gemachte Tatbestand fällt (von Rechenberg, a.a.O., S. 16).

Die Beweiswürdigung des vorinstanzlichen Sachrichters kann nach der Praxis des Kassationsgerichtes aufgrund von § 430 Abs. 1 Ziff. 4 StPO dann mit Erfolg gerügt werden, wenn sie sich nicht mehr im Rahmen des Gesetzes hält, sondern willkürlich, d.h. offensichtlich abwegig ist und einer missbräuchlichen Handhabung des richterlichen Ermessens gleichkommt (ZR 64 Nr. 54).

d) Soweit der Beschwerdeführer Aktenwidrigkeit geltend macht, so zielt dieser Einwand ins Leere. Aus der Beschwerde ist nämlich nicht ersichtlich, aus welchen Aktenstücken sich zwingend ergeben würde, dass unabhängig voneinander sowohl durch Z. (Z. Treuhand bzw. F.) als auch durch die C. Treuhand je eine Buchhaltung geführt bzw. erstellt worden wäre. In der Beschwerde wird auch nicht dargelegt, der Beschwerdeführer habe ausgesagt, es seien zwei Buchhaltungen geführt worden. Vielmehr handelt es sich dabei um eine Interpretation der Verteidigung.

Bei Prüfung des beschwerdeführerischen Vorbringens unter dem Aspekt der willkürlichen Beweiswürdigung ist daran zu erinnern, dass sich ein Beschwerdeführer konkret mit den angefochtenen Erwägungen auseinandersetzen muss. Zur Begründung des Nichtigkeitsgrundes der willkürlichen Beweiswürdigung genügt es nicht, lediglich die eigene Sichtweise derjenigen der Vorinstanz gegenüberzustellen. Dies ist jedoch bei den Vorbringen des Beschwerdeführers weitgehend der Fall. Allein die (abweichende) Schlussfolgerung des Beschwerdeführers bzw. seines Verteidigers, es müssten zwei Buchhaltungen erstellt worden sein, lässt die Auffassung der Vorinstanz, die (nachgereichte) Buchhaltung der C. Treuhand bilde die Grundlage für den von Z. bzw. der F. erstellten Jahresabschluss 1997, nicht unhaltbar erscheinen. Insoweit erscheint fraglich, ob auf die Rüge überhaupt eingetreten werden kann.

Der Einwand des Beschwerdeführers erwiese sich aber auch als unbegründet. Wenn die Verteidigung in ihrem Schreiben vom 3. Dezember 2003 ausführte, der Beschwerdeführer erinnere sich, dass eine Frau C. früher die Buchhaltung der

R. geführt habe, jedoch sei für das Jahr 1997 Herr Z. zuständig gewesen, er habe auch gebucht (OG act. 55 S. 2 f.), so schliesst diese Darlegung die implizite Auffassung der Vorinstanz, dass zwar Z. vom Beschwerdeführer beauftragt und für die Zusammenstellung der notwendigen Unterlagen verantwortlich gewesen ist, er die Buchhaltung aber in Zusammenarbeit mit der C. Treuhand erstellt bzw. an diese weitergegeben hat, nicht aus. Dieser Auffassung steht denn auch die Rechnungstellung von Z. nicht entgegen (OG act. 55/6), ist doch ohne Weiteres nachvollziehbar, dass Z. die C. Treuhand für ihren Aufwand entschädigte. Lediglich ergänzend sei darauf hingewiesen, dass bei einem Vergleich der vom Beschwerdeführer nachgereichten Bilanz und Erfolgsrechnung (OG act. 55/1) und dem von Z. bzw. der F. erstellten Jahresabschluss 1997 (ER act. 2/11) nicht nur das optische Erscheinungsbild augenfällig kongruent erscheint, sondern auch das Datum bei diesen Aktenstücken übereinstimmt. Auch dies stützt die vorinstanzliche Auffassung der möglichen Zusammenarbeit der C. Treuhand mit Z.. Die Beweiswürdigung der Vorinstanz wäre damit, wollte man auf die Rüge eintreten, nicht zu beanstanden.

Soweit der Beschwerdeführer schliesslich die Verwertbarkeit der Buchhaltungsunterlagen bestreitet, weil diese nicht von der Anklage erfasst würden, kann auf die Ausführungen unter nachfolgender Ziff. 5.1 verwiesen werden.

3.4 a) Als aktenwidrig erachtet der Beschwerdeführer im Weiteren die vorinstanzliche Auffassung, wonach die (fingierten) Rechnungen zu der überhöhten Kreditorenposition in der Jahresrechnung 1997, welche am 16. April 1998 erstellt worden sei, geführt hätten. Dies deshalb, weil die Buchhaltung der C. Treuhand erst am 20. April 1998 erstellt worden sei. Die Vorinstanz habe offensichtlich übersehen, dass der Abschluss von Z. (F.) vom 16. April 1998 nicht auf der Buchhaltung der C. Treuhand, erstellt am 20. April 1998, beruhen könne. Damit sei das Argument der Verteidigung, dass zwei Buchhaltungen vorhanden sein müssten und dass diejenige der C. Treuhand nicht Grundlage des den Steuerbehörden eingereichten Jahresabschlusses sein könne, erhärtet. Entsprechend sei der von der Vorinstanz konstruierten Kausalität zwischen den fiktiven Rechnungen bzw. dem Jahresabschluss 1997 von Z. und der eingereichten Buchhaltung der C. Treuhand der Boden entzogen (KG act. 1 S. 10 f. Rz 13).

b) Es ist zutreffend, dass auf einem Teil der vom Beschwerdeführer nach der Berufungsverhandlung eingereichten Unterlagen, und zwar OG act. 55/2 - 4, als Datum der 20. April 1998 vermerkt ist. Der Beschwerdeführer übersieht aber - worauf schon vorstehend hingewiesen wurde - dass auf dem ebenfalls nachgereichten und mit "Jahresabschluss C. TH" überschriebenen Aktenstück (OG act. 55/1), ebenso wie auf dem Jahresabschluss 1997 (ER act. 2/11), der 16. April 1998 vermerkt ist. Die Argumentation des Beschwerdeführers erweise sich nur dann als stichhaltig, wenn das auf einem Aktenstück vermerkte Datum zwingend mit dem Erstellungsdatum des Dokumentes gleichgesetzt werden müsste. Dass und weshalb dies im vorliegenden Fall anzunehmen wäre, wird weder in der Beschwerde dargelegt, noch ist solches aus den übrigen Akten ersichtlich. Vielmehr ist notorisch, dass Computerausdrucke auch mit dem Druckdatum anstelle des Erstellungsdatums eines Dokumentes ausgestattet werden können. Aus den unterschiedlichen Datumsangaben lässt sich weder eine Aktenwidrigkeit noch eine willkürliche Beweiswürdigung durch die Vorinstanz ableiten.

3.5 a) Es stelle eine aktenwidrige Annahme durch die Vorinstanz dar, wendet der Beschwerdeführer ein, wenn sie davon ausgehe, der Verteidiger habe vertreten, die betreffenden Rechnungen seien gar nie sichergestellt worden. Solches habe der Verteidiger sicher nie vertreten, vielmehr sei mehrfach vorgebracht worden, die ominösen Rechnungen seien nie verwendet oder gebraucht worden, um die Steuerbehörden zu täuschen. Mit der Unterstellung des Obergerichts werde impliziert, die Rechnungen seien einmal allenfalls gar zur Verwendung für die Steuerbehörden vorhanden gewesen, hätten jedoch bloss in der Strafuntersuchung nicht mehr sichergestellt werden können. Damit werde die belegte Tatsache übergangen, dass diese Rechnungen spätestens im Mai 1998 nicht mehr existiert hätten, also bevor die Steuererklärung 1998 von A. am 9. Juni 1998 unterschrieben und den Steuerbehörden eingereicht worden sei (KG act. 1 S. 11 Rz 14).

b) An der angefochtenen Stelle hielt die Vorinstanz fest, der Verteidiger des Beschwerdeführers habe unter anderem anlässlich der Berufungsverhandlung, wie bereits vor Vorinstanz, bestritten, dass die von der Anklageschrift genannten fingierten Rechnungen Ursache der zu hohen Kreditoren im Jahresabschluss ge-

wesen seien, zumal die betreffenden Rechnungen gar nie sichergestellt worden seien (KG act. 2 S. 7).

c) Festzuhalten ist zunächst, dass es sich bei der angefochtenen Erwägung nicht um eine wörtliche, sondern um eine sinngemässe Wiedergabe der Ausführungen der Verteidigung handelt. Des Weiteren ist nicht ersichtlich, inwiefern die Vorinstanz die Angaben der Verteidigung an der angefochtenen Stelle gewürdigt hätte, weshalb kein Raum für eine "implizite Unterstellung" durch die Vorinstanz bleibt. Der (allfälligen) Rüge der willkürlichen Beweiswürdigung ist damit von vornherein der Boden entzogen.

Die Vorinstanz verweist an der fraglichen Stelle auf verschiedene Aktenstücke, so die Plädoyernotizen der Verteidigung im Berufungsverfahren (OG act. 53 S. 1 Ziff. 1 und 2), die Plädoyernotizen vor Erstinstanz (ER act. 36 S. 3) sowie die Eingabe des Verteidigers vom 3. Dezember 2003 (OG act. 55 S. 2). Anlässlich der Hauptverhandlung vor Erstinstanz führte der Verteidiger folgendes aus:

"...Und was geschah überhaupt mit diesen Rechnungen? Gibt es irgendeinen Beweis oder auch nur einen Hinweis darauf, dass gerade diese Rechnungen den angeblich zu hoch verbuchten Kreditoren zugrunde lagen? - Es gibt keinen; denn die Buchhaltungsunterlagen sind nicht bei den Untersuchungsakten...."

Bereits gestützt auf diese Passage der Ausführungen der Verteidigung ergibt sich, dass eine Aktenwidrigkeit bezüglich der vorinstanzlichen Erwägung zu verneinen ist.

3.6 a) Der Beschwerdeführer bemängelt sodann, die Vorinstanz gehe aktenwidrig davon aus, er habe ausgesagt, sein Sohn (als Steuerpflichtiger) habe die Steuererklärung unbesehen und gemäss Instruktion des Beschwerdeführers unterschrieben. Dies sei eine freie Erfindung. Es gehe nirgends aus den Akten hervor, insbesondere auch nicht aus der von der Vorinstanz angegebenen Stelle, dass der Beschwerdeführer den Sohn in irgendeiner Weise instruiert hätte. Die aktenwidrige Unterstellung sei deshalb von Bedeutung, weil das Obergericht damit den Beschwerdeführer in die fachtechnisch versierte Ecke schiebe, was den Tatsachen und allen Befragungen widerspreche (KG act. 1 S. 12 Rz 15).

b) Die Vorinstanz hielt an der angefochtenen Stelle unter Hinweis auf die Einvernahme des Beschwerdeführers vom 29. Mai 2002 (ER act. 6) fest, der Beschwerdeführer habe in der Untersuchung die Aussage seines Sohnes bestätigt, wonach letzterer die Steuererklärung unbesehen und gemäss Instruktion des Beschwerdeführers unterschrieben habe (KG act. 2 S. 8). An der vom Obergericht bezeichneten Stelle findet sich folgender Protokolltext:

"In dieser Angelegenheit wurde eigentlich Ihr Sohn A. angezeigt, welcher ja im Handelsregister als Inhaber der Firma eingetragen ist und die betreffenden Steuererklärungen unterzeichnet hat. Durch mich einvernommen, hat er geltend gemacht, er habe mit dieser Sache nichts zu tun gehabt. Er habe jene Steuererklärungen nicht ausgefüllt, sondern sie einfach unbesehen bzw. gemäss Ihren Instruktionen einfach unterschrieben:

Das ist richtig so. Ich bin auch der Meinung, dass mein Sohn in diesem Fall keinerlei Schuld trifft."

Vor dem Hintergrund dieses Protokollauszuges kann keine Rede von einer aktenwidrigen Erwägung der Vorinstanz sein. Eine über die reine Wiedergabe hinausgehende Bedeutung kommt der vorinstanzlichen Erwägung sodann nicht zu, weshalb einem Vorwurf der willkürlichen Beweiswürdigung - das Obergericht schiebe den Beschwerdeführer damit "in die fachtechnisch versierte Ecke" - die Grundlage fehlte.

3.7 a) Aktenwidrig sei auch die Behauptung der Vorinstanz, bringt der Beschwerdeführer vor, er habe der B. AG telefoniert und Frau Y. ersucht, ihm "fingerte" Rechnungen zuzustellen. In den zitierten Urkunden stehe nichts von "fingierten" Rechnungen, sondern der Beschwerdeführer habe "weitere Rechnungen" bestellt, bzw. er habe Frau Y. gesagt, dass er "Rechnungen brauche". Auch diese (aktenwidrige) Annahme sei von Bedeutung, weil sie die intellektuelle Erfassung der Sachlage durch den Beschwerdeführer und damit den subjektiven Tatbestand impliziere. Tatsächlich sei der Beschwerdeführer intellektuell und fachlich nicht in der Lage, buchhalterische oder steuertechnische Vorgänge zu erfassen (KG act. 1 S. 12 Rz 16).

b) Die Vorinstanz hielt im Rahmen der Wiedergabe der beschwerdeführerischen Aussagen fest, der Beschwerdeführer habe zugestanden, in Bezug auf die

Kreditoren im Betrag von ca. Fr. 406'000.-- müsse er sagen, dass er sich mit seinem Treuhänder unterhalten habe, welcher ihm erklärt habe, dass man mit Rechnungen Steuern sparen könne. Er (der Beschwerdeführer) habe daraufhin der B. AG telefoniert und Frau Y. ersucht, ihm fingierte Rechnungen zuzustellen, was diese dann, nachdem der Treuhänder das Telefongespräch mit Frau Y. weitergeführt habe, auch getan habe (KG act. 2 S. 8).

c) Auch an dieser Stelle handelt es sich - wie schon erwähnt - um die (sinn-gemässe) Wiedergabe der Aussagen des Beschwerdeführers und nicht um deren Würdigung. Soweit die Rüge des Beschwerdeführers auf den Nichtigkeitsgrund der willkürlichen Beweiswürdigung zielte, wäre dieser der Boden entzogen. Im Hinblick auf die gerügte Aktenwidrigkeit ist sodann zutreffend, dass der Beschwerdeführer die Bezeichnung "fingiert" anlässlich der bezirksanwaltschaftlichen Einvernahme vom 29. Mai 2002 nicht verwendete. Der Beschwerdeführer gab jedoch damals zu Protokoll (ER act. 6 S. 2):

"Mit Bezug auf die Kreditoren im Betrage von ca. Fr. 406'000.-- muss sich (recte: ich) sagen, dass ich mich mit meinem Treuhänder unterhalten habe, welcher mir erklärte, dass man mit mehr Rechnungen Steuern sparen kann. Ich habe daraufhin mit der Firma B. AG, von welcher ich das meiste Material bezogen hatte, telefoniert. Ich ersuchte Frau Y., welche das Telefon abnahm und ich nicht einmal kannte, mir weitere Rechnungen zuzustellen, was sie dann auch getan hat".

Es ist offensichtlich, dass der Beschwerdeführer mit der Bezeichnung "weitere Rechnungen" diejenigen Fakturen meinte, für welche effektiv keine Warenleistungen erfolgen würden, mithin eben fingierte Rechnungen. Nachdem es sich auch diesbezüglich nicht um ein wörtliches Zitat handelt, ist der Vorwurf der Aktenwidrigkeit unbegründet.

3.8 a) Falsch bzw. aktenwidrig sei auch die Behauptung der Vorinstanz, so der Beschwerdeführer weiter, die eingereichten Auszüge der Finanzbuchhaltung stammten von der C. Treuhand und die aufgeführten Buchungen seien aufgrund der fiktiven Rechnungen erfolgt. Dies einerseits zufolge der Unverwertbarkeit der Buchhaltungsunterlagen der C. Treuhand, andererseits weil die fiktiven Rechnungen nicht bei den Akten seien und es keine Belege für diese Kausalität gebe. Niemand von der C. Treuhand sei zur Verbuchung befragt worden. Es sei schlicht nicht erstellt, woher man bei der C. Treuhand die Information für die Buchungen

am 20. April 1998 genommen habe. Nirgends werde behauptet, diese hätte überhaupt je irgendwelche Rechnungen erhalten. Die C. Treuhand sei in der Anklage überhaupt nicht erwähnt und der Untersuchungsbehörde auch gar nicht bekannt gewesen. Man müsse sich nochmals vor Augen halten, dass der Beschwerdeführer von der Vorinstanz aufgrund einer auf Anstiftung des Treuhänders hin selber nicht erfolgreichen Bestellung von spätestens im Mai 1998 nicht mehr existierenden Rechnungen verurteilt worden sei, auf welche bloss indirekt über die ab einer unbekanntem Liste abgeschriebene Annullierung vom 20. Mai 1998 zurückgeschlossen werde und welche nie für irgendwelche Täuschungen von Behörden benutzt worden seien (KG act. 1 S. 12 f. Rz 17).

b) Die Vorbringen des Beschwerdeführers beschränken sich darauf, seine eigene Sichtweise derjenigen der Vorinstanz gegenüber zu stellen. Der Beschwerdeführer setzt sich mit den Überlegungen der Vorinstanz, welche zur kritisierten Erwägung führten, nicht auseinander. Im Hinblick auf die aus den Ausführungen der Beschwerdeschrift hervorgehende Rüge der willkürlichen Beweiswürdigung genügt die Beschwerdeschrift den Anforderungen an die Begründung eines Nichtigkeitsgrundes nicht, weshalb diesbezüglich auf die Beschwerde nicht eingetreten werden kann. Soweit der Beschwerdeführer die Unverwertbarkeit der Buchhaltungsunterlagen erwähnt, ist auch an dieser Stelle auf nachfolgende Ziffer 5.1 zu verweisen.

3.9 a) Der Beschwerdeführer wirft der Vorinstanz im Weiteren vor, sie treffe eine klar aktenwidrige Feststellung, wenn sie ausführe, seine Auffassung, er bleibe straffrei, weil die Rechnungen selbst nie den Steuerbehörden vorgelegt worden seien, sei insoweit unzutreffend, als der Beschwerdeführer unbestrittenermaßen eine unrichtige Buchhaltung und damit eine unwahre Urkunde für die Steuererklärung verwendet habe. Es stehe nämlich fest, dass Z. gebucht, dass er den Jahresabschluss 1997 der R. erstellt und die Steuererklärung 1998 ausgefüllt habe. Der Beschwerdeführer sei an keiner dieser Handlungen beteiligt gewesen. Es stehe fest, dass die Buchhaltung der F., welche dem den Behörden eingereichten Jahresabschluss 1997 der R. zugrunde gelegen habe, nicht bei den Akten sei und dass sie nie irgendwelchen Behörden vorgelegt worden sei. Es stehe fest, dass eine zweite Buchhaltung nach dem relevanten Jahresabschluss erstellt und erst

vor Obergericht zu den Akten genommen worden sei. Die Buchhaltungen seien nie relevant geworden für die Frage des Steuerbetrugs, da sie nicht mit der Steuererklärung eingereicht worden seien. Relevant sei einzig die von Z. erstellte, jedoch von niemandem unterzeichnete Jahresrechnung, an deren Erstellung der Beschwerdeführer nicht mitgewirkt habe. Auch eine indirekte Mitwirkung daran sei ausgeschlossen, da er nicht selber gebucht habe und da nicht erwiesen sei, dass die Rechnungen der B. AG tatsächlich verbucht worden seien, weil diese Buchhaltungsunterlagen nicht bei den Akten seien. Mangels Verwendung dieser Rechnungen bei den Steuerbehörden sei auch eine indirekte Mitwirkung am Tatbestand des Steuerbetruges ausgeschlossen. Die Feststellung der Vorinstanz sei falsch (KG act. 1 S. 13 f. Rz 18).

b) Auch diese Kritik des Beschwerdeführers erweist sich als unbegründet, soweit darauf überhaupt eingetreten werden kann.

aa) In Bezug auf den Vorwurf der Aktenwidrigkeit verkennt der Beschwerdeführer, dass die Vorinstanz mit der (in der Beschwerdeschrift richtig) zitierten Erwägung nicht zum Ausdruck brachte, der Beschwerdeführer habe eigenhändig die Buchhaltung geführt bzw. die Steuererklärung ausgefüllt. Vielmehr hielt die Vorinstanz damit (erneut) fest, dass der Beschwerdeführer durch die Weiterleitung der fingierten Rechnungen eine unrichtige Buchhaltung und mit der auf dieser Buchhaltung basierenden Jahresrechnung eine unwahre Urkunde für die Steuererklärung verwenden liess bzw. verwendet hat. Eine Aktenwidrigkeit liegt damit nicht vor.

bb) Bereits vorstehend wurde dargelegt, dass die Vorinstanz ohne einen Nichtigkeitsgrund zu setzen davon ausging, die fingierten Rechnung hätten in die Buchhaltung und damit in die Jahresrechnung sowie die Steuererklärung Eingang gefunden. Den gegenteiligen Feststellungen in der Beschwerdeschrift ist damit von vornherein der Boden entzogen. Aus diesem Grund sind auch die darauf basierenden Ausführungen des Beschwerdeführers, mit welchen er den rechtlichen Erwägungen der Vorinstanz zur Frage des objektiven Tatbestandes seine eigene Meinung gegenüberstellt, ohne Grundlage.

3.10 a) Der Beschwerdeführer wirft der Vorinstanz vor, sie halte zwar fest, die Aussagen der Mitbeteiligten A., Y., Z. und M. seien mangels Konfrontation nicht zu Lasten des Beschwerdeführers verwertbar, sie stelle jedoch hernach dennoch auf die Aussagen von Z. ab, was einer Verletzung des beschwerdeführerischen Anspruches auf rechtliches Gehör gleichkomme (KG act. 1 S. 14 Rz 19).

b) Unter dem Titel "Verwertbarkeit der Aussagen Mitbeteiligter" erwog die Vorinstanz, die Aussagen von A., Y., Z. und M. seien ohne Beisein des Beschwerdeführers erfolgt. Auch im Anschluss an diese Einvernahmen hätten keine Konfrontationseinvernahmen mit dem Beschwerdeführer stattgefunden. Ihre Aussagen seien deshalb nicht zu Lasten des Beschwerdeführers verwertbar (KG act. 2 S. 6).

Im Rahmen seiner Ausführungen zur Frage der Form der Täterschaft hielt das Obergericht sodann fest, der Beschwerdeführer habe in seinen Einvernahmen geltend gemacht, der Treuhänder habe ihm gesagt, dass man mit mehr Rechnungen Steuern sparen könne. Daraufhin habe er die fingierten Rechnungen beschafft. Der Treuhänder habe gewusst, dass diese Rechnungen fingiert und die Lieferungen gar nie erfolgt seien. Er habe dann einfach gesagt, er nehme sie in die Buchhaltung hinein. Für das vorliegende Verfahren, so die Vorinstanz, *sei diese Sachdarstellung des Beschwerdeführers massgebend*. Objektiv sei deshalb von einem Zusammenwirken des Beschwerdeführers mit dem Buchhalter auszugehen (KG act. 2 S. 13).

Anschliessend erörterte die Vorinstanz im Sinne einer Ergänzung, wie es sich in Bezug auf die Frage nach der Form der Täterschaft verhalten würde, *wenn von der Sachdarstellung des Treuhänders*, dass dieser nämlich nichts von den fingierten Rechnungen gewusst habe, *auszugehen wäre*. Sie kam - im Sinne einer Hypothese - zum Schluss, dass der Beschwerdeführer, hätte der Treuhänder nichts von der Unechtheit der Rechnungen gewusst, objektiv als mittelbarer Täter gehandelt hätte und er sich gleichwohl strafbar gemacht hätte (KG act. 2 S. 14).

Nach dem Gesagten ergibt sich, dass der Schuldspruch der Vorinstanz gerade nicht auf den (zu Lasten des Beschwerdeführers nicht verwertbaren) Aussagen des Treuhänders basiert, sondern die Vorinstanz vielmehr, entgegen der

Auffassung des Beschwerdeführers, von einem Zusammenwirken von Beschwerdeführer und Treuhänder ausging. Der Beschwerdeführer vermag deshalb mit seinem Einwand keine Verletzung des rechtlichen Gehörs und somit keinen Nichtigkeitsgrund im Sinne von § 430 Abs. 1 Ziff. 4 StPO darzutun. Inwiefern eine Aktenwidrigkeit vorliegen würde, ist von vornherein nicht ersichtlich, wird in der Beschwerde doch nicht dargelegt, die Vorinstanz habe Aussagen des Treuhänders im angefochtenen Entscheid falsch wiedergegeben.

3.11 a) Eine willkürliche Beweiswürdigung sieht der Beschwerdeführer darin, dass er von der Vorinstanz in eine Rolle gedrängt werde, die er intellektuell gar nicht auszufüllen vermöge. Die Vorinstanz habe - im Gegensatz zum erstinstanzlichen Einzelrichter - die offensichtliche Unbedarftheit des Beschwerdeführers an der Berufungsverhandlung nicht zur Kenntnis nehmen wollen und im Urteil einen völlig falschen Eindruck von ihm vermittelt. Es sei weltfremd, ja geradezu lächerlich, bei einem schlecht Schweizerdeutsch sprechenden, stotternden Gipser davon auszugehen, er instruiere seinen Treuhänder in Buchhaltungs- und Steuerfragen. Die Verteidigung habe vor beiden Vorinstanzen ausführlich dargelegt, weshalb Treuhänder Z. in diesem Fall Drahtzieher, Anstifter und Ausführender der Falschverbuchungen und versuchten Steuerhinterziehung sei und dass er mit seinen Schutzbehauptungen völlig allein dastehe, während die absolut unabhängig voneinander gemachten Aussagen von Y. und dem Beschwerdeführer übereinstimmend dem Treuhänder die Hauptrolle im Ganzen zugetragen hätten.

Erst bei der Strafzumessung - völlig widersprüchlich zu den vorangegangenen Feststellungen zum subjektiven Tatbestand - führe die Vorinstanz aus, nach der Darstellung des Beschwerdeführers, welche ihm nicht widerlegt werden könne, habe ihn der Treuhänder, der massgeblich die Ausstellung der fiktiven Rechnungen veranlasst habe, dazu verleitet. Aufgrund seiner Mitwirkung als professioneller Berater habe der Treuhänder die Hemmschwelle des Beschwerdeführers zur Begehung des Deliktes wohl erheblich herabgesetzt, obwohl ihn der Beschwerdeführer nur um Rat zum legalen Steuersparen gefragt habe. Damit stelle die Vorinstanz ihre ganze vorhergehende Begründung zur Tatbestandsmässigkeit auf den Kopf. Das Urteil sei in sich völlig widersprüchlich und damit willkürlich,

was einen Nichtigkeitsgrund im Sinne von § 430 Abs. 1 Ziff. 4 StPO darstelle (KG act. 1 S. 15 f. Rz 19).

b) Die Ausführungen in der Beschwerdeschrift genügen den Anforderungen an die Begründung einer Nichtigkeitsbeschwerde in mehrerer Hinsicht nicht. Zunächst ist nicht klar, gegen welche konkrete Erwägung(en) des angefochtenen Entscheides sich die Kritik des Beschwerdeführers überhaupt richtet. Entsprechend setzt sich die Beschwerde mit den Erwägungen der Vorinstanz auch nicht auseinander, sondern stellt die Sichtweise des Beschwerdeführers dar. Sodann fehlen Hinweise auf diejenigen konkreten Aktenstellen, auf welche sich die Argumentation des Beschwerdeführers stützen liesse. Ein pauschaler Verweis auf frühere Ausführungen der Verteidigung genügt nicht.

Soweit der Beschwerdeführer sodann eine Widersprüchlichkeit im angefochtenen Urteil geltend macht, ist nicht klar, mit welchen Ausführungen der Vorinstanz die in der Beschwerde (zutreffend) zitierte Urteilspassage im Widerspruch stehen sollte. Zwar wird auf Seite 14 des Entscheides verwiesen, doch handelt es sich bei jenen Erwägungen - wie schon erwähnt - um die vorinstanzlichen Erörterungen zur Hypothese, von welcher Form der Täterschaft hätte ausgegangen werden müssen, wenn der Treuhänder die Jahresrechnung 1997 bzw. die Steuererklärung in Unkenntnis der fingierten Rechnungen erstellt hätte. Inwiefern sich ein Widerspruch zu den obergerichtlichen Ausführungen bezüglich des subjektiven Tatbestandes (KG act. 2 S. 15 ff.) ergeben würde, wo die Vorinstanz auch darlegte, von welchen Fähigkeiten des Beschwerdeführers auszugehen sei, wird weder in der Beschwerde ausgeführt noch ist solches sonst ersichtlich. Die Rüge des Beschwerdeführers ist demnach unbegründet, soweit darauf überhaupt eingetreten werden kann.

3.12 a) Im Hinblick auf die Erwägungen der Vorinstanz zum subjektiven Tatbestand bemängelt der Beschwerdeführer die Nichtbeachtung des Umstandes, dass die Annullierung der Rechnungen bereits im Mai, also vor Einreichung der Steuererklärung im Juni 1998 erfolgt sei, was klar gegen einen Vorsatz des Beschwerdeführers spreche. Die Beweiswürdigung der Vorinstanz sei auch diesbezüglich willkürlich (KG act. 1 S. 16 Rz 20).

b) Festzuhalten ist einerseits, dass Hinweise auf diejenigen Aktenstellen, auf welche sich die Argumentation des Beschwerdeführers stützt, in der Beschwerdeschrift fehlen. Es ist nicht Sache der Kassationsinstanz, in den vorinstanzlichen Akten nach den Grundlagen des geltend gemachten Nichtigkeitsgrundes zu suchen. Insofern genügen die Vorbringen den formellen Anforderungen an eine Nichtigkeitsbeschwerde nicht.

Andererseits vermöchten die Ausführungen des Beschwerdeführers aber auch nicht zu überzeugen. Der Beschwerdeführer bezieht sich wohl auf das Schreiben der B. AG vom 20. Mai 1998, worin mitgeteilt wurde, dass insgesamt 7 Rechnungen über den Gesamtbetrag von Fr. 406'304.95 annulliert würden (ER act. 2/17). Die Vorinstanz hat sich im Rahmen ihrer Ausführungen zum subjektiven Tatbestand zum Datum dieses Schreibens nicht geäußert. Entgegen der Meinung des Beschwerdeführers wäre aufgrund dieses Schreibens aber umso mehr von einem vorsätzlichen Handeln seinerseits auszugehen. So gab er anlässlich der Berufungsverhandlung nämlich zu Protokoll (OG Prot. S. 10), von seinem neuen Treuhänder auf die Ungereimtheiten aufmerksam gemacht worden zu sein und daraufhin das Annullierungsschreiben veranlasst zu haben. Wenn er es dann aber, in Kenntnis der Ungereimtheiten, zuließ, dass die ursprüngliche, auf der von Z. erstellten Jahresrechnung 1997 beruhende Steuererklärung eingereicht wurde, könnte er sich vom Vorwurf des vorsätzlichen Handelns nicht entlasten. Der Beschwerdeführer vermöchte deshalb weder eine willkürlich Beweiswürdigung noch, falls er dies überhaupt geltend machen wollte, eine Verletzung des rechtlichen Gehörs darzutun.

3.13 a) Eine Aktenwidrigkeit sieht der Beschwerdeführer sodann darin, dass die Vorinstanz im Rahmen ihrer Bemerkungen zum subjektiven Tatbestand einen auf Treuhänder Z. zielenden Einwand der Verteidigung auf den Beschwerdeführer beziehe (KG act. 1 S. 16 f. Rz 20).

b) Die Vorinstanz erwog unter Hinweis auf das Plädoyer der Verteidigung vor Erstinstanz (ER act. 36), auch die Behauptung, es sei für den Beschwerdeführer ein zu dilettantisches Vorgehen gewesen, um anzunehmen, er habe dies gewollt, sei haltlos. Es sei allgemein bekannt, dass Steuerbeamte aufgrund der ho-

hen Zahl der Einschätzungen nur eine beschränkte Zeit pro Steuerpflichtigen zur Verfügung hätten und aus diesem Grund nicht jeden Jahresabschluss bzw. die ihm zugrunde liegenden Belege bis ins Detail überprüfen könnten, sondern sich meist auf eine stichprobenweise Prüfung der Buchungsbelege beschränken müssten. Rückfragen bei Lieferanten oder umfassende Kontrollen des Warenlagers seien die seltene Ausnahme. Dass die Dunkelziffer von Steuerhinterziehungen gross sei, werde bei Steueramnestien denn auch immer wieder offenkundig. Vor diesem Hintergrund sei der Versuch, mit gefälschten Lieferantenrechnungen Steuern zu hinterziehen, nicht von vornherein nicht erfolgversprechend. Abgesehen davon stehe die Auffassung des Verteidigers, das Vorgehen sei für die geistigen Fähigkeiten des Beschwerdeführers zu dilettantisch gewesen, im Widerspruch zu seinem Standpunkt, der Beschwerdeführer habe nicht die leiseste Ahnung von Buchhaltung und Steuersachen und habe deshalb mit dem Einreichenlassen einer gefälschten Jahresrechnung gestützt auf fingierte Rechnungen lediglich legal Steuern sparen wollen (KG act. 2 S. 16 f.).

c) Auf Seite 10 der erwähnten Plädoyernotizen finden sich folgende Ausführungen des Verteidigers: "Was nun den Angeklagten betrifft, so wäre er mangels Kenntnissen noch nicht einmal zu einem solch dilettantischen Vorgehen fähig gewesen. Er hat keine Ahnung von Buchhaltung und weiss mit Bestimmtheit noch nicht einmal, wie man von Rechnungen zu Aufwand zu Gewinnverminderung und - wenn auch nur kurzfristig - zu Steuerersparnis kommt".

Angesichts dieser Formulierung trifft es zu, dass der Verteidiger nicht einwendete, das Vorgehen sei für die geistigen Fähigkeiten des Beschwerdeführers zu dilettantisch gewesen. Insofern trifft der von der Vorinstanz an die Adresse des Verteidigers gerichtete Vorwurf der widersprüchlichen Argumentation nicht zu. Nicht ersichtlich ist allerdings, inwiefern sich diese vorinstanzliche Erwägung zum Nachteil des Beschwerdeführers ausgewirkt hätte. Der Beschwerdeführer macht zu Recht nicht geltend, die Vorinstanz habe zu dem von ihm effektiv gemeinten Einwand - es hätten ihm selbst für ein dermassen dilettantisches Vorgehen die Kenntnisse gefehlt - nicht Stellung genommen. So legte das Obergericht ausführlich dar, weshalb der mehrfach vorgebrachte Einwand der fehlenden Fähigkeiten als haltlose Schutzbehauptung zu qualifizieren sei (KG act. 2 S. 15 f.). Diese Er-

wägungen haben Bestand. Im vorliegend zu beurteilenden Fall ist weder aus der Beschwerdeschrift noch sonst ersichtlich, inwiefern dem Beschwerdeführer durch die angefochtenen Erwägungen ein relevanter Nachteil erwachsen wäre.

4. a) Unter dem Titel "V. Verletzung klaren materiellen Rechts" bringt der Beschwerdeführer vor, es sei entgegen der Meinung des Obergerichtes davon auszugehen, dass die rechtliche Würdigung der Bezirksanwaltschaft durch die Verteidigung durch das ganze Verfahren hindurch insoweit bestritten worden sei, als die Verteidigung stets argumentiert habe, der Tatbestand sei objektiv nicht erfüllt, da erstens der Beschwerdeführer den Steuerpflichtigen weder bezüglich Buchhaltung noch bezüglich Steuern vertreten habe und da zweitens die ominösen Rechnungen nie zu einer Täuschung der Steuerbehörden verwendet worden seien. Das sei objektiv nicht möglich gewesen, seien sie doch physisch offenbar sogleich vernichtet und später auf Verlangen des Beschwerdeführers von der Ausstellerin annulliert worden, und zwar noch bevor die Steuererklärung eingereicht worden sei. Zur Täuschung habe somit einzig die eingereichte Jahresrechnung dienen können (KG act. 1 S. 17 f. Rz 21).

b) Festzuhalten ist zunächst der Klarheit halber, dass sich die Kritik des Beschwerdeführers offensichtlich auf eine Verletzung von § 192 aStG, und damit des kantonalen Rechts, bezieht. Wollte der Beschwerdeführer eine Verletzung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer geltend machen, hätte er dies mit eidgenössischer Nichtigkeitsbeschwerde vorzutragen. Dem Kassationsgericht fehlte diesbezüglich die Prüfungsbefugnis (§ 430b StPO).

c) Es ist richtig, dass die Vorinstanz ausführt, die rechtliche Würdigung der Bezirksanwaltschaft sei auch vom Verteidiger eventualiter nicht beanstandet worden (KG act. 2 S. 18). Hinzuweisen ist zunächst aber darauf, dass eine strikte Trennung zwischen Tatsächlichem und Rechtlichem teilweise nur schwer möglich ist. Letztlich erweist sich denn auch als wesentlich, dass das urteilende Gericht zu allen bzw. zu den wesentlichen Vorbringen des Beschuldigten und dessen Verteidigung - sowohl zum Tatsächlichen wie auch zum Rechtlichen - Stellung nimmt und das Urteil insgesamt die notwendigen Begründungen enthält.

aa) Der Beschwerdeführer argumentiert, die rechtliche Würdigung sei von ihm insofern bestritten worden, als die Verteidigung argumentiert habe, der Tatbestand sei objektiv nicht erfüllt, da der Beschwerdeführer den Steuerpflichtigen weder bezüglich Buchhaltung noch bezüglich Steuern vertreten habe. Dazu hielt die Vorinstanz fest, es spiele keine Rolle, dass nicht der Angeklagte die Steuererklärung unterschrieben habe und dass nicht er den Steuerpflichtigen vertreten habe, sondern nur für die Wahl des Treuhänders verantwortlich gewesen sei. Ein Betrug wie auch ein Steuerbetrug könne auch zugunsten Dritter begangen werden. Ausschlaggebend sei, wer die faktische "Herrschaftsmacht" habe, wer selbst gehandelt habe bzw. habe handeln lassen und Urkunden zum Zweck der Steuerhinterziehung gefälscht habe oder habe fälschen lassen und bewusst in den Jahresabschluss und somit in die Steuererklärung habe einfließen lassen. Die Strafbestimmungen des kantonalen Steuergesetzes und des Bundes seien insoweit nicht als Sonderdelikte des Steuerpflichtigen formuliert (KG act. 2 S. 15). Zum einen zeigen diese Erwägungen, dass sich die Vorinstanz zur vom Beschwerdeführer aufgeworfenen (rechtlichen) Thematik geäußert hat. Dass bzw. inwiefern diese Rechtsauffassung unzutreffend wäre, mithin (kantonales) materielles Recht verletzt würde, wird in der Beschwerde nicht dargelegt.

bb) Im zweiten Punkt weist der Beschwerdeführer darauf hin, er habe das Vorliegen des objektiven Tatbestandes auch insoweit bestritten, als die ominösen Rechnungen erwiesenermassen nie zur einer Täuschung der Steuerbehörden verwendet worden seien. Sie hätten objektiv gar nicht zur Täuschung verwendet werden können, da sie physisch offenbar sogleich vernichtet und später auf Verlangen des Beschwerdeführers vor Einreichung der Steuererklärung gar explizit annulliert worden seien. Zur Täuschung hätte einzig die eingereichte Jahresrechnung dienen sollen und können (KG act. 1 S. 17 f.)

Soweit der Beschwerdeführer mit diesen Ausführungen in tatsächlicher Hinsicht (erneut) geltend machen wollte, die fingierten Rechnungen hätten nicht Grundlage der eingereichten Jahresrechnung 1997 gebildet, kann auf vorstehende Ausführungen verwiesen werden. Es wurde bereits dargelegt, dass die Vorinstanz, ohne einen Nichtigkeitsgrund zu setzen, davon ausgehen konnte, die Kau-

salität zwischen den gefälschten Rechnungen und den überhöhten Kreditoren im Jahresabschluss sei erstellt (KG act. 2 S. 7 ff.).

Keinen Nichtigkeitsgrund vermag der Beschwerdeführer mit seinem erneuten Hinweis darauf darzutun, er habe weder selber gebucht noch sei er an der Erstellung der Jahresrechnung bzw. der Steuererklärung beteiligt gewesen (KG act. 1 S. 18). Die Vorinstanz hat sich zur Frage der Täterschaft geäußert (KG act. 2 S. 15). Die Beschwerde setzt sich mit diesen Ausführungen nicht auseinander. Es ist aber auch nicht ersichtlich, inwiefern die Vorinstanz mit ihren Erwägungen materielles (kantonales) Recht verletzt hätte. So ist unerheblich, ob der Täter selbst oder ein Dritter als Aussteller der mangelhaften Urkunde erscheint. Vorausgesetzt ist einzig, dass der Betrugstäter die Tatsache der Fälschung kennt und diese bewusst ausnutzt (Richner/Frei/Weber/Brütsch, Kurzkommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 1997, N 30 zu § 192 StG m.w.H.). Täter ist nicht nur, wer selbst die tatbestandsmässige Handlung vornimmt, sondern auch derjenige, der sie durch einen andern vornehmen lässt. Täter kann somit auch sein, wer sich einer Mittelsperson bedient zwecks Herstellung und Einreichung der falschen Urkunde (Richner/Frei/Weber Brütsch, a.a.O., 48 f. zu § 192 m.H.). Von nichts anderem ist die Vorinstanz ausgegangen.

5.1 a) Im dritten Teil der Beschwerde rügt der Beschwerdeführer zunächst eine Verletzung des Anklagegrundsatzes. Er begründet dies damit, dass die für des Urteil entscheidenden Buchhaltungsunterlagen der C. Treuhand, obschon in der Anklage nicht erwähnt, herangezogen worden seien und eine Ausdehnung des Sachverhaltes auf das Mitwirken des in der Anklage nicht erwähnten Treuhandbüros stattgefunden habe (KG act. 1 S. 18 Rz 22).

b) Richtig ist, dass die Befugnis der gerichtlichen Instanzen zu ergänzenden und zusätzlichen Beweiserhebungen im Strafverfahren durch das Akkusationsprinzip begrenzt wird. Abweichungen vom Akkusationsprinzip, welches Verfassungsrang aufweist (Schmid, Strafprozessrecht, 4. Aufl., Zürich 2004, N 145), bedürfen einer formellen gesetzlichen Grundlage und müssen, damit dieser fundamentale rechtstaatliche Grundsatz nicht ausgehöhlt und seiner Funktionen beraubt werden kann, eng interpretiert werden (vgl. ZR 87 [1988] Nr. 57, Erw. 4).

Aus dem Akkusationsprinzip folgt u.a., dass die Anklage das Prozessthema für alle Instanzen fixiert (Schmid, a.a.O., N 145 ff.; Hauser/Schweri, a.a.O., § 50 N 8). Dieser Grundsatz gilt indes aus prozessökonomischen Gründen nicht ausnahmslos: Wenn aufgrund der Untersuchungsakten feststeht, dass ein strafbarer Sachverhalt bewiesen ist, der nicht oder nur unvollständig in die Anklage aufgenommen worden ist, was eine Verurteilung verunmöglicht, und der Richter subjektiv davon überzeugt ist, dass eine abgeänderte Anklage zu einer Verurteilung führen wird, kann das Gericht die Anklage zur Abänderung oder Ergänzung im Sinne von § 182 Abs. 3 StPO zurückweisen (ZR 87 [1988] Nr. 57, Erw. 4; Schmid, in: Schmid/Donatsch, a.a.O., N 14 ff. zu § 182 StPO). Erscheinen zur Abklärung des Tatbestandes weitere Beweiserhebungen erforderlich, so werden sie nach Anordnung des Gerichtes durch einen Untersuchungsbeamten, durch das Gericht selbst oder durch eine Abordnung desselben vorgenommen (§ 183 Abs. 2 1. Satz StPO). Die Rückweisung einer Anklage zur Abänderung oder Ergänzung auf blossen Verdacht hin, dass sich der Angeklagte weiterer, nicht in der Anklage enthaltener Delikte schuldig gemacht haben könnte, ist nicht zulässig. Daraus folgt, dass zusätzliche Beweiserhebungen, welche nicht ausschliesslich der Abklärung der in der Anklage enthaltenen Vorwürfe dienen, sondern im Hinblick auf die Möglichkeit der Erfüllung eines weiteren Straftatbestandes vorgenommen werden, auch das Immutabilitätsprinzip verletzen (vgl. ZR 87 [1988] Nr. 57, Erw. 4; Schmid, in: Schmid/Donatsch, a.a.O., N 13 zu § 182 StPO).

c) Die Anklageschrift enthält folgenden Passus (ER act. 24 S. 3):

"Die vorgenannten, ihm von Y. wie angefordert übermittelten, fingierten sieben Rechnungen der B. AG im Gesamtbetrage von Fr. 406'304.95 über deren gar nie erfolgter Lieferungen an die Firma R. liess der Angeklagte in der Folge seinem Treuhänder Z. zukommen, welcher diese - völlig unwissend und von diesen Fälschungsmanipulationen nichts ahnend - im Auftrag und ganz im Sinne des Angeklagten wahrheitswidrig als Kreditoren/Schulden verbuchte und dementsprechend auch in der Jahresrechnung/Bilanz 1997 der Firma R. und in der Steuererklärung 1998 des Firmeninhabers A. unrichtig als effektiv bestehend aufführte."

Demgegenüber geht die Vorinstanz davon aus, der Beschwerdeführer habe die fraglichen Rechnungen an Z., der für die Buchhaltung zuständig gewesen sei, weitergegeben, dieser habe die Buchhaltung gemäss den eingereichten Unterlagen aber effektiv durch eine C. Treuhand erstellen lassen.

d) Entscheidend ist, dass in der Anklageschrift dargelegt wird, welche Handlungen dem Angeklagten vorgeworfen werden. Diesbezüglich geht die Vorinstanz von keinem anderen Sachverhalt aus, als er in der Anklageschrift umschrieben wird, dass nämlich der Beschwerdeführer die fingierten Rechnungen angefordert und an Z. weitergeleitet hat. Ob hernach Z. selber die entsprechenden Buchungen vornahm oder ob dies durch die C. Treuhand erledigt wurde, stellt lediglich eine untergeordnete Modalität der Geschehnisse dar. Eine Verletzung des Anklageprinzips liegt deshalb nicht vor, die diesbezügliche Rüge erweist sich als unbegründet.

5.2 a) Schliesslich sieht der Beschwerdeführer seinen Anspruch auf rechtliches Gehör als dadurch verletzt, dass die Vorinstanz von ihm gehörig und rechtzeitig angebotene Beweise betreffend Einvernahme der an der Erstellung der Buchhaltung der R. des Jahres 1997 Beteiligten nicht abgenommen habe (KG act. 1 S. 18 Rz 23).

b) Die Ausführungen des Beschwerdeführers gehen nicht über den Hinweis auf einen von ihm im Berufungsverfahren gestellten Beweisantrag hinaus. Damit genügt die Beschwerde diesbezüglich den unter Ziffer II.2.2 dargelegten Anforderungen an die Begründung einer Nichtigkeitsbeschwerde nicht. Auf die Rüge ist deshalb nicht einzutreten.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer keinen Nichtigkeitsgrund darzulegen vermochte. Die Beschwerde ist somit abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

III.

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Kassationsverfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 396a StPO).

Das Gericht beschliesst:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.
2. Die Gerichtsgebühr für das Kassationsverfahren wird festgesetzt auf:
Fr. 1'000.-- ; die weiteren Kosten betragen:
Fr. 588.-- Schreibgebühren,
Fr. 190.-- Zustellgebühren und Porti.
3. Die Kosten des Kassationsverfahrens werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
4. Schriftliche Mitteilung an die Parteien, die I. Strafkammer des Obergerichts des Kantons Zürich, den Einzelrichter in Strafsachen des Bezirkes _____ (GG030015), die Eidgenössische Steuerverwaltung (3003 Bern) sowie an das Migrationsamt des Kantons Zürich, je gegen Empfangsschein.

KASSATIONSGERICHT DES KANTONS ZÜRICH

Die juristische Sekretärin: