

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

6B_433/2013, 6B_452/2013

Urteil vom 23. September 2013

Strafrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Mathys, Präsident,
Bundesrichter Schneider, Oberholzer,
Gerichtsschreiberin Unsel.

Verfahrensbeteiligte
6B_433/2013
B._____,
vertreten durch Rechtsanwalt Adriel Caro,
Beschwerdeführer,

und

6B_452/2013
A._____,
vertreten durch Rechtsanwalt Linus Jaeggi,
Beschwerdeführerin,

gegen

Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
6B_433/2013
Mehrfacher Steuerbetrug, Verletzung des Anklagegrundsatzes und des Grundsatzes ne bis in idem,

6B_452/2013
Mehrfacher Steuerbetrug, Verletzung des Anklagegrundsatzes und des Grundsatzes ne bis in idem,
Strafzumessung,

Beschwerden gegen das Urteil des Obergerichts des Kantons Zürich, I. Strafkammer, vom 30. Januar 2013.

Sachverhalt:

A.

A._____ und B._____ waren Aktionäre und Mitglieder des Verwaltungsrats der X._____ AG, einem unabhängigen Internet Service Provider. Sie verbuchten in den Jahresrechnungen der X._____ AG für die Geschäftsjahre 2002 bis 2004 private Aufwendungen betreffend eine Geburtstagsfeier, Wellnesskosten sowie Kosten einer Laufbahn- und einer Paarberatung als Geschäftsaufwand. Die inhaltlich unwahren Jahresrechnungen reichten sie den Steuerbehörden ein.

B.

Das Bezirksgericht Zürich verurteilte A._____ und B._____ am 14. September 2010 wegen mehrfachen Steuerbetrugs (Art. 186 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und § 261 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich

vom 8. Juni 1997 [StG/ZH]) sowie mehrfacher Urkundenfälschung (Art. 251 Ziff. 1 Abs. 2 StGB) zu einer bedingten Geldstrafe von 30 Tagessätzen zu Fr. 150.-- (A. _____) bzw. von 60 Tagessätzen zu Fr. 700.-- (B. _____).

C.

Auf Berufung von A. _____ und B. _____ sprach das Obergericht des Kantons Zürich diese am 11. Mai 2011 von sämtlichen Anklagevorwürfen frei. Das Bundesgericht hiess am 20. Dezember 2011 die Beschwerde in Strafsachen der Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich gegen diesen Entscheid teilweise gut und wies die Sache zur neuen Entscheidung an die Vorinstanz zurück (Urteil 6B_453/2011).

D.

Mit Urteil vom 30. Januar 2013 stellte das Obergericht des Kantons Zürich die teilweise Rechtskraft des Entscheids vom 11. Mai 2011 fest. Es sprach A. _____ und B. _____ des mehrfachen Steuerbetrugs im Sinne von § 261 Abs. 1 StG/ZH und Art. 186 Abs. 1 DBG schuldig und verurteilte sie zu bedingten Geldstrafen von je 30 Tagessätzen zu Fr. 150.-- (A. _____) bzw. Fr. 700.-- (B. _____).

E.

A. _____ und B. _____ führen je mit separater Eingabe Beschwerde in Strafsachen und beantragen einen vollumfänglichen Freispruch. A. _____ verlangt im Eventualantrag zudem eine Reduktion des Strafmasses.

Erwägungen:

1.

Die beiden Beschwerden richten sich gegen den gleichen Entscheid und betreffen weitgehend die gleichen Rechtsfragen. Es rechtfertigt sich daher, sie gemeinsam zu behandeln und die Verfahren zu vereinigen (vgl. BGE 126 V 283 E. 1; 113 Ia 390 E. 1; je mit Hinweisen).

2.

2.1. Die Beschwerdeführer wenden sich gegen den Schuldspruch wegen Steuerbetrugs. Die X. _____ AG habe in den Geschäftsjahren 2002 und 2003 Verluste erlitten. Nach den von der Vorinstanz vorgenommen Korrekturen habe sich der steuerbare Gewinn für das Geschäftsjahr 2004 immer noch auf Fr. 0.-- belaufen. Erst im Jahre 2005 habe sich der Gewinn durch die Kürzung des Verlustvortrags aufgrund der aufgerechneten geldwerten Leistungen erhöht. Die Jahresrechnung 2005 sei inhaltlich nicht unwahr gewesen, da sie keine zu Unrecht verbuchten Privataufwendungen enthalten habe. Folglich sei in dieser Steuerperiode der objektive Tatbestand des Steuerbetrugs nicht erfüllt. In den Jahren 2002 bis 2004 hätten sie Privataufwand zu Unrecht als Geschäftsaufwand verbucht. Bezüglich dieser Steuerperioden fehle es jedoch an dem für den Steuerbetrug erforderlichen Vorsatz, da der Gewinn für diese Geschäftsjahre von den Steuerbehörden angesichts der in den Jahren 2002 und 2003 erlittenen Verluste auch bei korrekter Verbuchung der Privataufwendungen auf Fr. 0.-- festgesetzt worden wäre.

2.2. Den Tatbestand des Steuerbetrugs gemäss Art. 186 Abs. 1 DBG erfüllt, wer zum Zwecke einer Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung gebraucht. Eine Steuerhinterziehung begeht in objektiver Hinsicht unter anderem, wer als Steuerpflichtiger bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 175 Abs. 1 DBG).

In subjektiver Hinsicht setzt der Steuerbetrug ein vorsätzliches Handeln voraus, wobei auch der Eventualvorsatz strafbar ist (Art. 333 Abs. 1 i.V.m. Art. 12 Abs. 1 und 2 StGB). Erforderlich ist zudem, dass der Täter die zumindest möglicherweise falsche Urkunde zum Zwecke, d.h. in der Absicht verwendet, die Steuerbehörde in einen Irrtum über die für die Veranlagung massgebenden Tatsachen zu versetzen (Urteil 6B_453/2011 vom 20. Dezember 2011 E. 5.2). Der Tatbestand des Steuerbetrugs ist bereits mit der Einreichung der unechten oder unwahren Urkunde beim Steueramt in

der Absicht der Steuerhinterziehung vollendet. Der Eintritt eines Erfolgs etwa im Sinne einer unvollständigen Veranlagung ist nicht erforderlich (Urteile 6B_453/2011 vom 20. Dezember 2011 E. 5.2; 6S.147/2003 vom 30. April 2005 E. 2.4.1).

Art. 59 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) entspricht inhaltlich Art. 186 Abs. 1 DBG. Da die Kantone verpflichtet sind, Art. 59 Abs. 1 StHG in der Sache unverändert zu übernehmen, überprüft das Bundesgericht die Anwendung von § 261 Abs. 1 StG/ZH im Ergebnis mit voller Kognition (Urteil 6B_453/2011 vom 20. Dezember 2011 E. 5.1).

2.3. Der Argumentation der Beschwerdeführer kann nicht gefolgt werden. Die Vorinstanz erwägt zutreffend, dass sich die Steuerhinterziehungsabsicht nicht zwingend auf die laufende Steuerperiode beziehen muss. Die allgemeine Formulierung in § 261 Abs. 1 StG/ZH und Art. 186 Abs. 1 DBG setzt nicht voraus, dass eine Steuerhinterziehung in derselben Steuerperiode angestrebt war. Angesichts der Möglichkeit des Verlustvortrags auf kommende Steuerjahre (Art. 31 DBG; § 29 StG/ZH) kann die Steuerhinterziehungsabsicht vielmehr auch gegeben sein, wenn die Gesellschaft in der betreffenden Steuererklärung Verluste ausweist (vgl. Urteil E. 3.1 f. S. 23 f.). Die Schuldsprüche wegen mehrfachen Steuerbetrugs sind bundesrechtskonform.

3.

3.1. Die Beschwerdeführer machen eine Verletzung des Anklagegrundsatzes geltend. Gegenstand der Anklage sei einzig der Gebrauch der unwahren Jahresrechnung im Veranlagungsverfahren betreffend die X._____ AG. Der Vorwurf, sie hätten die Absicht gehabt, ihre privaten Steuern zu verkürzen, sei von der Anklage nicht erfasst.

3.2. Der Einwand ist unbegründet. Die Vorinstanz wirft den Beschwerdeführern nicht vor, sie hätten auch im Veranlagungsverfahren betreffend ihre privaten Steuern inhaltlich unwahre Urkunden verwendet. Eine andere Frage ist, worauf sich die Steuerhinterziehungsabsicht der Beschwerdeführer bezog. Selbst wenn diese mit der inhaltlich unwahren Jahresrechnung der X._____ AG auch eine Hinterziehung der persönlichen Einkommenssteuern hätten erleichtern wollen, so ändert dies nichts daran, dass sie in der Absicht handelten, die Gewinnsteuern der X._____ AG zu hinterziehen (oben E. 2.3). Der Anklagegrundsatz ist nicht verletzt.

4.

4.1. Die Beschwerdeführer rügen eine Verletzung des Grundsatzes "ne bis in idem". Sie berufen sich auf die Entscheide des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) in Sachen Zolotukhin gegen Russland vom 10. Februar 2009 sowie Maresti gegen Kroatien vom 25. Juni 2009.

4.2. Der Grundsatz "ne bis in idem" ist in Art. 4 des Protokolls Nr. 7 zur EMRK (SR 0.101.07) und Art. 14 Abs. 7 UNO-Pakt II (SR 0.103.2) verankert. Er lässt sich zudem aus der Bundesverfassung sowie aus Art. 11 Abs. 1 StPO ableiten (BGE 137 I 363 E. 2.1 mit Hinweisen). Nach der neueren Rechtsprechung des EGMR ist der Grundsatz verletzt, wenn dieselbe Person nach einer rechtskräftigen Verurteilung gestützt auf einen identischen oder im Wesentlichen identischen Sachverhalt ein zweites Mal bestraft wird (Urteil des EGMR Zolotukhin gegen Russland vom 10. Februar 2009, § 82 f.; vgl. auch BGE 137 I 363 E. 2.2).

4.3. Das Bundesgericht wies bereits im Urteil 6B_453/2011 vom 20. Dezember 2011 (E. 5.7.5) darauf hin, dass es beim vorliegend zu beurteilenden Steuerbetrug im Zusammenhang mit den Gewinnsteuern der X._____ AG und der zuvor erfolgten Verurteilung der Beschwerdeführer wegen Hinterziehung von persönlichen Einkommenssteuern nicht um die gleiche Steuer geht. Die Vorinstanz erwägt zudem zutreffend, dass die beiden Verfahren auch verschiedene Steuersubjekte betreffen (Urteil S. 16). Eine Verletzung des Grundsatzes "ne bis in idem" ist nicht ersichtlich, da den Vorwürfen unterschiedliche Steuerveranlagungsverfahren zugrunde lagen, die überdies zu verschiedenen Zeitpunkten stattgefunden haben können. Dass das Protokoll des Kantonalen Steueramtes Zürich über die Buchprüfung bei der X._____ AG für die Steuerjahre 2004 und 2005 gemäss den Beschwerdeführern bereits im Verfahren betreffend ihre persönlichen Einkommenssteuern als Beweis herangezogen wurde, kann entgegen deren Ansicht für die Annahme einer Verletzung des Grundsatzes "ne bis in idem" nicht entscheidend sein. Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus dem von den Beschwerdeführern zitierten Entscheid des EGMR Maresti gegen Kroatien vom 25. Juni 2009, der einen anders

gelagerten Sachverhalt betraf.

5.

5.1. Die Beschwerdeführerin beanstandet im Strafpunkt, die Geldstrafe von 30 Tagessätzen entspreche der vom Bezirksgericht ausgesprochenen Strafe, obschon sie zwischenzeitlich von einem Teil der Anklagevorwürfe freigesprochen worden sei und die Vorinstanz zudem die lange Verfahrensdauer strafmindernd berücksichtigt habe. Die Vorinstanz halte für die verbleibenden Vorwürfe implizit eine höhere Strafe für angemessen. Damit verletze sie das Verbot der reformatio in peius. Der erstinstanzliche Entscheid sei von der Staatsanwaltschaft nicht angefochten worden.

5.2. Der Einwand ist unbegründet. Die Rechtsprechung hat wiederholt betont, dass bei einem teilweisen Freispruch gestützt auf das Verbot der reformatio in peius nicht automatisch eine mildere Bestrafung erfolgen muss (Urteile 6B_670/2009 vom 17. November 2009 E. 3.2; 6B_332/2009 vom 4. August 2009 E. 4.2; 6B_495/2008 vom 27. Dezember 2008 E. 1.4). An dieser Rechtsprechung ist auch unter der vorliegend anwendbaren (Art. 453 Abs. 2 StPO; Urteil 6B_425/2011 vom 10. April 2012 E. 2.2) Bestimmung von Art. 391 Abs. 2 StPO festzuhalten (vgl. Niklaus Oberholzer, Grundzüge des Strafprozessrechts, 3. Aufl. 2012, N. 1635 S. 577 f.; Viktor Lieber, in: Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung, Donatsch/Hansjakob/Lieber [Hrsg.], 2010, N. 13 zu Art. 391 StPO; Richard Calame, in: Commentaire romand, Code de procédure pénale suisse, 2011, N. 9 zu Art. 391 StPO).

5.3. Die Vorinstanz erwägt, die Beschwerdeführerin habe Kenntnis von den Falschbuchungen gehabt und die Belege damals auch nach Geschäfts- und Privataufwand sortiert (Urteil E. 3.3 S. 24). Zwar sei primär der Beschwerdeführer für die Buchhaltung und die Steuererklärung verantwortlich gewesen. Mit der Tat seien jedoch hauptsächlich finanzielle Vorteile für die Beschwerdeführerin bezweckt worden. Wer letztlich die treibende Kraft hinter dem Tun war, bleibe infolge spärlicher Angaben der Beschwerdeführer hierzu im Dunkeln. Aus diesem Grund rechtfertige sich auch keine unterschiedliche Bewertung des Tatverschuldens. Insgesamt sei bei beiden Beschwerdeführern noch von einem leichten Verschulden auszugehen (Urteil E. 2.3 S. 26). Darin liegt entgegen dem Einwand der Beschwerdeführerin keine Verletzung des Grundsatzes "ne bis in idem" (Beschwerde Ziff. 78 S. 19 f.). Die Vorinstanz prüfte lediglich, in welchem Umfang die beiden Beschwerdeführer als Verwaltungsräte an der Tat beteiligt waren.

6.

Die Beschwerden sind abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Gerichtskosten sind den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 6B_433/2013 und 6B_452/2013 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerden werden abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 4'000.-- werden den Beschwerdeführern je zur Hälfte auferlegt, unter solidarischer Haftung für den ganzen Betrag.

4.

Dieses Urteil wird den Parteien und dem Obergericht des Kantons Zürich, I. Strafkammer, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 23. September 2013

Im Namen der Strafrechtlichen Abteilung

des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Mathys

Die Gerichtsschreiberin: Unseld