

Obergericht des Kantons Zürich

I. Strafkammer



Geschäfts-Nr.: SB190512-O/U/jv
damit vereinigt SB190505-O

Mitwirkend: die Oberrichter lic. iur. Ch. Prinz, Präsident, lic. iur. S. Volken,
und lic. iur. C. Maira sowie der Gerichtsschreiber MLaw L. Zanetti

Urteil vom 1. Februar 2021

in Sachen

1. **A.** _____,

2. **B.** _____,

Beschuldigte und Berufungskläger

1 amtlich verteidigt durch Rechtsanwalt lic. iur. X. _____

2 verteidigt durch Rechtsanwalt MLaw Y. _____

gegen

Staatsanwaltschaft Limmattal / Albis,

vertreten durch Leitende Staatsanwältin lic. iur. C. Wiederkehr,

Anklägerin und Berufungsbeklagte

betreffend **mehrfacher Steuerbetrug**

**Berufung gegen ein Urteil des Bezirksgerichtes Dietikon, Einzelgericht,
vom 20. März 2019 (GG180042) sowie**

**Berufung gegen ein Urteil des Bezirksgerichtes Dietikon, Einzelgericht,
vom 20. März 2019 (GG180043)**

Anklageschrift betreffend den Beschuldigten A. _____ :

Die Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Limmattal / Albis vom 12. Dezember 2018 (Urk. 400365 ff.) betreffend den Beschuldigten A._____ ist diesem Urteil beigeheftet.

Anklageschrift betreffend den Beschuldigten B. _____ :

Die Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Limmattal / Albis vom 12. Dezember 2018 (Urk. 400354 ff.) betreffend den Beschuldigten B._____ ist diesem Urteil beigeheftet.

Urteil der Vorinstanz betreffend den Beschuldigten A. _____ :

(Urk. 34 S. 48 ff.)

"Es wird erkannt:

1. Der Beschuldigte ist schuldig
 - des mehrfachen Steuerbetrugs im Sinne von Art. 186 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG),
 - des mehrfachen Steuerbetrugs im Sinne von § 261 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich (StG).
2. Der Beschuldigte wird bestraft mit einer Geldstrafe von 160 Tagessätzen zu Fr. 110.–, wovon bis und mit heute 3 Tagessätze als durch Haft geleistet gelten sowie einer Busse von Fr. 3'200.–.
3. Der Vollzug der Geldstrafe wird aufgeschoben und die Probezeit auf 2 Jahre festgesetzt. Die Busse ist zu bezahlen.
4. Bezahlt der Beschuldigte die Busse schuldhaft nicht, so tritt an deren Stelle eine Ersatzfreiheitsstrafe von 32 Tagen.

5. Die Entscheidgebühr wird angesetzt auf:
Fr. 1'800.-; die weiteren Kosten betragen:
Fr. 1'500.- Gebühr Vorverfahren;
Fr. 1'095.- (1/2 Auslagen Polizei).
Allfällige weitere Auslagen bleiben vorbehalten.
6. Rechtsanwalt lic. iur. X. _____ wird für seine Aufwendungen als amtlicher Verteidiger des Beschuldigten aus der Gerichtskasse mit Fr. 19'626.55 (inkl. Barauslagen und 8.0 % bzw. 7.7 % MwSt.) entschädigt.
7. Die Kosten der Untersuchung und des gerichtlichen Verfahrens, ausgenommen diejenigen der amtlichen Verteidigung, werden dem Beschuldigten auferlegt.
8. Die Kosten der amtlichen Verteidigung werden auf die Gerichtskasse genommen; vorbehalten bleibt eine Nachforderung gemäss Art. 135 Abs. 4 StPO.
9. (Mitteilungen.)
10. (Rechtsmittel)"

Urteil der Vorinstanz betreffend den Beschuldigten B. _____ :

(SB190505/Urk. 31 S. 48 ff.)

"Es wird erkannt:

1. Der Beschuldigte ist schuldig
 - des mehrfachen Steuerbetrugs im Sinne von Art. 186 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG),
 - des mehrfachen Steuerbetrugs im Sinne von § 261 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich (StG).
2. Der Beschuldigte wird bestraft mit einer Geldstrafe von 160 Tagessätzen zu Fr. 110.-, wovon bis und mit heute 21 Tagessätze als durch Haft geleistet gelten sowie einer Busse von Fr. 3'200.-.
3. Der Vollzug der Geldstrafe wird aufgeschoben und die Probezeit auf 2 Jahre festgesetzt. Die Busse ist zu bezahlen.

4. Bezahlt der Beschuldigte die Busse schuldhaft nicht, so tritt an deren Stelle eine Ersatzfreiheitsstrafe von 32 Tagen.
5. Die Entscheidgebür wird angesetzt auf:
Fr. 1'800.-; die weiteren Kosten betragen:
Fr. 1'500.- Gebühr Vorverfahren;
Fr. 1'095.- (1/2 Auslagen Polizei).
Allfällige weitere Auslagen bleiben vorbehalten.
6. Die Kosten der Untersuchung und des gerichtlichen Verfahrens werden dem Beschuldigten auferlegt.
7. (Mitteilungen.)
8. (Rechtsmittel)"

Berufungsanträge:

- a) Der Verteidigung des Beschuldigten B. _____ (Urk. 54 S. 2):
 1. Unter Aufhebung des Urteils mit der Geschäfts-Nr.: GG180043-M vom 20. März 2019, Ziff. 1 - 4 und Ziff. 6- 7 und in Gutheissung der Berufung sei der Beschuldigte von allen Vorwürfen der Anklage vom 12. Dezember 2018 und somit von Schuld und Strafe freizusprechen.
 2. Dem Beschuldigten sei eine Haftentschädigung von CHF 200.00 pro Tag für die Tage, die er sich in Untersuchungshaft befand, zu entrichten.
 3. Der Verteidiger des Beschuldigten sei angemessen (zzgl. MwSt. von 7.7 %) aus der Staatskasse zu entschädigen.
 4. Die Kosten des Berufungsverfahrens seien auf die Staatskasse zu nehmen sowie seien dem Beschuldigten ausgangsgemäss keine Kosten für das erstinstanzliche Verfahren aufzuerlegen.

b) Der Verteidigung des Beschuldigten A. (Urk. 56 S. 2):

1. In Gutheissung der Berufung sei das angefochtene Urteil vollumfänglich aufzuheben und der Beschuldigte von Schuld und Strafe freizusprechen.
2. Ausgangsgemäss seien dem Beschuldigten/Berufungskläger keine Kosten für das erstinstanzliche Verfahren aufzuerlegen.
3. Für die erstandene Untersuchungshaft sei der Beschuldigte/Berufungskläger mit einer Genugtuung von Fr. 200.– pro Tag zu entschädigen.
4. Die Kosten der amtlichen Verteidigung seien auf die Staatskasse zu nehmen.

Der Staatsanwaltschaft (Urk. SB190505/Urk. 37 und Urk. 40):

Bestätigung der vorinstanzlichen Urteile

Erwägungen:

Hinweis: Sofern im Folgenden nicht ausdrücklich erwähnt, beziehen sich die Aktenzitate auf die Akten im Verfahren gegen den Beschuldigten A.____, GG180042 bzw. SB190512; sofern sich ein Aktenstück sowohl in den Akten betreffend den Beschuldigten B.____ als auch in jenen betreffend den Beschuldigten A.____ befindet, wird jenes aus den Verfahren betreffend den Beschuldigten A.____ zitiert. Ebenfalls werden die Textstellen aus dem vorinstanzlichen Urteil betreffend den Beschuldigten A.____ zitiert, wenn diese für beide Beschuldigten Geltung haben.

I. Prozessuales

1.1 Zum Verfahrensgang bis zum Erlass des erstinstanzlichen Urteils kann zwecks Vermeidung unnötiger Wiederholungen auf die Ausführungen in den angefochtenen Entscheiden verwiesen werden (Urk. 34 S. 3 ff.; SB190505/Urk. 31 S. 3 f.).

1.2 Mit Urteilen vom 20. März 2019 wurden der Beschuldigte A._____ (im Verfahren GG180042-M) und der Beschuldigte B._____ (im Verfahren GG180043-M) gemäss den eingangs wiedergegebenen Urteilsdispositiven schuldig gesprochen. Innert gesetzlicher Frist meldeten sowohl der Beschuldigte B._____ (GG180043-M/Urk. 27) als auch der Beschuldigte A._____ (Urk. 27) Berufung gegen die erstinstanzlichen Urteile an. Nach Zustellung des begründeten Urteils reichten die Verteidiger der Beschuldigten je innert Frist ihre Berufungserklärung ein (Urk. 36 und SB190505/Urk. 33). Die Staatsanwaltschaft erklärte daraufhin in beiden Verfahren, auf eine Anschlussberufung zu verzichten und je die Bestätigung des vorinstanzlichen Urteils zu beantragen (Urk. 40 und SB190505/Urk. 37). Die Verfahren gegen die beiden Beschuldigten wurden in der Folge vereinigt (vgl. Prot. II S. 6). Zur Berufungsverhandlung vom 1. Februar 2020 erschienen die beiden Beschuldigten in Begleitung ihrer Verteidiger (Prot. II S. 4).

1.3 Beide Beschuldigten fechten das sie betreffende erstinstanzliche Urteil vollumfänglich an. Diese sind daher unter Vorbehalt des Verschlechterungsverbots (Art. 391 Abs. 2 StPO) umfassend zu überprüfen.

2.1 Die Verteidigung des Beschuldigten A._____ moniert in prozessualer Hinsicht, dass das Verfahren gegen C._____ zu Unrecht separat geführt worden sei. Dies habe schwerwiegende Konsequenzen mit sich gebracht, da der Beschuldigte A._____ im Verfahren gegen C._____ keine Parteistellung gehabt habe und entsprechend nicht an den Beweisabnahmen und Einvernahmen teilnehmen können. Aus diesen Gründen sei der Anspruch auf ein faires Verfahren gemäss Art. 29 Abs. 1 BV und Art. 6 Ziff. 1 EMRK verletzt worden (Urk. 36 S. 7 f.).

2.2 Gemäss Art. 29 Abs. 1 StPO werden Straftaten gemeinsam verfolgt und beurteilt, wenn (a) eine beschuldigte Person mehrere Straftaten verübt hat, oder (b) Mittäterschaft oder Teilnahme vorliegt. Nach Art. 30 StPO können die Staatsanwaltschaft und die Gerichte aus sachlichen Gründen Strafverfahren trennen. Art. 29 StPO enthält gemäss der ausdrücklichen Marginalie der Bestimmung den Grundsatz der Verfahrenseinheit. Er bezweckt die Verhinderung sich widersprechender Urteile und dient der Prozessökonomie. Eine Verfahrenstrennung ist gemäss Art. 30 StPO nur bei Vorliegen sachlicher Gründe zulässig und muss die

Ausnahme bleiben. Die sachlichen Gründe müssen objektiv sein (BGer Urteil 1B_92/2020 vom 4. September 2020, E. 4.2; BGE 138 IV 214, E. 3.2 mit Hinweisen).

2.3 Im vorliegenden Fall wurden C._____ neben den Machenschaften betreffend die D._____ AG noch zahlreiche weitere Vorwürfe zur Last gelegt. Das Verfahren gegen ihn betraf den hier interessierenden Sachverhaltskomplex daher nur teilweise. Eine getrennte Führung des Verfahrens erscheint aus dieser Hinsicht daher nicht unangebracht. Weiter kommt hinzu, dass C._____ im vorliegenden Verfahren am 24. Oktober 2017 mit beiden Beschuldigten konfrontiert und in deren Anwesenheit befragt wurde (Urk. 300276). Es war den Beschuldigten bzw. deren Verteidiger daher ohne Weiteres möglich, C._____ Ergänzungsfragen zu stellen und seine Schilderung des Sachverhalts in Zweifel zu ziehen. Weiter wurden auch die Akten des Verfahrens gegen C._____ vom Bezirksgericht Meilen (Geschäfts-Nr. GG180001-G) bzw. der Staatsanwaltschaft (Untersuchungs-Nr. 2016/10035227) beigezogen. Die Verteidiger von B._____ und Stjepan A._____ konnten diese Beizugsakten vollumfänglich studieren. Eine Verletzung des Anspruchs auf ein faires Verfahren ist bei dieser Sachlage nicht zu erkennen.

II. Sachverhalt

1. Die Staatsanwaltschaft wirft den Beschuldigten stark zusammengefasst vor, als Geschäftsführer der D._____ AG zwecks Reduzierung der Steuerbelastung in den Jahren 2012 und 2013 von C._____ 17 fingierte Rechnungen über tatsächlich gar nicht erbrachte Leistungen im Gesamtbetrag von CHF 235'576.–erhältlich gemacht zu haben und diese in der Folge den Steuerbehörden eingereicht zu haben. Für diese Dienstleistung hätten sie C._____ jeweils eine Provision von 5 - 10 % des Rechnungsbetrags ausgerichtet (Urk. 400354 ff. resp. Urk. 400365 ff.).

2.1 Die Beschuldigten haben das ihnen vorgeworfene Verhalten stets bestritten und sich auf den Standpunkt gestellt, dass die von C._____ ausgestellten Rechnungen auf tatsächlich von ihm bzw. seinen Mitarbeitern erbrachten Leistungen beruht hätten (Beschuldiger A._____: u.a. Urk. 300254 ff. Frage 70 ff.; 300276 Frage 141; 400207 ff. Frage 11 f.; Urk. 23; Prot. I S. 7 ff.; Be-

schuldiger B._____: u.a. Urk. 300233 ff. Frage 200 ff.; 300276 ff. Frage 140; 400207 ff. Frage 11 f.; Urk. 22; Prot. I S. 13 ff.; Urk. 52 S. 4 ff. und Urk. 53 S. 3 ff.).

2.2 Die Vorinstanz hat die Grundsätze der Beweiswürdigung zutreffend dargelegt (Urk. 34 S. 7 ff.). Darauf wird vorab verwiesen. Auch die Aussagen von C._____ sowie jene der Beschuldigten wurden von der Vorinstanz ausführlich und zutreffend zitiert (Urk. 34 S. 10 ff.), worauf ebenfalls verwiesen wird. Die wichtigsten Schilderungen von C._____ sind an dieser Stelle nochmals in Erinnerung zu rufen, zumal dessen Aussagen eine entscheidende Bedeutung zukommt.

3.1 C._____ führte in mehreren Einvernahmen aus, dass die fraglichen Rechnungen an die D._____ AG von ihm bzw. in seinem Auftrag ausgestellt worden seien und sie auf keinen tatsächlich geleisteten Arbeiten beruht hätten. Er habe für die D._____ AG nie tatsächlich Arbeiten ausgeführt. Die D._____ AG habe ihm lediglich die Namen der Baustellen, die Objektadressen, das jeweilige Ausfertigungsdatum, die Rechnungsadressen und den Namen des jeweiligen Kunden der D._____ AG genannt. Er habe das Geschäft mit dem Beschuldigten B._____ gemacht. Beim Treffen im Restaurant E._____ beim F._____ sei indes auch der Beschuldigte A._____ anwesend gewesen. Bei diesem Treffen seien die Beschuldigten sehr vorsichtig gewesen und hätten ihn gebeten, er müsse noch etwas bei der MwSt-Nummer ändern, da ihr Buchhalter sehr genau sei. Weiter hielt C._____ bezüglich der gemäss den Rechnungen ausgeführten Arbeiten ausdrücklich fest, seine Firmen hätten diese denn auch gar nicht ausführen können, da sie nicht über die entsprechenden Mitarbeiter verfügt hätten. Die Idee der Rechnungen für die D._____ AG sei vom Beschuldigten B._____ gekommen. Der Beschuldigte B._____ habe zuvor über einen Kollegen davon erfahren, dass C._____ dies machen würde. Der Kollege sei ein Grieche namens G._____ , der bei der H._____ SA in I._____ arbeite (u.a. Urk. 100060 ff. Frage 41; Urk. 100068 ff. Frage 5 ff.; Urk. 300276 ff. Frage 134; Urk. 300345 ff. Frage 52 ff.). Der Beschuldigte B._____ sei dann jedes Quartal zu ihm (C._____) gekommen und er (C._____) habe ihm die Rechnungen ausgestellt. Er habe pro Rechnung 10 % des Rechnungsbetrages inkl. MwSt. verlangt. Später erklärte

C._____ leicht abweichend, es seien 5 – 10 % des Rechnungsbetrages gewesen. Genau wisse er dies nicht mehr (Urk. 300276 ff. Fragen 27 ff., insbesondere Fragen 32, 39, 45 und 63). Die Beträge seien, ohne in irgendeiner Weise verbucht zu werden, "direkt in seine Tasche gegangen" (Urk. 100060 ff. Frage 48). Es sei ein "angenehmer Nebenerwerb", "ein Taschengeld" gewesen (Urk. 300345 ff. Frage 59). Das Geschäftsmodell mit den überhöhten Rechnungen habe er zwischen den Jahren 2002 und 2004 zu nutzen begonnen. Anfänglich habe er manchmal auch auf seinen Anteil verzichtet, wenn er als Gegenleistung für die überhöhten, respektive fiktiven Rechnungen anschliessend von der betroffenen Firma tatsächliche Nachfolgaufträge erhalten habe. Später sei er jedoch dazu übergegangen, ausschliesslich fiktive Rechnungen auszustellen, so bei der D._____ AG (Urk. 100068 ff. Frage 31). Dies habe daraufhin über einen Zeitraum von drei bis vier Jahren stattgefunden, ca. ab dem Jahre 2012 bis ca. "vor eineinhalb Jahren", mithin im Winter 2015. Nebenbei habe er noch als Maler gearbeitet. Er sei zu jener Zeit chronischer Kokser und Alkoholiker gewesen und habe täglich Fr. 300.– für seine Sucht gebraucht (u.a. Urk. 300345 ff. Frage 65 ff.; 300437 ff.).

Zum Vorwurf der Beschuldigten, dass er sie fälschlicherweise belaste, führte C._____ aus, er sei freiwillig aus Serbien für die Gerichtsverhandlung in die Schweiz eingereist und habe keinerlei Grund, im neuen Fall etwas falsch darzustellen, was nicht der Wahrheit entspreche und wodurch er sich erheblich selber belaste. Er sei der Ansicht, dass man zur Wahrheitsfindung auch ein paar Sachen zugeben müsse. Es erspare den Mittätern auch etwas, wenn man ehrlich sei. Zudem müsse er den beiden Beschuldigten eigentlich dankbar sein, da sie ihn ja sogar entlasten würden (Urk. 300276 ff. Frage 142).

C._____ bestätigte seine Aussagen schliesslich trotz der Bestreitungen durch die Beschuldigten auch in deren Anwesenheit anlässlich der Konfrontationseinvernahme vom 24. Oktober 2017 vollumfänglich und konstant (Urk. 300276 ff.). Insbesondere warf er auf Vorhalt der Aussagen der beiden Beschuldigten die Frage auf, weshalb er sich denn falsch belasten und dafür ins Gefängnis gehen sollte, wenn er es gar nicht gemacht hätte. Insbesondere sei es viel weniger schlimm, wenn er – im Falle der Version der Beschuldigten, wonach er (C._____)

nicht ordnungsgemäss angemeldete Arbeiter beschäftigt habe – Sozialbeiträge nachbezahlen müsste (Urk. 300276 ff. Frage 138). Einen "S._____", den die Beschuldigten als seinen Mitarbeiter bezeichnen, sei ihm nicht bekannt. Es handle sich hierbei um ein "Phantom" (Urk. 300276 ff. Frage 140 und 148). Weiter erklärte er, er habe keine Ahnung, wo sich die angeblichen Häuser bzw. Baustellen befinden würden. Es sei zudem gar nicht möglich, dass er die Arbeiten ausgeführt habe, da er nicht über entsprechende Mitarbeiter verfüge. Er empfehle den Beschuldigten, dazu zu stehen, wie es war (Urk. 300276 ff. Frage 133 f.). Der Beschuldigte B._____, sei ihm als Kunde für das Erstellen fiktiver Rechnungen vermittelt worden und dieser habe die Dienstleistung in Anspruch genommen (Urk. 300276 ff. Frage 135).

3.2 Hinsichtlich der allgemeinen Glaubwürdigkeit von C._____ führt die Vorinstanz zutreffend aus, dass dieser die Aussagen einerseits im gegen ihn geführten Verfahren als beschuldigte Person gemacht hat und im vorliegenden Verfahren als Auskunftsperson einvernommen wurde. Hierbei wurde er auf die Straffolgen einer falschen Anschuldigung, der Irreführung der Rechtspflege und Begünstigung hingewiesen. Der strengen Strafandrohung von Art. 307 StGB unterstand er indessen nicht. Weiter erwägt die Vorinstanz zu Recht, dass C._____ durch seine Aussagen nicht nur die beiden Beschuldigten, sondern wiederholt und in schwerer Weise auch sich selbst belastet hat. Im Übrigen ist die Glaubwürdigkeit eines verurteilten Straftäters mit der Vorinstanz nicht per se als geringer anzusehen (Urk. 34 S. 12).

3.3.1 Die Verteidiger der Beschuldigten machen im Berufungsverfahren geltend, die Vorinstanz habe zu Unrecht nicht berücksichtigt, dass C._____ sehr wohl ein eigenes Interesse an einer falschen Darstellung der Sachlage habe. Es müsse davon ausgegangen werden, dass C._____ die von ihm beschäftigten Arbeiter nicht ordnungsgemäss registriert und entsprechend keine Sozialversicherungsbeiträge und Quellensteuern bezahlt habe. Bei der Aufdeckung dieser Taten drohten ihm neben einer weiteren strafrechtlichen Verurteilung wegen schwerwiegender Delikten auch geldwerte (Zivil-)Forderungen. Vor diesem Hintergrund spreche die

Selbstbelastung nicht für, sondern gegen die Glaubwürdigkeit von C._____ (Urk. 56 S. 5 ff.; Urk. 54 S. 6 ff.).

3.3.2 Ob die Aufdeckung von nicht ordnungsgemäss angemeldeten Mitarbeitern oder die Mitwirkung an den vorliegenden Delikten im genannten Sinn für C._____ einschneidendere Konsequenzen mit sich gebracht hätte, ist bzw. war generell – und insbesondere für C._____, der keine juristische Ausbildung absolviert hat – nur schwer abzuschätzen. Es erscheint daher höchst unwahrscheinlich, dass C._____ sich eines weiteren Delikts so ausführlich und detailliert geständig zeigen sollte, nur um von einem anderen deliktischen Verhalten abzulenken. Weiter kommt hinzu, dass für das nicht ordnungsgemässe Beschäftigen von Mitarbeitern durch C._____ derzeit keine Anhaltspunkte sprechen, sondern dies vielmehr bloss eine von der Verteidigung in den Raum gestellte Behauptung ist. Gesamthaft gesehen ist mit der Vorinstanz daher festzustellen, dass die Selbstbelastungen durch C._____ grundsätzlich für die Glaubhaftigkeit seiner Aussagen sprechen.

3.3.3 Weiter ist mit der Vorinstanz auch festzuhalten, dass die Aussagen von C._____ – entgegen der Ansicht der Verteidigung des Beschuldigten A._____ (Urk. 56 S. 3) – durch besonderen Detailreichtum auffallen. So nannte er spontan einige Personen namentlich, die in das Geschäft mit den fingierten bzw. überhöhten Rechnungen involviert gewesen seien. Konkret nannte er die J._____ AG (Urk. 100060 ff. Frage 8), die K._____ AG (Urk. 100060 ff. Frage 9), "G._____ ", welcher als Mitarbeiter der H._____ SA dem Beschuldigten B._____ empfohlen habe, sich für die fraglichen Geschäft an C._____ zu wenden (Urk. 100060 ff. Frage 20 f.), L._____ (Urk. 100060 ff. Frage 26), M._____ und "N._____ " (Urk. 100068 ff. Frage 47) von sich aus. Weiter erklärte C._____ in den Einvernahmen vom 3. Mai 2017 und 5. Oktober 2017, auch für die Einzelfirma O._____ in Absprache mit deren Inhaber fiktive Rechnungen erstellt zu haben (u.a. Urk. 100063 f. Frage 29 ff.; 300363 Frage 96 ff.).

Der Beschuldigte B._____ anerkannte anlässlich der Berufungsverhandlung explizit, mit einem "G._____ " von der H._____ SA in I._____ zusammengearbeitet zu haben, was die Darstellung von C._____ insoweit bestätigt (Urk. 52 S. 6).

3.3.4 Weiter führte C._____ detailliert aus, dass er ausschliesslich mit dem Beschuldigten B._____ Kontakt gehabt und den Beschuldigten A._____ bloss einmal im Restaurant E._____ beim F._____ gesehen habe. Das Geld habe er jeweils im Restaurant P._____, im Q._____ Restaurant am R._____ und einmal im Restaurant E._____ erhalten (Urk. 100068 ff. Frage 10).

Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, ist nicht nachvollziehbar, dass C._____ einerseits diverse Namen nennt, welche in das strafrechtlich verpönte Verhalten involviert gewesen seien und andererseits ausgerechnet hinsichtlich des von den Beschuldigten erwähnten "S._____", welcher die Projekte von C._____ vor Ort betreut habe, dessen Kenntnis verneinen sollte (Urk. 34 S. 13). Auch die Nennung der einzelnen Orte der Geldübergaben sprechen eindeutig für ein erlebtes Geschehen. Die Darstellung von C._____, dass er den Beschuldigten bloss einmal in einem Restaurant in Zürich getroffen habe, bestätigte der Beschuldigte A._____ anlässlich der Berufungsverhandlung sodann als zutreffend (Urk. 53 S. 5).

3.3.5 Demgegenüber machen die Beschuldigten geltend, C._____ habe noch nicht einmal den Prozentsatz der Provision genau benennen können, welche er von den Beschuldigten erhalten haben soll. So habe er zunächst von 5 % und in späteren Einvernahmen wieder von 10 % gesprochen (Urk. 23 S. 7; Urk. 54 S. 7). Diese Ungenauigkeit in den Aussagen von C._____ lässt dessen Aussagen indessen – wie die Vorinstanz zu Recht ausführte (Urk. 34 S. 14) – aber nicht deswegen unglaubhaft erscheinen. So erklärte C._____ mehrfach, dass es sich bei den fraglichen Geschäften mit der D._____ AG nicht um die einzigen solcher Art gehandelt habe, sondern er vielmehr seit ca. 2002 im Rahmen eines eigentlichen Geschäftsmodells überhöhte bzw. – wie im vorliegenden Fall – komplett fingierte Rechnungen erstellt und dafür eine Entschädigung bzw. Nachfolgeaufträge erhalten habe (Urk. 300345 ff. Frage 63). Weiter führte er aus, er sei im fraglichen Zeitraum in den Jahren 2012 und 2013 kokain- und alkoholabhängig gewesen (Urk. 300345 ff. Frage 65 ff. und Urk. 300435 S. 7). Das Geld habe er zudem jeweils vom Beschuldigten B._____ Bar auf die Hand erhalten (Urk. 300276 ff. Frage 27 ff.). Vor diesem Hintergrund erstaunt es nicht, dass C._____ sich nicht

exakt an die jeweils ausbezahlte Entschädigung zu erinnern vermag. Jedenfalls führt diese marginale Unstimmigkeit nicht dazu, dass seine ansonsten detaillierten und stimmigen Ausführungen wesentlich weniger glaubhaft erscheinen.

Wenn die Verteidigung des Beschuldigten A._____ im Übrigen zahlreiche einschlägige Vorstrafen von C._____ erwähnt und gestützt darauf dessen Aussagen in Zweifel ziehen will (Urk. 23 S. 8), verfängt dies nicht. Der Umstand, dass C._____ Vorstrafen aufweist, führt nicht per se dazu, dass seine Ausführungen weniger glaubhaft erschienen. C._____ hat durch die vorliegend relevanten Aussagen ja gerade Straftaten seinerseits eingestanden, weshalb es nicht nachvollziehbar ist, warum seine deliktische Vergangenheit Zweifel an der Richtigkeit dieser Aussagen wecken sollte.

4.1 Die Vorinstanz hat die Aussagen der Beschuldigten ausführlich und zutreffend dargelegt (Urk. 34 S. 16). Zusammengefasst stellen sich die Beschuldigten auf den Standpunkt, die D._____ AG habe in den Jahren 2012 bis 2016 aufgrund der Arbeitslast oft Unterstützung durch externe Dienstleister benötigt. C._____ sei hierbei der am häufigsten beauftragte externe Dienstleister gewesen, da er am preisgünstigsten gewesen sei. Zudem gaben beide Beschuldigten zu Protokoll, C._____ habe einen Vorarbeiter beschäftigt, welcher – gemäss Darstellung des Beschuldigten A._____ – "S._____ " heisse. An diesen seien auch die Zahlungen geleistet worden, wenn er ihnen eine Rechnung vorgelegt habe. Im Einzelnen wird auf die ausführliche und zutreffende Wiedergabe der Aussagen im vorinstanzlichen Urteil verwiesen (Urk. 34 S. 17). Auch anlässlich der Berufungsverhandlung stellten die beiden Beschuldigten den ihnen vorgeworfenen Sachverhalt vollumfänglich in Abrede und hielten an ihrem Standpunkt fest, dass die von C._____ ausgestellten Rechnungen auf tatsächlich erbrachten Leistungen basiert hätten (Urk. 52 und 53). Auf die Frage, warum dieser sie denn zu Unrecht belasten sollte, gab der Beschuldigte B._____ zu Protokoll, C._____ habe ihnen den Erfolg ihres Unternehmens nicht gegönnt. Zudem sei zu beachten, dass C._____ ein Serbe und die beiden Beschuldigten Kroaten seien, wobei aufgrund des Balkankrieges weiterhin von einem Konflikt auszugehen sei (Urk. 52 S. 5). Der Beschuldigte A._____ erklärte auf diese Frage seinerseits lediglich, er sei überrascht

gewesen, dass C._____, der sich als Inhaber eines grossen Unternehmens präsentiert habe, mit ihnen habe zusammenarbeiten wollen. Zudem habe er gehört, dass C._____ oft die Mitarbeiter gewechselt und nicht immer ganz korrekt gearbeitet habe (Urk. 53 S. 5 f.). Einen Konflikt zwischen ihm bzw. den Beschuldigten B._____ und C._____ verneinte der Beschuldigte A._____ hingegen explizit (Urk. 53 S. 5).

Diese Erklärung der Beschuldigten erscheint nicht nachvollziehbar, zumal sie mit C._____ eine längere Zeit lang anerkanntermassen erfolgreich zusammen gearbeitet haben und es – wie auch der Beschuldigte A._____ bestätigt hat (Urk. 53 S. 5) – weder während noch nach der Zusammenarbeit zu einem Streit gekommen ist. Vor diesem Hintergrund erscheinen die von den Beschuldigten erwähnten Motive betreffend wirtschaftlichen Neid bzw. Nachwirkungen des Balkankrieges nicht nachvollziehbar. Insbesondere ist nicht ersichtlich, weshalb C._____ ausgerechnet jene Personen belasten sollte, die ihn entlasten.

4.2 C._____ erklärte zur Frage, ob er einen Vorarbeiter beschäftigt habe, der "S._____" heisst, er kenne zwar Personen mit dem Namen "S._____", doch keiner seiner Vorarbeiter habe je so geheissen. Bei den Gesellschaften, für welche er der D._____ AG Rechnungen gestellt habe, habe er zudem sozusagen überhaupt keine Mitarbeiter verfügt. Beim von den Beschuldigten erwähnten "S._____" handle es sich um ein "Phantom" (Urk. 300276 ff. Frage 136, 139 und 148).

4.3 Den Verteidigern der Beschuldigten wurde bereits in der Untersuchung eine Frist angesetzt, um nähere Angaben zum von ihnen genannten "S._____" bzw. "S'._____" zu machen (Urk. 300465). Die Verteidigung des Beschuldigten A._____ erklärte innert Frist aber bloss, die Nachforschungen des Beschuldigten A._____ hinsichtlich des besagten "S._____" liefen weiter (Urk. 300476). Die Verteidigung des Beschuldigten B._____ machte überhaupt keine Angaben zur Person "S._____" (Urk. 300472). Auch im Hauptverfahren vor der Vorinstanz wurde die Person des "S._____", welche von C._____ als "Phantom" bezeichnet wird, nicht näher benannt. Obwohl die Verteidigung des Beschuldigten A._____ schliesslich auch im Berufungsverfahren auf den vor Vorinstanz gestellten Beweisantrag betreffend Einvernahme des "S'._____" hinweist, benennt sie die-

sen nicht konkret (Urk. 56 S. 10). Die Vorinstanz musste entsprechend mangels konkreter Bezeichnung des Zeugen ohnehin auf dessen Einvernahme verzichten, weshalb die diesbezügliche Rüge des Beschuldigten A._____, der wegen der Ablehnung dieses Beweisantrags durch die Vorinstanz eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend macht (vgl. Urk. 56 S. 10), unbegründet erscheint. Anlässlich der Berufungsverhandlung wurde im Übrigen explizit auf das Stellen von Beweisanträgen verzichtet (Prot. II S. 6). Zusammenfassend blieb die Person "S._____" auch im Berufungsverfahren unbekannt.

4.4 Zur weiteren Klärung des Sachverhalts wurden auf Antrag der Verteidiger schliesslich eine Reihe von Personen als Zeugen befragt, die auf Baustellen der D._____ AG gearbeitet hatten. Es wird hierzu vorab auf die ausführliche und zutreffende Wiedergabe der Zeugenaussagen durch die Vorinstanz verwiesen (Urk. 34 S. 22 ff.). Die Zeugen vermochten sich nach mindestens fünf Jahren nicht mehr an jedes Detail zu erinnern. Dennoch sagten sie alle aus, weder einen Vorarbeiter namens "S._____" noch den Namen "C._____" bzw. dessen Firmen zu kennen und konnten C._____ sodann auch auf einem ihnen vorgelegten Fotobogen nicht erkennen (u.a. Urk. 400010 ff. Frage 21 ff.; 400056 ff. Frage 16 ff.; 400069 ff. Frage 15 ff.; 400082 ff. Frage 13 ff.; 400109 ff. Frage 13 ff.; 400140 ff. Frage 14 ff.; 400170 ff. Frage 12 ff.). Demgegenüber wurde verschiedentlich ausgeführt, die Mitarbeiter der D._____ AG hätten sich gekannt, wobei sich die Zeugen an gewisse Namen zu erinnern vermochten (Urk. 400010 Frage 113; 400056 ff. Frage 48; 400140 ff. Frage 37; 400170 ff. Frage 34 und 47 ff.). Weiter wurde erwähnt, man sei bei der D._____ AG "wie eine Familie" gewesen (Urk. 400010 ff. Frage 113).

4.5 Die Zeugenaussagen stützen klarerweise die Darstellung von C._____, zumal sich die Zeugen an verschiedene Mitarbeiter der D._____ AG erinnern konnten und sich offenbar untereinander gut gekannt haben, wohingegen C._____ oder dessen Firmen niemandem bekannt waren. Nicht relevant ist, dass gewisse Zeugen erklärt haben, sie hätten den Namen "S._____" schon einmal gehört (Urk. 400082 ff. Frage 15) bzw. es habe Leute mit dem Namen "S._____" auf der Baustelle gehabt (Urk. 400010 ff. Frage 24 f.), zumal unbestritten ist, dass

eine Vielzahl von Personen auf den Baustellen gearbeitet hat und "S._____" auch nicht ein besonders seltener Name ist. Ob aber tatsächlich ein "S._____" auf den Baustellen der D.____ AG tätig war, kann letztlich offen bleiben. Jedenfalls sprechen keine Anhaltspunkte dafür, dass – entgegen der Darstellung von C.____ – ein Vorarbeiter namens "S._____" im Auftrag von C.____ für Projekte der D.____ AG tätig war.

4.6 Aus dem Vorbringen der Beschuldigten betreffend den angeblichen Vorarbeiter "S._____" ergibt sich angesichts dieses Beweisresultats somit nichts Entlastendes.

5. Die Verteidigung des Beschuldigten B._____ macht schliesslich geltend, es habe den Beschuldigten an einem nachvollziehbaren Motiv gemangelt, zumal die D.____ AG im Jahr 2012 sogar einen Verlust erwirtschaftet habe, weshalb es keinen Sinn gemacht hätte, die Kosten tiefer darzustellen, um einen Gewinn zu verschleiern (Urk. 54 S. 9 f.). Die Verteidigung des Beschuldigten B._____ übersieht hierbei, dass Verluste noch während 7 Jahren mit später erzielten Gewinnen verrechnet werden können und daher auch in den Folgejahren Auswirkungen zeigen können (§ 70 Abs. 1 Steuergesetz des Kantons Zürich; Art. 67 Abs. 1 DBG). Entgegen der Ansicht der Verteidigung des Beschuldigten B._____ ist daher festzuhalten, dass die finanziellen Interessen der Beschuldigten offenkundig waren und es ihnen keineswegs an einem nachvollziehbaren Motiv mangelte.

6. Weiter hat die Vorinstanz auch zutreffend erwogen (Urk. 34 S. 26), dass bei den bei den Akten liegenden Rechnungen bzw. den dazugehörigen Quittungen jeweils gerundete Pauschalbeträge sowie das Ausführungsprojekt und ein stichwortartiger Leistungsbeschrieb aufgeführt wurden. Lediglich bei drei Rechnungen (Urk. 300315; 300319; 300321) wurde hingegen angegeben, in welchem Zeitraum die Leistungen erbracht worden seien. Darüber hinaus liegen keine weiteren Unterlagen wie Auftragsbestätigungen, Arbeitsrapporte oder sonstige schriftliche Unterlagen vor.

Weiter weist die Vorinstanz auch zutreffend darauf hin, dass bei gewissen Rechnungen bzw. den dazugehörigen Quittungen gar ein Zahlungsdatum vor

dem Rechnungsdatum aufgeführt wurde (Urk. 34 S. 26 f.). Dies weckt ebenfalls Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit dieser Dokumente.

7.1 Mit der Vorinstanz (Urk. 34 S. 27) ist schliesslich der Umstand als sehr auffällig zu bezeichnen, dass sechs der 17 Rechnungen von einer T._____ GmbH, Abteilung Bausanierung, ausgestellt worden sind, obwohl es sich um angebliche Rückbau- und Fassadenarbeiten gehandelt habe (Urk. 300331; 30033; 300335; 300337; 300339 und 300341). Auch aus dem Handelsregisterauszug der damaligen T._____ GmbH geht hervor, dass der Gesellschaftszweck die Führung und den Betrieb von Lebensmittelläden umfasst hat (Untersuchungsakten C._____, D2 Urk. 13 S. 8), weshalb es nicht nachvollziehbar und unwahrscheinlich erscheint, dass seine solche Gesellschaft auch noch Bauarbeiten ausgeführt haben soll.

7.2 Vor Vorinstanz brachte die Verteidigung des Beschuldigten B._____ hierzu vor, es habe für den Beschuldigten B._____ keinen Grund gegeben, angesichts der unterschiedlichen Firmen von C._____ Zweifel zu hegen, da die Arbeiten von C._____ 's Leuten stets pünktlich und zur Zufriedenheit geleistet worden seien. Aufgrund der hohen Arbeitslast habe er denn auch gar nicht geschaut, an welches Vehikel von C._____ er geleistet habe. Man habe keine HR-Auszüge kontrolliert (Urk. 22 S. 11 f.). Hierzu gilt es zweierlei zu bemerken: einerseits ist es lebensfremd, dass C._____ solche Gesellschaften mit im Baugewerbe offensichtlich unpassenden Namen und Gesellschaftszwecken verwendet haben sollte, wenn seine Gesellschaften doch schlicht im Baugewerbe tätig gewesen sein und die fakturierten Leistungen ausgeführt haben sollten. Eine nachvollziehbare Erklärung hierfür liefern im Übrigen auch die Beschuldigten nicht. Andererseits erscheint angesichts der offensichtlich unpassenden Gesellschaftsnamen auch die Behauptung des Beschuldigten B._____, man habe aufgrund der Arbeitslast die HR-Auszüge der Gesellschaften von C._____ nie kontrolliert, als Schutzbehauptung.

8. Auch aus der von der Verteidigung erwähnten Bestätigung von C._____ vom 29. Mai 2015 (Urk. 24/1), welche erst anlässlich der Hauptverhandlung eingereicht wurde, lassen sich keine relevanten Erkenntnisse gewinnen. Wenn

C._____ systematisch fingierte Rechnungen erstellt hat, welche zu steuerlichen Zwecken gebraucht werden sollten, verwundert keineswegs, dass er diese gefälschten Rechnungen auch durch eine weitere "Bestätigung" bekräftigt hat. Dies gilt umso mehr, als die Bestätigung noch vor der ersten Verdachtsmeldung gegen C._____ vom 16. August 2016 (Beizugsakten Bezirksgericht Meilen, Geschäfts-Nr. GG180001-G, dort Urk. 5/1) erstellt wurde. Mit der Vorinstanz (Urk. 34 S. 28 f.) ist daher auch diesbezüglich davon auszugehen, dass C._____ sein eigenes Verhalten und auch jenes seiner "Kunden" damals noch zu schützen versucht hat. Entsprechend liegt der Schluss nahe, dass auch diese Bestätigung nicht der Wahrheit entspricht. Angesichts dieser Konstellation, in welcher C._____ vor Kenntnis der Strafuntersuchung seine Praktiken naturgemäss noch zu schützen versucht hat, kann entgegen den Ausführungen der Verteidigung des Beschuldigten A._____ im Übrigen auch nicht gefolgert werden, C._____s Geständnis sei weniger glaubhaft, weil er damit seinen früheren Rechnungen und Bestätigungen widerspreche (vgl. Urk. 56 S. 5).

9. Die Verteidigung des Beschuldigten B._____ weist zudem auf das Konto 4'400 hin, woraus ersichtlich werde, dass der Grossteil der Fremdarbeitsaufwände an Firmen von C._____ geflossen seien (Urk. 22 S. 4 und Urk. 54 S. 14). Dem ist aber nicht so. Den Beschuldigten wird ja gerade vorgeworfen, von C._____ fingierte Rechnungen erhältlich gemacht und diese zwecks Verwendung gegenüber den Steuerbehörden in ihre Buchhaltung einbezogen zu haben. Dass nun gemäss der Bilanz der D._____ AG der Grossteil der ausgewiesenen Fremdarbeitskosten an C._____ geflossen sein sollen, ist hierbei nur folgerichtig und belegt hinsichtlich des Tatvorwurfs nichts. Jedenfalls wird daraus – entgegen der Ansicht der Verteidigung des Beschuldigten B._____ – nicht ersichtlich, dass die verbuchten Leistungen der Firmen von C._____ auf tatsächlich erbrachten Leistungen beruht haben.

10. Weiter ist auf das Argument der Verteidigung einzugehen, wonach angesichts der Betriebsertragssteigerung um 40.35 % vom Jahr 2012 auf das Jahr 2013 bei gleichzeitiger Zunahme der Personalkosten von nur 17.7 % klar sei, dass Fremdarbeiten ausgeführt worden seien. Beide Verteidiger stellen sich auf

den Standpunkt, es sei nicht nachvollziehbar, wenn die Vorinstanz es zwar als erstellt erachte, dass Fremdarbeiten ausgeführt worden seien, dazu aber erwägt, es sei auch möglich, dass diese Fremdarbeiten nicht korrekt verbucht worden und stattdessen die fingierten Rechnungen bei C._____ eingeholt worden seien. Es sei insbesondere nicht nachvollziehbar, warum ein ehrlicher Geschäftsmann einer ihm unbekannt Person Geld bezahlen soll, um fingierte Rechnungen zu erhalten, wenn er die tatsächlichen Fremdkosten auch einfach ordentlich verbuchen könnte (Urk. 36 S. 5 f.; SB190505/Urk. 33 S. 5 f.; Urk. 54 S. 3 ff. und 11; Urk. 56 S. 7). Eine Entlastung, welche die zuvor genannten stark belastenden Anhaltspunkte zu entkräften vermöchte, ist darin aber nicht zu sehen. So liegt es durchaus nahe, dass die Beschuldigten Fremdarbeiten günstig als "Schwarzarbeit" an Drittanbieter vergeben haben könnten, welche sie in der Folge nicht korrekt verbucht haben. Hierbei hätten die Beschuldigten gleichwohl Belege gebraucht, um bei den Steuerbehörden die entsprechenden Auslagen geltend machen zu können. Hierfür war wiederum notwendig, dass jemand sich dazu überhaupt bereit erklärt und dazu in der Lage ist. C._____, welcher erklärte, mit diesem Geschäft bereits Erfahrung gehabt zu haben (Urk. 100068 ff. Frage 31 f.), war dabei der richtige Ansprechpartner. Auch wenn diese Sachverhaltsvariante letztlich nicht abschliessend bewiesen werden kann, zeigt sich daraus immerhin, dass die zuvor aufgeführten stark belastenden Beweismittel bloss aufgrund des im Vergleich zum Personalaufwand stärker gestiegenen Betriebsaufwands nicht erschüttert werden können.

11.1 Zusammenfassend ist mit der Vorinstanz (Urk. 34 S. 31) festzuhalten, dass die detaillierten und nachvollziehbaren Belastungen durch C._____ deutlich glaubhafter sind als die Bestreitungen durch die Beschuldigten. Zu diesem Schluss kommt man insbesondere auch vor dem Hintergrund der sachlichen Beweismittel, welche ebenfalls grosse Zweifel an der Sachverhaltsdarstellung der beiden Beschuldigten wecken. Beide Beschuldigte haben schliesslich keinerlei nachvollziehbare Erklärung, weshalb C._____ sie zu Unrecht und wider besseren Wissens belasten sollte (Urk. 300251 Fragen 196-199; Urk. 300261 f. Fragen 70-72; Prot. I S. 9 und S. 13 f.; Urk. 52 und Urk. 53).

11.2 Präzisierend ist hinsichtlich des Anklagesachverhalts zu bemerken, dass es – mit der Vorinstanz – als erstellt zu erachten ist, dass die D._____ AG während der anklagerelevanten Zeit tatsächlich Fremdarbeiten in Anspruch genommen hat. Der Vollständigkeit halber gilt es zu erwähnen, dass die Anklage ohnehin nicht davon ausgeht, dass im relevanten Zeitraum keine Fremdarbeiten durch die D._____ AG in Auftrag gegeben worden sind, sondern sie schlicht geltend macht, dass die von C._____ gestellten Rechnungen nicht auf tatsächlich erbrachten Leistungen beruht hatten, was – wie erwähnt – erstellt ist. Die tatsächlich von Fremdarbeitern erbrachten Leistungen verursachten hierbei aber ebenfalls Kosten, welche die Beschuldigten wiederum als Aufwand vom Gewinn hätten abziehen dürfen. Ohne Weiteres ist dabei klar, dass die für die tatsächlich erbrachten Leistungen entstandenen Aufwände tiefer waren, als der aufgrund der fingierten Rechnungen ausgewiesene Aufwand, andernfalls das Geschäft für die Beschuldigten keinen Nutzen gehabt hätte.

Erstellt ist damit, dass die Beschuldigten fingierte Rechnungen von C._____ erhältlich gemacht haben und dadurch den Steuerbehörden höhere Aufwände, als in Wahrheit angefallen sind, vorgespiegelt haben. Sie erzielten dadurch eine Steuerverkürzung welche jedenfalls höher war, als die an C._____ zu bezahlende Provision, zumal auch diesbezüglich andernfalls für die Beschuldigten ein Verlustgeschäft resultiert hätte. Inwiefern diese Präzisierung Auswirkung auf die Tatbestandsmässigkeit zeigt, wird im Rahmen der rechtlichen Würdigung zu prüfen sein.

12. Der Beschuldigte A._____ macht hinsichtlich seiner persönlichen Rolle geltend, C._____ belaste ihn mit keinem Wort und auch sonst fänden sich keine Beweismittel, welche für seine Schuld sprächen (Urk. 36; Urk. 56 S. 6).

Was ein Täter wusste, wollte oder in Kauf nahm, betrifft sog. innere Tatsachen und ist damit zwar eine Tatfrage. Da sich diese inneren Tatsachen bei ungeständigen Tätern regelmässig nur gestützt auf äusserlich feststellbare Indizien und Erfahrungsregeln ermitteln lassen, die Rückschlüsse von den äusseren Umständen auf die innere Einstellung des Täters erlauben (BGer Urteil 6S.133/2007 vom 11. August 2008, E. 2.4), und die Beurteilung, ob im Lichte dieser äusseren Um-

stände der Schluss auf Vorsatz bzw. Eventualvorsatz begründet ist, eine Rechtsfrage darstellt, ist das Bestehen eines Vorsatzes bzw. Eventualvorsatzes nachfolgend im Rahmen der rechtlichen Würdigung zu beurteilen (vgl. BGE 133 IV 1, E. 4.1; BGE 130 IV 58, E. 8.5; BGE 125 IV 242, E. 3c, je m.H.).

III. Rechtliche Würdigung

1.1 Die Vorinstanz würdigt das den Beschuldigten vorgeworfene Verhalten als mehrfachen Steuerbetrug im Sinne von Art. 186 Abs. 1 DBG sowie mehrfachen Steuerbetrug im Sinne von § 261 Abs. 1 StG Kt. ZH. Die Verteidiger der Beschuldigten beanstandeten die rechtliche Würdigung – mit Ausnahme der folgenden Punkte – weder im Haupt- noch im Berufungsverfahren (Urk. 22, 23, 54 und 56).

1.2 Die Verteidiger der beiden Beschuldigten machen geltend, es sei nicht klar, wie hoch die den Beschuldigten vorgeworfene Differenz zwischen den anerkannten tatsächlichen Fremdarbeiten und den gegenüber der Steuerbehörde deklarierten Leistungen sei. Zu Gunsten der Beschuldigten sei von einer Differenz von Null auszugehen (Urk. 54 S. 14; Urk. 56 S. 8 f.).

1.3 Der den Beschuldigten vorgeworfene Tatbestand des Steuerbetrugs stellt ein Tätigkeitsdelikt dar, da der objektive Tatbestand erfüllt ist, wenn der Steuerpflichtige von unwahren oder unechten Urkunden Gebrauch macht. Ein Erfolg, etwa die Täuschung der Steuerbehörden, die Hinterziehung von Steuern oder die konkrete Gefährdung des staatlichen Steueranspruchs ist zur Vollendung nicht erforderlich (BSK-DONATSCH/ABO YOUSSEF, N 8 zu Art. 186 DBG, m.w.H.). Die Unklarheit betreffend die Differenz zwischen den tatsächlich bezahlten Beträgen für die geleisteten Fremdarbeiten und den gegenüber der Steuerbehörde deklarierten hat demnach keinen Einfluss auf die Tatbestandsmässigkeit. Entsprechend ist die rechtliche Würdigung der Vorinstanz – unter Hinweis auf deren zutreffende Ausführungen (Urk. 34 S. 31 ff.) – zu bestätigen.

2. Angesichts dieser Feststellungen ist entgegen der Ansicht der Verteidigung des Beschuldigten B._____ (Urk. 54 S. 14) auch keine Verletzung des Anklageprinzips zu erkennen, weil die Anklagebehörde die Differenz zwischen den

tatsächlichen Aufwänden für Fremdarbeiten und den von C._____ fingierten Rechnungsbeträgen nicht konkret beziffert hat.

3. Was die Beteiligung bzw. das Wissen des Beschuldigten A._____ anbelangt, ist darauf hinzuweisen, dass die beiden Beschuldigten im relevanten Tatzeitraum die einzigen zwei Mitglieder des Verwaltungsrates der D._____ AG waren (Urk. 100140 und 100141). Zudem führten die Beschuldigten aus, sie hätten die Gesellschaft – insbesondere auch hinsichtlich der finanziellen Belange – arbeitsteilig geführt und die Rechnungen gewöhnlich beide visiert (Urk. 300233 ff. Frage 28 ff.; Urk. 300254 ff. Frage 25). Weiter handelte es sich bei den fingierten Rechnungen nicht mehr um Bagatellbeträge, sondern es wurde mit einem Gesamtbetrag von CHF 235'576.– ein doch erheblicher Betrag als zusätzliche Ausgaben vorgespiegelt. Auch wenn die Aufträge an C._____ jeweils vom Beschuldigten B._____ kamen und auch die Provision vom ihm ausbezahlt wurde, entlastet dies den Beschuldigten A._____ nicht. Als verantwortlicher Verwaltungsrat war es seine Pflicht, sich einen Überblick über die Geschäftsbücher zu machen und sich auch zu vergewissern, dass diese ordnungsgemäss geführt werden (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 OR; vgl. BSK-OR II, WATTER/PELANDA, 5. Auflage 2016, N 17 zu Art. 716a OR). Es gibt keine Anzeichen dafür und wurde seitens des Beschuldigten auch nicht vorgebracht, dass er seinen Pflichten als Verwaltungsrat nicht nachgekommen wäre, zumal er anlässlich der Berufungsverhandlung gar explizit bestätigte, dass er zur anklagerelevanten Zeit vollumfänglich über die Geschäftsbeziehung zwischen der D._____ AG und C._____ informiert war (Urk. 53 S. 8). Somit musste er auch Kenntnis von den Praktiken des Beschuldigten B._____ gehabt haben und er hat diese zumindest gebilligt. Entsprechend musste dem Beschuldigten A._____ auch klar sein, dass die fingierten Rechnungen dazu verwendet werden sollten, den Steuerbehörden nicht zutreffende Steuerfaktoren vorzuspiegeln und dass die D._____ AG gestützt darauf eine Steuererleichterung erhalten würde. Angesichts dieser Umstände ist auch der innere Anklagesachverhalt betreffend den Beschuldigten A._____ erstellt, wobei zu seinen Gunsten von einer eventualvorsätzlichen Begehung auszugehen ist.

4. Beide Beschuldigten sind demnach des mehrfachen Steuerbetrugs im Sinne von Art. 186 Abs. 1 DBG sowie des mehrfachen Steuerbetrugs im Sinne von § 261 Abs. 1 StG Kt. ZH schuldig zu sprechen.

IV. Sanktion

1. Beide Beschuldigten wurden je mit einer Geldstrafe von 160 Tagessätzen à CHF 110.– sowie einer Busse in Höhe von CHF 3'200.– bestraft (Urk. 34 S. 49; SB190505/Urk. 31 S. 48). Die Vorinstanz hat die Grundsätze und die theoretischen Grundlagen zur Strafzumessung ausführlich und zutreffend dargelegt (Urk. 34 S. 38 ff.). Darauf wird vorab verwiesen.

2.1 Die Verteidiger machten weder im Haupt- (Urk. 22 und 23) noch im Berufungsverfahren (Urk. 36 und SB190505/Urk. 33; Urk. 54 und 56) – materielle – Ausführungen zur Strafzumessung.

2.2 Zur objektiven Tatkomponente des Steuerbetrugs im Sinne von § 261 Abs. 1 StG Kt. ZH ist zu bemerken, dass eine mehrfache Tatbegehung über einen längeren Zeitraum vorliegt. Die erzielte Steuerersparnis ist zwar nicht konkret bekannt, liegt aber jedenfalls nicht mehr im Bagatellbereich.

2.3 Hinsichtlich der subjektiven Tatkomponente betreffend den Beschuldigten B._____ ist zu berücksichtigen, dass dieser selbst an C._____ herantreten ist und die fingierten Rechnungen in Auftrag gegeben hat. Er war es auch, der jeweils die Provisionen an diesen ausbezahlt hat. Mit anderen Worten war er der Haupttreiber dieser Praktiken. Er handelte ohne Weiteres direktvorsätzlich

Demgegenüber ist hinsichtlich des Beschuldigten A._____ festzuhalten, dass dieser die Handlungen des Beschuldigten B._____ mitgetragen hat, ohne aber selber nach aussen hin aktiv zu werden. Es ist zu seinen Gunsten von einem eventualvorsätzlichen Handeln auszugehen.

Dass die D._____ AG bzw. deren Inhaber in finanzieller Not gewesen wären, ist nicht ersichtlich und bei der Vermeidung von Steuern ohnehin nicht relevant, zumal diese nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bemessen werden.

2.4 Insgesamt ist das Tatverschulden betreffend den Beschuldigten B._____ als gerade noch leicht zu bezeichnen, wobei die von der Vorinstanz festgesetzte Einsatzstrafe von 120 Tagessätzen angemessen erscheint.

In Bezug auf den Beschuldigten A._____ erscheint das Tatverschulden aufgrund der bloss eventualvorsätzlichen Begehung und dessen weniger aktiven Rolle im Tatgeschehen noch leicht. Es rechtfertigt sich, eine Einsatzstrafe von 100 Tagessätzen festzusetzen.

2.5 Mit der Vorinstanz (SB190505/Urk. 31 S. 41) erscheint es angezeigt, in Bezug auf den Beschuldigten B._____ die Einsatzstrafe für den ebenfalls mehrfachen Steuerbetrug im Sinne von Art. 186 Abs. 1 DBG um 40 Tagessätze zu erhöhen. Die Einsatzstrafe erhöht sich damit auf 160 Tagessätze.

In Bezug auf den Beschuldigten A._____ rechtfertigt sich wiederum aufgrund dessen leicht untergeordneter Rolle bloss eine Asperation um 20 Tagessätze vorzunehmen. Die Einsatzstrafe erhöht sich damit auf 120 Tagessätze.

3.1 Hinsichtlich der persönlichen Verhältnisse des Beschuldigten B._____ ist auf die entsprechenden Ausführungen der Vorinstanz zu verweisen (SB190505/Urk. 31 S. 41 f.). Anlässlich der Berufungsverhandlung aktualisierte er mittlerweile in eine neue Eigentumswohnung umgezogen zu sein. Im Übrigen bestätigte er die bekannten Informationen als zutreffend (Urk. 52 S. 2 f.). Es sind daraus keine strafzumessungsrelevanten Faktoren zu erkennen. Vorstrafen hat der Beschuldigte B._____ nicht (SB190505/Urk. 32), was indessen bloss strafzumessungsneutral zu werten ist (BGE 136 IV 1). Mit der Vorinstanz ist aufgrund der Täterkomponente keine Anpassung der Einsatzstrafe vorzunehmen (SB190505/Urk. 31 S. 42).

Der Beschuldigte B._____ ist demnach mit einer Geldstrafe von 160 Tagessätzen zu bestrafen.

3.2 Auch hinsichtlich der persönlichen Verhältnisse des Beschuldigten A._____ ist auf die entsprechenden Ausführungen der Vorinstanz zu verweisen (Urk. 34 S. 41 f.). Anlässlich der Berufungsverhandlung aktualisierte er, seit März 2020

seine Arbeitszeit aufgrund einer Arbeitsunfähigkeit reduziert zu haben, wobei derzeit geplant sei, dass er im Februar 2021 operiert werde und er nach der Reha baldmöglichst wieder Vollzeit zur Arbeit zurückkehren wolle. Im Übrigen bestätigte er die bekannten Informationen als zutreffend (Urk. 53 S. 2). Es sind daraus keine strafzumessungsrelevanten Faktoren zu erkennen. Vorstrafen hat der Beschuldigte B._____ nicht (Urk. 35), was indessen bloss strafzumessungsneutral zu werten ist (BGE 136 IV 1). Mit der Vorinstanz ist aufgrund der Täterkomponente keine Anpassung der Einsatzstrafe vorzunehmen (Urk. 34 S. 42).

3.3.1 Die Verteidigung des Beschuldigten A._____ rügt eine Rechtsverzögerung, da das vorinstanzliche Urteil vom 20. März 2019 erst am 22. Oktober 2019 und somit nach 7 Monaten begründet zugestellt worden sei (Urk. 36 S. 4 f.; Urk. 56 S. 12).

3.3.2 Muss das Gericht das Urteil begründen, so stellt es innert 60 Tagen, ausnahmsweise 90 Tagen, der beschuldigten Person und der Staatsanwaltschaft das vollständige begründete Urteil zu (Art. 84 Abs. 4 StPO). Dabei handelt es sich um Ordnungsfristen, welche das Beschleunigungsgebot konkretisieren. Ihre Nichteinhaltung kann ein Indiz für eine Verletzung des Beschleunigungsgebots sein. Eine Sanktion drängt sich dabei aber ohnehin nur auf, wenn eine von der Strafbehörde zu verantwortende krasse Zeitlücke zu Tage tritt. Dazu genügt es nicht, dass diese oder jene Handlung etwas rascher hätte vorgenommen werden können (BGer Urteil 6B_176/2017 vom 24. April 2017, E. 2.1).

3.3.4 Eine solche Zeitlücke bringt die Verteidigung in keiner Weise substantiiert vor. Es wird vielmehr pauschal auf BGE 143 IV 373, E.1.4.1 verwiesen, gemäss welchem eine Verletzung des Beschleunigungsgebots zu einer Strafreduktion führen kann (Urk. 36 S. 4 f.). Inwiefern die Vorinstanz bei der Redaktion ihrer Urteilsbegründung nicht erklärbar und ungerechtfertigt untätig gewesen sei, vermag die Verteidigung nicht darzutun und ist angesichts der Komplexität von immerhin zwei parallelen Verfahren auch nicht ersichtlich.

3.4 Der Beschuldigte A._____ ist demnach mit einer Geldstrafe von 120 Tagessätzen zu bestrafen.

4. Die Vorinstanz hat die Tagessatzhöhe bei beiden Beschuldigten auf CHF 110.– festgelegt. Es wird hierzu auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen (Urk. 34 S. 44; SB190505/Urk. 31 S. 44), welchen gefolgt werden kann.

5. Ebenfalls ist die jeweils entstandene Haft den Beschuldigten an ihre Strafe anzurechnen (Art. 51 StGB). Beim Beschuldigten B._____ sind dies 21 Tage; beim Beschuldigten A._____ 3 Tage.

6. Weiter hat die Vorinstanz die Beschuldigten je mit einer zu bezahlenden Verbindungsbusse in Höhe von Fr. 3'200.– bestraft. Hinsichtlich der Voraussetzungen einer Verbindungsbusse kann auch diesbezüglich auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden (Urk. 34 S. 46). Die beiden Beschuldigten sind nicht vorbestraft. Das vorliegende Verfahren, die bedingte Geldstrafe, die erstandene Untersuchungshaft und die von ihnen zu tragenden Kosten (vgl. dazu E. VI) werden bei beiden Beschuldigten eine ausreichende Warnwirkung entfalten, so dass es nicht notwendig erscheint, zusätzlich zur auszusprechenden Geldstrafe noch eine Verbindungsbusse auszufällen. Davon ist entsprechend abzusehen.

7. Zusammenfassend ist somit der Beschuldigte B._____ mit einer Geldstrafe von 160 Tagessätzen à Fr. 110.–, wovon 21 Tage durch Haft erstanden sind. Der Beschuldigte A._____ ist mit einer Geldstrafe von 120 Tagessätzen à Fr. 110.–, wovon 3 Tage durch Haft erstanden sind.

V. Vollzug

Die Vorinstanz gewährte beiden Beschuldigten den bedingten Vollzug unter Ansetzung der gesetzlich minimalen Probezeit von zwei Jahren (Art. 44 Abs. 1 StGB). Dies ist aufgrund des Verschlechterungsverbots (Art. 391 Abs. 2 StPO) ohne Weiteres bei beiden Beschuldigten zu bestätigen.

VI. Kosten- und Entschädigungsfolgen

1. Ausgangsgemäss ist in beiden Verfahren die vorinstanzliche Kosten- und Entschädigungsregelung zu bestätigen.

2.1 Die Gerichtsgebühr für das Berufungsverfahren ist für das vereinigte Verfahren und somit für beide Beschuldigte auf gesamthaft CHF 5'000.– festzusetzen (Art. 424 Abs. 1 StPO i.V.m. § 16 Abs. 1 und § 14 GebV OG).

2.2 Die Kosten des Berufungsverfahrens tragen die Parteien nach Massgabe ihres Obsiegens oder Unterliegens (Art. 428 Abs. 1 StPO). Die Kosten des Berufungsverfahrens – ausgenommen jene der amtlichen Verteidigung des Beschuldigten A._____ – sind den Beschuldigten entsprechend je zur Hälfte aufzuerlegen, zumal sie mit ihren Berufungsanträgen – abgesehen von einer geringen Strafreduktion betreffend den Beschuldigten A._____ sowie dem Verzicht auf eine Verbindungsbusse, was keine Auswirkungen auf die Kostenverteilung hat – vollumfänglich unterliegen.

3.1 Der amtliche Verteidiger des Beschuldigten A._____ ist für seine Bemühungen pauschal mit CHF 6'000.– aus der Gerichtskasse zu entschädigen, womit ihm eine Entschädigung im Bereich der von ihm beantragten Höhe ausgerichtet wird (vgl. Urk. 50 und 57). Die Kosten der amtlichen Verteidigung des Beschuldigten A._____ sind einstweilen auf die Gerichtskasse zu nehmen. Vorbehalten bleibt eine Rückforderung beim Beschuldigten A._____ im Sinne von Art. 135 Abs. 4 StPO.

3.2 Im Übrigen haben die Beschuldigten bei diesem Ausgang des Verfahrens keinen Anspruch auf eine Entschädigung.

Es wird beschlossen:

1. Es wird festgestellt, dass das Urteil des Bezirksgerichts Dietikon vom 20. März 2019 betreffend den Beschuldigten B._____ GG180043 wie folgt in Rechtskraft erwachsen ist:

"Es wird erkannt:

1. - 4. [...]
 5. Die Entscheidungsbüher wird angesetzt auf:

Fr. 1'800.-; die weiteren Kosten betragen:
Fr. 1'500.- Gebühr Vorverfahren;
Fr. 1'095.- (1/2 Auslagen Polizei).

Allfällige weitere Auslagen bleiben vorbehalten.
 6. [...]
 7. [Mitteilungen]
 8. [Rechtsmittel]"
2. Es wird festgestellt, dass das Urteil des Bezirksgerichts Dietikon vom 20. März 2019 betreffend den Beschuldigten A._____ GG180042 wie folgt in Rechtskraft erwachsen ist:

"Es wird erkannt:

1. - 4. [...]
 5. Die Entscheidungsbüher wird angesetzt auf:

Fr. 1'800.-; die weiteren Kosten betragen:
Fr. 1'500.- Gebühr Vorverfahren;
Fr. 1'095.- (1/2 Auslagen Polizei).

Allfällige weitere Auslagen bleiben vorbehalten.
 6. Rechtsanwalt lic. iur. X._____ wird für seine Aufwendungen als amtlicher Verteidiger des Beschuldigten aus der Gerichtskasse mit Fr. 19'626.55 (inkl. Barauslagen und 8.0 % bzw. 7.7 % MwSt.) entschädigt.
 7. - 8. [...]
 9. [Mitteilungen]
 10. [Rechtsmittel]"
3. Schriftliche Mitteilung mit nachfolgendem Urteil.

Es wird erkannt:

1. Der Beschuldigte B._____ ist schuldig
 - des mehrfachen Steuerbetrugs im Sinne von Art. 186 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG),
 - des mehrfachen Steuerbetrugs im Sinne von § 261 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich (StG).

2. Der Beschuldigte A._____ ist schuldig
 - des mehrfachen Steuerbetrugs im Sinne von Art. 186 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG),
 - des mehrfachen Steuerbetrugs im Sinne von § 261 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich (StG).

3. Der Beschuldigte B._____ wird bestraft mit einer Geldstrafe von 160 Tagessätzen zu Fr. 110.–, wovon 21 Tagessätze als durch Haft geleistet gelten.

4. Der Beschuldigte A._____ wird bestraft mit einer Geldstrafe von 120 Tagessätzen zu Fr. 110.–, wovon 3 Tagessätze als durch Haft geleistet gelten.

5. Der Vollzug der Geldstrafe betreffend B._____ wird aufgeschoben und die Probezeit auf 2 Jahre festgesetzt.

6. Der Vollzug der Geldstrafe betreffend A._____ wird aufgeschoben und die Probezeit auf 2 Jahre festgesetzt.

7. Die erstinstanzliche Kostenaufgabe im Verfahren GG180043 betreffend B._____ (Ziff. 6) wird bestätigt.

8. Die erstinstanzliche Kostenaufgabe im Verfahren GG180042 betreffend A._____ (Ziff. 7 und 8) wird bestätigt.

9. Die zweitinstanzliche Gerichtsgebühr für das vereinigte Verfahren wird festgesetzt auf:

Fr. 5'000.– ; die weiteren Kosten betragen:

Fr. 6'000.– amtliche Verteidigung Beschuldiger A. _____

10. Die Kosten des Berufungsverfahrens – mit Ausnahme der Kosten der amtlichen Verteidigung des Beschuldigten A. _____ – werden den Beschuldigten je zur Hälfte auferlegt.

Die Kosten der amtlichen Verteidigung des Beschuldigten A. _____ werden einstweilen auf die Gerichtskasse genommen. Die Rückzahlungspflicht des Beschuldigten A. _____ bleibt gemäss Art. 135 Abs. 4 StPO vorbehalten.

11. Schriftliche Mitteilung im Dispositiv an

- die Verteidigung des Beschuldigten B. _____ im Doppel für sich und zuhanden des Beschuldigten (versandt)
- die amtliche Verteidigung des Beschuldigten A. _____ im Doppel für sich und zuhanden des Beschuldigten (versandt)
- die Staatsanwaltschaft Limmattal / Albis (versandt)

sowie in vollständiger Ausfertigung an

- die Verteidigung des Beschuldigten B. _____ im Doppel für sich und zuhanden des Beschuldigten
- die amtliche Verteidigung des Beschuldigten A. _____ im Doppel für sich und zuhanden des Beschuldigten
- die Staatsanwaltschaft Limmattal / Albis

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

- die Vorinstanz
- das Migrationsamt des Kantons Zürich
- die Koordinationsstelle VOSTRA mit Formular A betreffend beide Beschuldigten
- die KOST Zürich mit dem Formular "Löschung des DNA-Profiles und Vernichtung des ED-Materials" betreffend beide Beschuldigten
- das kantonale Steueramt Zürich, Brändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich

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

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

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

Obergericht des Kantons Zürich
I. Strafkammer

Zürich, 1. Februar 2021

Der Präsident:

lic. iur. Ch. Prinz

Der Gerichtsschreiber:

MLaw L. Zanetti

Zur Beachtung:

Der/die Verurteilte wird auf die Folgen der Nichtbewährung während der Probezeit aufmerksam gemacht:

Wurde der Vollzug einer Geldstrafe unter Ansetzung einer Probezeit aufgeschoben, muss sie vorerst nicht bezahlt werden. Bewährt sich der/die Verurteilte bis zum Ablauf der Probezeit, muss er/sie die Geldstrafe definitiv nicht mehr bezahlen (Art. 45 StGB); Analoges gilt für die bedingte Freiheitsstrafe.

Eine bedingte Strafe bzw. der bedingte Teil einer Strafe kann im Übrigen vollzogen werden (Art. 46 Abs. 1 bzw. Abs. 4 StGB),

- wenn der/die Verurteilte während der Probezeit ein Verbrechen oder Vergehen begeht,
- wenn der/die Verurteilte sich der Bewährungshilfe entzieht oder die Weisungen missachtet.