Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
6B 453/2011

Urteil vom 20. Dezember 2011
Strafrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Mathys, Präsident,
Bundesrichter Schneider, Wiprächtiger,
Bundesrichterin Jacquemoud-Rossari,
Bundesrichter Denys,
Gerichtsschreiberin Unseld.

Verfahrensbeteiligte
Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich, Florhofgasse 2, 8001 Zürich,
Beschwerdeführerin,

gegen

1. A._____, vertreten durch Rechtsanwalt Linus Jaeggi,
2. B._____, vertreten durch Rechtsanwalt Adriel Caro,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Mehrfacher Steuerbetrug; mehrfache Urkundenfälschung,

Beschwerde gegen das Urteil des Obergerichts des Kantons Zürich, I. Strafkammer, vom 11. Mai 2011.

Sachverhalt:

A.
A._____ und B._____ waren (Minderheits- bzw. Haupt-)Aktionäre der C._____ AG, einem unabhängigen Internet Service Provider. Die Anklageschrift vom 3. Juni 2010 wirft ihnen vor, in ihrer Funktion als Mitglieder des Verwaltungsrats der C._____ AG in den Steuerperioden vom 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2005 u.a. die nachfolgenden hauptsächlich privaten Aufwände als geschäftlich verbucht und so bewirkt zu haben, dass die entsprechenden Erfolgsrechnungen und Bilanzen für die Jahre 2002 bis 2005 um die genannten Positionen und Beträge verfälscht bzw. unrichtig erstellt und die Steuerbehörden des Bundes sowie der Stadt und des Kantons Zürich infolge der eingereichten unwahren Buchhaltungen getäuscht wurden:
30. Geburtstag (A._____), Steuerperiode 2002,
Totalbetrag Fr. 24'137.–
Personal Wellness D._____, Steuerperioden 2003/2004,
Totalbetrag Fr. 13'267.–
E._____ Laufbahnberatung, Steuerperiode 2004,
Totalbetrag Fr. 2'675.–
F._____ (Paarberatung), Steuerperiode 2004,
Totalbetrag Fr. 4'160.–
Zürcher Hochschule, Steuerperiode 2005,
Totalbetrag Fr. 7'900.–

Die C._____ AG wurde im Juni 2008 durch das kantonale Steueramt Zürich einer Buchprüfung unterzogen. Die in der Anklageschrift beanstandeten Positionen betreffend die Geschäftsjahre 2004 und 2005 wurden ihr im offenen Verfahren aufgerechnet. Die geldwerten Leistungen für die Steuerperioden 2002 und 2003 konnten nicht im Nachsteuer- und Bussenverfahren geltend gemacht werden, da die Gesellschaft in diesen Steuerperioden Verluste schrieb. Im November 2008 wurde jedoch gegen A._____ und B._____ ein Nachsteuer- und Bussenverfahren eröffnet. Die Verfahren wurden mit der Nachsteuer- und Bussenverfügung vom 20. Januar 2009 (A._____) bzw. 11. Februar 2009 (B._____) abgeschlossen. A._____ und B._____ erhoben dagegen keine Einsprache.

B.
Das Bezirksgericht Zürich verurteilte A._____ und B._____ am 14. September 2010 wegen mehrfachen Steuerbetrugs (Art. 186 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]und § 261 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH]) und 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.
A._____ und B._____ legten gegen dieses Urteil Berufung ein. Das Obergericht des Kantons Zürich sprach sie am 11. Mai 2011 von sämtlichen Anklagevorwürfen frei.
Das Obergericht geht davon aus, das Fest anlässlich des 30. Geburtstags von A._____ (Kosten Fr. 24'137.–) sei eine Werbeveranstaltung gewesen. Auch der Nachdiplomkurs über Organisationsentwicklung an der Zürcher Hochschule habe rein beruflichen Charakter gehabt, obwohl sich der dritte Teil des Kurses (Kosten Fr. 7'900.–) mit dem Austritt von A._____ aus der C._____ AG gekreuzt habe. Bei den Wellnesskosten von Fr. 13'267.– sowie den Kosten der E._____ Laufbahnberatung von Fr. 2'675.– und der Paarberatung von Fr. 4'160.– habe es sich hingegen klar um Privataufwand der Aktionäre gehandelt, welcher nicht unbesehen in die Geschäftsbuchhaltung hätte einfliessen dürfen.

D.
Die Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich führt Beschwerde in Strafsachen mit dem Antrag, das Urteil des Obergerichts vom 11. Mai 2011 aufzuheben und die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E.
Das Obergericht verzichtet auf eine Stellungnahme. A._____ und B._____ beantragen die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei.

Erwägungen:

1.
1.1 Die Beschwerdeführerin rügt Willkür bei der Sachverhaltsfeststellung. Gemäss den Aussagen der Beschwerdegegner im Steuerbetrugsverfahren habe es an der Feier anlässlich des 30. Geburtstags der Beschwerdegegnerin 1 keine rein privaten Gäste gegeben. Damit stehe e contrario auch fest, dass keine nur rein geschäftlichen Gäste anwesend gewesen seien. Gerade die Tatsache, dass neben Gästen aus dem privaten auch solche aus dem beruflichen Umfeld eingeladen worden seien und damit ein Anlass habe gestaltet werden müssen, der genauso privaten wie geschäftlichen Zwecken gedient habe, hätte die Beschwerdegegner in ihrer Funktion als Geschäftsführer veranlassen müssen, die korrekte Verbuchung der Auslagen zu klären und einen entsprechenden Privatanteil auszuscheiden. Sie hätten die nötigen Abklärungen nicht vorgenommen und folglich eine Gewinnschmälerung in Kauf genommen.
Trotz wiederholter telefonischer Nachfrage im Revisionsverfahren wie auch im Nachsteuer- und Bussenverfahren sei die verlangte Gästeliste nicht nachgereicht und auch sonst auf keine Weise substanziiert die Höhe eines Privatanteils dargelegt worden. Die Anrechnung eines Privatanteils von 50 % sei gerechtfertigt. Diese Auffassung habe gegenüber der kantonalen Steuerverwaltung im Nachsteuer- und Bussenverfahren auch G._____, Steuervertreter der C._____ AG, geäussert. Indem die Vorinstanz in Missachtung dieser Tatsache den Aus-

führungen der Beschwerdegegner Glauben geschenkt habe, wonach es sich beim Fest zum 30. Geburtstag der Beschwerdegegnerin 1 um eine Werbeveranstaltung gehandelt habe, sei sie von einem offensichtlich unrichtigen Sachverhalt ausgegangen.

1.2 Die Vorinstanz erwägt, die Beschwerdegegner hätten im Laufe des Strafverfahrens stets geltend gemacht, beim Fest anlässlich des 30. Geburtstags der Beschwerdegegnerin 1 habe es sich um eine Werbeveranstaltung der C._____ AG gehandelt. Der 30. Geburtstag der Beschwerdegegnerin 1 sei lediglich der Aufhänger gewesen. Der Anlass sei genutzt worden, um ausgewählte Lieferanten, wichtige Kunden, Grafiker und Mitarbeiter einzuladen und an einem grossen Event teilzunehmen. Es habe keine rein privaten Gäste gegeben. Alle hätten etwas mit dem Geschäft zu tun gehabt.
Diese Darstellung der Beschwerdegegner lasse sich aufgrund der Akten nicht widerlegen. Zwar werde im Polizeirapport erwähnt, nach Einschätzung G._____s habe es sich sicherlich zur Hälfte um einen Firmenanlass gehandelt. G._____ sei im Rahmen des Strafverfahrens nicht befragt worden, insbesondere auch nicht als Zeuge. Auf die betreffende Passage im Polizeirapport dürfe daher nicht abgestellt werden. Abgesehen davon handle es sich bei der offensichtlich pauschalen Äusserung G._____s auch nicht um eine Richtlinie für die kaufmännische Buchführung, weshalb die vorinstanzliche Einstufung mit 50 % Privatanteil einem zweifelsfreien strafrechtlichen Nachweis ohnehin nicht genügen würde.

1.3 Die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz kann nur gerügt werden, wenn sie willkürlich (Art. 9 BV) ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 134 IV 36 E. 1.4.1). Willkür bei der Beweiswürdigung liegt vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist oder mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht. Dass eine andere Lösung oder Würdigung ebenfalls vertretbar erscheint oder gar vorzuziehen wäre, genügt für die Annahme von Willkür nicht (BGE 134 I 140 E. 5.4 mit Hinweisen).

1.4 Nicht gefolgt werden kann der Beschwerdeführerin, soweit sie geltend macht, die Aussage der Beschwerdegegner, es habe an der Geburtstagsfeier keine rein privaten Gäste gegeben, sei dahin gehend zu verstehen, dass auch keine rein geschäftlichen Gäste anwesend waren. Dieser Umkehrschluss ist nicht zulässig. Die Äusserung kann auch so verstanden werden, dass alle Gäste ganz oder zumindest teilweise aus dem geschäftlichen Umfeld stammten.

1.5 Hingegen stellen die Aussagen der Beschwerdegegner entgegen der Auffassung der Vorinstanz keineswegs das einzige Beweismittel dar. Die Beschwerdegegnerin 1 war Minderheitsaktionärin und Lebenspartnerin des Beschwerdegegners 2, dem Hauptaktionär. Das Fest fand in einem Restaurant am Tag des 30. Geburtstags der Beschwerdegegnerin 1 statt (vgl. kant. Akten, Urk. 7/2 S. 11), wobei sich unter den 96 Personen unbestrittenermassen Gäste befanden, die in erster Linie dem privaten Umfeld der Beschwerdegegner zuzurechnen sind. Die von den Beschwerdegegnern eingereichte Liste mit 30 Namen (vgl. kant. Akten, Urk. 16/6 und Urk. 2 S. 6) vermittelt klar den Eindruck, dass die Gäste nach persönlichen (Freunde, Familie) und nicht etwa nach geschäftlichen Kriterien ausgewählt wurden, womit es sich (auch) um eine private Geburtstagsfeier gehandelt haben muss. Die Vorinstanz setzt sich mit der Auflistung der Beschwerdegegner nicht auseinander. Dass sämtliche Gäste im entfernteren Sinne etwas mit dem Geschäft zu tun hatten, sei es auch nur als Kunden des Internetproviders, kann für die Beurteilung, ob der Anlass als privates Geburtstagsfest oder vielmehr als Werbeveranstaltung zu qualifizieren ist, nicht ausschlaggebend sein. Die Vorinstanz geht
insoweit von einem bundesrechtswidrigen Begriff des ġeschäftsmässig begründeten Aufwandsäus (vgl. dazu hinten E. 5.3).

1.6 Zwar kann den Beschwerdegegnern im vorliegenden Verfahren nicht zum Vorwurf gemacht werden, sie hätten trotz wiederholter Nachfrage die Gästeliste nicht eingereicht. Im Strafverfahren gilt das Verbot der erzwungenen Selbstbelastung (dazu auch hinten E. 2.6.1). Die Gästeliste hätte im Steuerbetrugsverfahren allenfalls mittels Zwangsmassnahme erhoben werden können.
Das Gericht darf den Umstand, dass sich der Beschuldigte auf sein Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht beruft, unter gewissen Umständen jedoch in die Beweiswürdigung einbeziehen. Dies ist nach der Recht-

sprechung der Fall, wenn sich der Beschuldigte weigert, zu seiner Entlastung erforderliche Angaben zu machen, obschon eine Erklärung angesichts der belastenden Beweiselemente vernünftigerweise erwartet werden dürfte (Urteile 1P.641/2000 vom 24. April 2001, publ. in: Pra 90/2001 Nr. 110, E. 3 und 4; 6B 562/2010 vom 28. Oktober 2010 E. 2.1; je mit Hinweisen). Ein Fest, das am 30. Geburtstag in einem Restaurant sowie in Anwesenheit von Freunden und Familie stattfindet, ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung kein Werbeanlass, sondern eine private Geburtstagsfeier. Von den Beschwerdegegnern kann daher ohne Verletzung der Unschuldsvermutung verlangt werden, dass sie ihre Behauptung, es habe sich um eine 100-prozentige Werbeveranstaltung gehandelt, näher substanziieren, ansonsten von einer blossen Schutzbehauptung ausgegangen werden muss. Das Bezirksgericht legte überzeugend dar, dass dies vorliegend der Fall ist. Im angefochtenen Entscheid fehlt demgegenüber eine nachvollziehbare Begründung, weshalb die Feier, trotz der nicht zu
übersehenden Indizien, welche klar auf den zumindest teilweise privaten Charakter hindeuten, als Werbeveranstaltung zu qualifizieren ist.

1.7 Die Sachverhaltsrügen der Beschwerdeführerin sind teilweise begründet. Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen und die Angelegenheit zur erneuten Beweiswürdigung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Wie noch zu zeigen sein wird (hinten E. 5.7.1), ist in rechtlicher Hinsicht unerheblich, ob die privaten Gäste erwiesenermassen 50 % ausmachten. Entscheidend ist, dass die Ausscheidung eines Privatanteils gänzlich unterblieb, obschon es sich bei der Feier auch um ein privates Geburtstagsfest handelte und ein nicht unbeträchtlicher Teil der Gäste aus dem privaten Umfeld stammte. Ob der Anteil an geschäftlichen Gästen 50 % oder allenfalls auch weniger betrug, kann sich jedoch auf die Strafzumessung auswirken.

2.
2.1 Die C._____ AG und der Beschwerdegegner 2 liessen sich im Verfahren vor dem kantonalen Steueramt von G._____ vertreten (kant. Akten, Urk. 7/2 und 7/4). Dieser gab gegenüber dem kantonalen Steueramt an, die Mehrheit der Gäste hätten aus dem geschäftlichen Umfeld gestammt (kant. Akten, Urk. 7/2 S. 11). Es habe sich beim Fest anlässlich des 30. Geburtstags der Beschwerdegegnerin 1 sicherlich zur Hälfte um ein Firmenfestgehandelt (kant. Akten, Urk. 7/4 S. 3). Diese Aussagen wurden im Protokoll der Buchprüfung vom 12. Juni 2008 und in der Nachsteuer- und Bussenverfügung gegen den Beschwerdegegner 2 vom 11. Februar 2009 wiedergegeben, welche mit der Strafanzeige des kantonalen Steueramtes Eingang in das Steuerbetrugsverfahren fanden. Der Beschwerdegegner 2 bestreitet nicht, sich gegenüber dem kantonalen Steueramt in diesem Sinne geäussert zu haben.
Kommt die Vorinstanz nach erneuter Beweiswürdigung zum Schluss, der angeklagte Sachverhalt könne einzig gestützt auf die im Steuerbetrugsverfahren erhobenen Beweise nicht als bewiesen gelten, stellt sich die Frage der Verwertbarkeit der Äusserungen des Beschwerdegegners 2 bzw. von dessen Vertreter im Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren. Nach Auffassung der Vorinstanz und der Beschwerdegegner sind diese im Steuerbetrugsverfahren nicht verwertbar. Die Beschwerdeführerin argumentiert demgegenüber, der angeklagte Sachverhalt müsse als bewiesen gelten, da G._____ den Vorwurf gegenüber dem kantonalen Steueramt anerkannt habe.

2.2 Am 1. Januar 2011 trat die Schweizerische Strafprozessordnung (StPO; SR 312.0) in Kraft. Der Entscheid des Bezirksgerichts erging am 14. September 2010. Das kantonale Verfahren einschliesslich die Berufung an das Obergericht und die dagegen vor Bundesgericht erhobenen Rügen richten sich gemäss Art. 453 Abs. 1 und Art. 454 Abs. 2 StPO somit weiterhin nach der Strafprozessordnung des Kantons Zürich vom 4. Mai 1919 (StPO/ZH).

2.3 Das schweizerische Strafverfahrensrecht kennt den Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Art. 249 BStP, welcher vor Inkrafttreten der StPO auch für die kantonalen Strafverfolgungsbehörden verbindlich war, bestimmt, dass die Behörde die Beweise frei würdigen soll und nicht an gesetzliche Beweisregeln gebunden ist. Die Bestimmung verbietet dem Richter, bei der Erhebung von Beweisen und der Würdigung erhobener Beweise gesetzlichen Regeln - z.B. Verwertungsverboten - zu folgen, die die eigene Prüfung und Bewertung der Überzeugungskraft von Beweismitteln ausschliessen. Eine Verletzung von Art. 249 BStP liegt vor, wenn bestimmten Beweismitteln von vornherein in allgemeiner Weise die Beweiseignung abgesprochen wird (BGE 133 I 33 E. 2.1; 127 IV 46 E. 1c). Dieser Grundsatz ist neuerdings in Art. 139 Abs. 1 StPO verankert (vgl. BBl 2006 S.

1182).

2.4 Die Äusserungen G._____s erfolgten als Vertreter und gemäss dem Protokoll vom 12. Juni 2008 überdies in Anwesenheit des Beschwerdegegners 2 (vgl. kant. Akten, Urk. 7/2). Sie sind diesem anzurechnen. Nachdem unbestritten ist, dass sich G._____ namens des Beschwerdegegners 2 im erwähnten Sinne äusserte, ist nicht ersichtlich, weshalb dessen Einvernahme durch die Strafverfolgungsbehörden, welche von den Beschwerdegegnern soweit ersichtlich nicht beantragt wurde, unverzichtbar sein soll. Dass der Steuervertreter nicht einvernommen wurde, führt entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht zu einem Verwertungsverbot. Zu prüfen ist jedoch, ob andere Gründe einer Verwertung der Aussagen im Steuerbetrugsverfahren entgegenstehen.

2.5 Die Aussagen G._____s bzw. des Beschwerdegegners 2 wurden den Beschwerdegegnern im Steuerbetrugsverfahren vorgehalten, und sie konnten dazu Stellung nehmen. Ihr Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) wurde damit gewahrt. Die Parteien können im Strafverfahren einer (Zeugen-)Einvernahme durch die Staatsanwaltschaft in der Regel beiwohnen (§ 14 StPO/ZH; Art. 147 Abs. 1 StPO). Dies bedeutet nicht, dass sämtliche Informationen, welche nicht direkt von den Strafverfolgungsbehörden und damit in Anwesenheit der Beschuldigten erlangt wurden, unverwertbar sind. Unbegründet ist der Einwand der Beschwerdegegner, die Aussagen seien nicht verwertbar, weil ihre Teilnahmerechte nicht gewahrt worden seien.
2.6
2.6.1 Die steuerpflichtige Person ist im verwaltungsrechtlichen Steuerveranlagungsverfahren zur Mitwirkung verpflichtet (vgl. Art. 126 DBG; Art. 42 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Kommt sie trotz Mahnung ihrer Mitwirkungspflicht nicht nach, macht sie sich unter Umständen wegen Verletzung von Verfahrenspflichten strafbar (vgl. Art. 174 DBG; Art. 55 StHG). Im Steuerstrafverfahren sind demgegenüber die strafprozessualen Verfahrensgarantien zu beachten. Nach dem im Strafprozessrecht allgemein anerkannten sowie in Art. 14 Ziff. 3 lit. g IPBPR (Uno-Pakt II; SR 0.103.2) und Art. 6 Ziff. 1 EMRK verankerten Grundsatz ñemo tenetur se ipsum accusareïst im Strafverfahren niemand gehalten, zu seiner Belastung beizutragen. Der Beschuldigte ist nicht zur Aussage verpflichtet. Namentlich darf er nicht mit Druckmitteln zur Aussage gezwungen werden und darf sein Schweigen nicht als Indiz für seine Schuld gewertet werden (BGE 131 IV 36 E. 3.1; 130 I 126 E. 2.1; je mit Hinweisen).
Aus dem Recht des Angeklagten, nicht zu seiner eigenen Verurteilung beitragen zu müssen, ergibt sich insbesondere, dass die Behörden ihre Anklage führen müssen, ohne auf Beweismittel zurückzugreifen, die durch Zwang oder Druck in Missachtung des Willens des Angeklagten erlangt worden sind. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) verstösst es gegen Art. 6 Ziff. 1 EMRK, den Steuerpflichtigen im Hinterziehungsverfahren mit Busse zu zwingen, Belege über hinterzogene Beträge vorzulegen bzw. solche im Nachsteuerverfahren zwangsweise erhobenen Beweise im Hinterziehungsverfahren zu verwerten (Urteil des EGMR i.S. J.B. gegen Schweiz vom 3. Mai 2001, Nr. 31827/96, Recueil CourEDH 2001-III, publ. in: VPB 2001 Nr. 128; vgl. dazu auch BGE 131 IV 36 E. 3.1 mit Hinweisen). Kein Verwertungsverbot besteht demgegenüber bezüglich Beweismitteln, die zwar mittels Zwangsmassnahme beschafft wurden, jedoch unabhängig vom Willen des Beschuldigten existieren (vgl. Urteil des EGMR i.S. Saunders gegen Grossbritannien vom 17. Dezember 1996, Nr. 19187/91, Recueil CourEDH 1996-VI).
2.6.2 Die Frage der Verwertbarkeit von Beweisen aus dem Steuerveranlagungsverfahren stellt sich insbesondere im Steuerhinterziehungsverfahren, das strafrechtlicher Natur ist, in der Schweiz jedoch von der Steuerveranlagungsbehörde geführt wird. Die Vorschriften über das Veranlagungsverfahren gelangen sinngemäss zur Anwendung (vgl. Art. 182 DBG, Art. 57bis StHG sowie §§ 243 ff. StG/ZH). Um den Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK gerecht zu werden, statuieren die auf den 1. Januar 2008 in Kraft getretenen Bestimmungen von Art. 183 Abs. 1bis DBG und Art. 57a Abs. 2 i.V.m. Art. 72g StHG, dass Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur verwendet werden dürfen, wenn sie weder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen (Art. 130 Abs. 2 DBG; Art. 46 Abs. 3 StHG) mit Umkehr der Beweislast nach Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. Art. 48 Abs. 2 StHG noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden (dazu auch Urteil 2C 175/2010 vom 21. Juli 2010 E. 2.4). Die Bestimmungen betreffen zwar ausdrücklich nur das Steuerhinterziehungsverfahren. Die dort verankerten Grundsätze sind jedoch Ausfluss von Art. 6 EMRK (vgl. BBl 2006 4025 f.; Urteil
2C 632/2009 vom 21. Juni 2010 E. 2.5). Das Verwertungsverbot gilt daher auch im Verfahren wegen Steu-

erbetrugs. Informationen aus dem Nachsteuerverfahren dürfen nicht Eingang in das Steuerbetrugsverfahren finden, wenn sie gemäss Art. 183 Abs. 1bis DBG und Art. 57a Abs. 2 i.V.m. Art. 72g StHG im Steuerhinterziehungsverfahren nicht verwertbar sind. Aussagen des Steuerpflichtigen und von diesem eingereichte Belege sind indessen nicht generell unverwertbar, sondern nur, wenn er gemahnt und ihm eine Ermessensveranlagung oder eine Verurteilung wegen Verletzung von Verfahrenspflichten angedroht wurde (vgl. Urteil 2C 632/2009 vom 21. Juni 2010 E. 2.5).
Dass dies vorliegend der Fall gewesen wäre, ist nicht ersichtlich und wird von den Beschwerdegegnern auch nicht behauptet. Der ñemo tenetur¬Grundsatz steht einer Verwertung im Steuerbetrugsverfahren nicht entgegen.
2.7
2.7.1 Die Beschwerdegegner beanstanden, die Äusserungen G._____s seien im Rahmen von eigentlichen Vergleichsverhandlungenërfolgt, als es darum gegangen sei, eine einvernehmliche Lösung zu finden. Sie würden kein Eingeständnis ihrerseits darstellen, sondern seien vielmehr so zu verstehen, dass sie im Rahmen einer einvernehmlichen Lösung zur Beilegung des Konflikts bereit gewesen seien, im Sinne eines Entgegenkommens einen Privatanteil von 50 % zu akzeptieren. Daraus auf ein Geständnis zu schliessen, sei unzulässig und würde gegen Treu und Glauben verstossen.
2.7.2 Anhaltspunkte, dass die Aussagen im Rahmen eines Verständigungsverfahrens ergingen, welches auf einem gegenseitigen Entgegenkommen basierte, und von den Steuerbehörden deshalb vertraulich zu behandeln gewesen wären, liegen nicht vor. Die Vorinstanz (angefochtenes Urteil E. 6.1 und 6.2 S. 11) verwirft diesen Einwand unter Hinweis auf die Ausführungen des Bezirksgerichts (E. 3.2 S. 9 f.) zu Recht. Letzteres wies namentlich darauf hin, dass kein Verhalten der Steuerbehörde auszumachen sei, das berechtigterweise ein schutzwürdiges Vertrauen der Beschwerdegegner hätte begründen können, die Steuerhinterziehung werde keine Auswirkungen auf ein mögliches Steuerbetrugsverfahren haben.
2.7.3 Zutreffend ist, dass der Beschwerdegegner 2 mit seiner Aussage zu verstehen gab, bei den 50 % handle es sich um eine Mindestangabe. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kann einzig gestützt darauf nicht ohne Weiteres von einem privaten Anteil von 50 % ausgegangen werden, da der Beschwerdegegner 2 zum Ausdruck brachte, der geschäftliche Anteil könnte auch grösser gewesen sein. Dem ist allerdings nicht bei der Frage der Verwertbarkeit der Aussagen, sondern bei deren Würdigung Rechnung zu tragen.
2.8
2.8.1 Der Beschwerdegegner 2 machte im kantonalen Verfahren geltend, seine Aussagen seien nicht verwertbar, da er anlässlich der Buchprüfung nicht auf sein Aussageverweigerungsrecht hingewiesen worden sei. Der Einwand wird im bundesgerichtlichen Verfahren nicht explizit vorgebracht. Die Beschwerdegegner verweisen diesbezüglich auf ihre kantonalen Eingaben, was nach der Rechtsprechung nicht zulässig ist (BGE 133 II 396 E. 3.2; 131 III 384 E. 2.3 mit Hinweis). Aus prozessökonomischen Gründen wird darauf dennoch eingegangen.
2.8.2 Gemäss § 11 Abs. 1 und § 149b Abs. 2 i.V.m. § 149a Ziff. 2 StPO/ZH haben die Strafverfolgungsbehörden die einer Straftat beschuldigte oder dringend verdächtigte Person auf ihr Aussageverweigerungsrecht hinzuweisen. Eine ähnliche Belehrungspflicht ist auch in Art. 158 Abs. 1 lit. b StPO verankert. Danach haben Polizei oder Staatsanwaltschaft die beschuldigte Person zu Beginn der ersten Einvernahme in einer ihr verständlichen Sprache darauf hinzuweisen, dass sie die Aussage und die Mitwirkung verweigern kann. Einvernahmen ohne diesen Hinweis sind nicht verwertbar (Art. 158 Abs. 2 StPO; vgl. zur Aufklärungspflicht gegenüber inhaftierten Personen auch Art. 31 Abs. 2 BV sowie BGE 130 I 126 E. 2.3-2.5).
Eine Verpflichtung der kantonalen Steuerverwaltung, die betroffene Person auf ihr Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht hinzuweisen, ergibt sich für das Steuerhinterziehungsverfahren seit dem 1. Januar 2008 aus Art. 183 Abs. 1 Satz 2 DBG und Art. 57a Abs. 1 Satz 2 StHG. Die Aufklärungspflicht gilt nur im Steuerhinterziehungsverfahren, nicht jedoch im Nachsteuerverfahren. Die Einleitung des Steuerhinterziehungsverfahrens erfolgt oftmals zusammen mit dem Nachsteuerverfahren. Ist dies nicht der Fall, verpflichten Art. 153 Abs. 1bis DBG und Art. 53 Abs. 4 StHG die Steuerverwaltung, die steuerpflichtige Person im Nachsteuerverfahren auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung aufmerksam zu machen. Damit verbunden ist die Verpflichtung, die steuerpflichtige Person über ihre Rechte nach Art. 183 Abs. 1 Satz 2 DBG und Art. 57a Abs. 1 Satz 2 StHG aufzuklären, wonach sie im Hinterziehungsverfahren keine Aussagen machen muss, mit denen sie sich selber belasten würde (BBl 2006 S. 4030). Die Verletzung dieser Bestimmungen führt dazu, dass die vom Steuerpflichtigen im Nachsteuerverfahren getätigten Aussagen im Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nicht verwertet werden dürfen (RICHNER/
FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 10 zu Art. 153 DBG und N. 13 zu Art.

183 DBG). Die Kantone verfügten über eine Frist von zwei Jahren, um ihre Gesetzgebung an die geänderten Art. 53 Abs. 4 und Art. 57a StHG anzupassen (Art. 72g Abs. 1 StHG). Die kantonalen Ausführungsbestimmungen von § 162 Abs. 1 Satz 2 und § 244 Abs. 1 Satz 2 StG/ZH traten erst auf den 1. Juli 2010 in Kraft. Art. 153 Abs. 1bis und Art. 183 Abs. 1 Satz 2 DBG waren hingegen bereits seit dem 1. Januar 2008 direkt anwendbar. Kam die kantonale Steuerverwaltung ihren Aufklärungspflichten gemäss Art. 153 Abs. 1bis und Art. 183 Abs. 1 Satz 2 DBG nach, sind die Beweismittel aus dem Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren grundsätzlich auch im Steuerbetrugsverfahren verwertbar. Der kantonalen Steuerverwaltung muss es in diesem Umfang möglich sein, gewisse Elemente aus dem Steuerhinterziehungsverfahren mit der Strafanzeige (vgl. Art. 188 Abs. 1 DBG) in ein Steuerbetrugsverfahren einzubringen. Entscheidend ist, dass das Verfahren insgesamt mit dem Fairnessgebot (Art. 29 Abs. 1 BV; Art. 6 Ziff. 1 EMRK; Art. 3 StPO) vereinbar ist.
2.8.3 Die Aussagen des Beschwerdegegners 2 bzw. von dessen Vertreter erfolgten anlässlich der Buchprüfung im Juni 2008, welche sich auf die noch offenen Steuerveranlagungen der Geschäftsjahre 2004 und 2005 bezog (kant. Akten, Urk. 7/2). Damals war scheinbar weder gegen die Beschwerdegegner noch gegen die C._____ AG ein formelles Nachsteuer- oder Hinterziehungsverfahren hängig. Fraglich ist, ob es insoweit nicht um Informationen geht, welche der Beschwerdegegner 2 der Steuerbehörde auf Nachfrage zusätzlich und in Ergänzung zu den bereits in den Steuererklärungen enthaltenen Angaben unterbreitete, dies zu einem Zeitpunkt, als er noch keiner Straftat beschuldigt wurde. Wie es sich damit in tatsächlicher Hinsicht verhält und ob unter diesen Umständen gestützt auf das anwendbare Strafprozessrecht von einem Beweisverwertungsverbot ausgegangen werden muss, wurde von der Vorinstanz nicht geprüft. Unklar ist zudem, ob der Beschwerdegegner 2 die Aussagen im späteren Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren bestätigte, nachdem er auf sein Aussageverweigerungsrecht hingewiesen worden war. Die Vorinstanz wird sich gegebenenfalls mit diesen Fragen befassen müssen. Fest steht, dass die Aussagen im Hinterziehungsverfahren gegen den
Beschwerdegegner 2 verwertet wurden, was unbeanstandet blieb (kant. Akten, Urk. 7/4, S. 3). Daraus kann nicht ohne Weiteres geschlossen werden, dies müsse auch im Steuerbetrugsverfahren gelten.

3.
3.1 Die Beschwerdeführerin beanstandet, die Vorinstanz sei zu Unrecht auf die Anklage wegen Urkundenfälschung im Sinne von Art. 251 Ziff. 1 StGB nicht eingetreten. Wer eine inhaltlich unrichtige Handelsbilanz erstelle, nehme gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Verwendung im nicht-fiskalischen Bereich regelmässig in Kauf. Die Urkundenfälschung sei ein abstraktes Gefährdungsdelikt. Eine konkrete Schädigung oder zumindest konkrete Gefährdung von Drittinteressen sei entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht erforderlich.

3.2 Die Vorinstanz erwägt, insbesondere bei Gesellschaften mit nur einem oder zwei Aktionären wie der C._____ AG, bei welcher keine Gläubiger geschädigt worden seien, sei die eventualvorsätzliche Absicht der Vermögensschädigung keinesfalls automatisch gegeben. Die Anklageschrift nenne keinerlei objektiven oder subjektiven Sachverhaltselemente, wonach die mit unzulässigen, nicht geschäftlich bedingten Aufwendungen belastete Bilanz und Erfolgsrechnung gegenüber Dritten zum Zwecke der Vermögensschädigung verwendet worden seien bzw. hätten werden sollen. Als Geschädigte würden in der Anklageschrift vielmehr ausschliesslich die Steuerbehörden genannt. Alleine der Vorwurf, dass handelsrechtliche Vorschriften über die Buchführungspflicht verletzt worden seien, besage noch nichts über einen vermögensrechtlichen Drittschaden und eine Schädigungsabsicht. Nenne die Anklageschrift keine konkrete Schädigung oder zumindest konkrete Gefährdung von Drittinteressen, sei es nicht Sache des Angeklagten, sich gegen solche unbestimmten Vorwürfe zu verteidigen.

3.3 Nach dem aus Art. 29 Abs. 2 und Art. 32 Abs. 2 BV sowie aus Art. 6 Ziff. 1 und Ziff. 3 lit. a und b EMRK abgeleiteten Anklagegrundsatz bestimmt die Anklageschrift den Gegenstand des Gerichtsverfahrens. Die Anklageschrift muss die Person des Angeklagten sowie die ihm zur Last gelegten Delikte in ihrem Sachverhalt so präzise umschreiben, dass die Vorwürfe im objektiven und subjektiven Bereich genügend konkretisiert sind. Das Anklageprinzip bezweckt zugleich den Schutz der Verteidigungsrechte des Angeklagten und dient dem Anspruch auf rechtliches Gehör (BGE 126 I 19 E. 2a; 120 IV 348 E. 2b mit Hinweisen).
Konkretisiert wird der Anklagegrundsatz zur Hauptsache durch die formellen Anforderungen, welche das hier noch anwendbare kantonale Verfahrensrecht an die Anklageschrift stellt. Gemäss § 162 Abs. 1 Ziff. 2 StPO/ZH

bezeichnet die Anklageschrift kurz, aber genau die dem Angeklagten zur Last gelegten Handlungen oder Unterlassungen unter Angabe aller Umstände, welche zum gesetzlichen Tatbestand gehören, sowie unter möglichst genauer Angabe von Ort, Zeit und anderen Einzelheiten, so dass der Angeklagte daraus ersehen kann, was Gegenstand der Anklage bildet.
Das Bundesgericht überprüft die Anwendung kantonalen Gesetzesrechts - von hier nicht relevanten Ausnahmen abgesehen - nur auf Willkür (vgl. Art. 95 BGG). Ein Nichteintreten auf die Anklage ist willkürlich, wenn dies im Hinblick auf die ratio legis des Anklagegrundsatzes sachlich nicht gerechtfertigt ist und sich die Anforderungen des Gerichts an die Anklageschrift als überspitzt formalistisch erweisen (Urteil 6B 966/2009 vom 25. März 2010 E. 3.3).

3.4 Der Urkundenfälschung im Sinne von Art. 251 Ziff. 1 StGB macht sich strafbar, wer in der Absicht, jemanden am Vermögen oder an andern Rechten zu schädigen oder sich oder einem andern einen unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen, eine Urkunde fälscht oder verfälscht, die echte Unterschrift oder das echte Handzeichen eines andern zur Herstellung einer unechten Urkunde benützt oder eine rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet oder beurkunden lässt (Abs. 1) oder eine Urkunde dieser Art zur Täuschung gebraucht (Abs. 2).
Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist einzig nach Steuerstrafrecht zu beurteilen, wer mit einem Urkundenfälschungsdelikt ausschliesslich Steuervorschriften umgehen will. Ist hingegen nachgewiesen, dass der Täter mit seiner Fälschung oder Falschbeurkundung nicht nur einen steuerlichen Vorteil erstrebte, sondern auch eine - objektiv mögliche - Verwendung des Dokuments im nicht-fiskalischen Bereich beabsichtigte oder zumindest in Kauf nahm, so liegt echte Konkurrenz zwischen Steuerdelikt und gemeinrechtlichem Urkundendelikt vor (BGE 133 IV 303 E. 4.5 mit zahlreichen Hinweisen auf die Doktrin).

3.5 Die Urkundenfälschung nach Art. 251 Ziff. 1 StGB ist als abstraktes Gefährdungsdelikt ausgestaltet (BGE 129 IV 53 E. 3.2). Der Tatbestand setzt keine Schädigung oder konkrete Gefährdung von Drittinteressen voraus. Erforderlich ist hingegen, dass die Verwendung der gefälschten Bilanz und Erfolgsrechnung auch im nicht-fiskalischen Bereich beabsichtigt oder zumindest in Kauf genommen wurde. Dies wird den Beschwerdegegnern in der Anklageschrift vom 3. Juni 2010 nicht vorgeworfen. Ebenso wenig ergibt sich daraus, dass sie die Bilanz und Erfolgsrechnung im Verkehr mit Dritten verwendeten, woraus allenfalls hätte geschlossen werden müssen, dass sie dies auch wollten. Wohl nimmt, wer eine inhaltlich unrichtige Handelsbilanz erstellt, gemäss der Rechtsprechung in aller Regel in Kauf, dass diese auch im nicht-fiskalischen Bereich Verwendung findet (BGE 133 IV 303 E. 4.6). Dies ist jedoch nicht zwingend und entbindet die Anklagebehörde insbesondere auch nicht davon, in der Anklageschrift den Vorwurf der Urkundenfälschung in objektiver und subjektiver Hinsicht ausreichend zu substanziieren und namentlich zu erwähnen, dass die Angeschuldigten eine Verwendung des Dokuments im nicht-fiskalischen Bereich und eine Schädigung Dritter in Kauf
nahmen. Die Vorinstanz ist auf die Anklage wegen Urkundenfälschung im Sinne von Art. 251 Ziff. 1 StGB zu Recht nicht eingetreten. Ihr Entscheid ist nicht überspitzt formalistisch.

3.6 Ob die Vorinstanz die Anklageschrift in Anwendung des kantonalen Verfahrensrechts an die Staatsanwaltschaft zur Ergänzung oder Berichtigung hätte zurückweisen können bzw. müssen (vgl. BGE 133 IV 93 E. 2 sowie Art. 329 Abs. 2 Satz 2 StPO und Urteil 6B 215/2007 vom 2. Mai 2008 E. 5.1), ist nicht prüfen, da die Verletzung einer entsprechenden kantonalen Bestimmung von der Beschwerdeführerin nicht gerügt wird (vgl. Art. 106 Abs. 2 BGG).

4.
4.1 Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen den Freispruch der Beschwerdegegner vom Vorwurf des Steuerbetrugs im Sinne von Art. 186 DBG und § 261 Abs. 1 StG/ZH.

4.2 Die Vorinstanz geht davon aus, die Bilanzen und Erfolgsrechnungen der Jahre 2003 und 2004 seien durch die Verbuchung der nicht geschäftsbedingten Aufwendungen (Wellnesskosten von Fr. 13'267.–, Kosten der E._____ Laufbahnberatung von Fr. 2'675.– und der Paarberatung von Fr. 4'160.–) verfälscht worden. Eine Falschbeurkundung im strafrechtlichen Sinne liege bei einer unzulässigen Verbuchung von Privataufwendungen jedoch nur vor, wenn diese ein gewisses quantitatives Ausmass erreichten, d.h. die Vermögens- und Ertragslage einer Aktiengesellschaft dadurch in einem wesentlich anderen Licht erschienen als ohne die betreffenden

Buchungen. Davon könne vorliegend nicht gesprochen werden. Es sei in keiner Weise nachgewiesen, dass die fehlerhaften Buchungen im Umfang von rund Fr. 20'000.–, verteilt auf zwei Geschäftsjahre, die Vermögens- und Ertragslage der C._____ AG in relevanter Weise verfälscht dargestellt hätten. Immerhin habe die Gesellschaft im Jahr 2005 einen Umsatz von rund Fr. 4,5 Mio. erzielt, bei ca. 15 Mitarbeitern, und sie existiere auch heute noch. Bei diesen Umsatzzahlen könne vernünftigerweise ausgeschlossen werden, dass ein Betrag von Fr. 20'000.– für einen Kreditoren ausschlaggebend gewesen wäre. Auch ein
allfälliger Käufer der Gesellschaft würde sich ohnehin nicht bloss auf die Bilanz verlassen, sondern das Unternehmen einer näheren Prüfung anhand von Belegen unterziehen. Nicht jeder Fehler in der kaufmännischen Buchhaltung ziehe in objektiver Hinsicht sofort den Tatbestand des Steuerbetrugs nach sich, da ansonsten bei buchführungspflichtigen Gesellschaften die Abgrenzung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug praktisch aufgehoben würde. Zudem würden gewisse Positionen häufig nach Ermessen bewertet. Eine Wiedergabe der tatsächlichen finanziellen Verhältnisse stets auf den Franken genau sei nicht möglich. Erst wenn die unzutreffenden Angaben in der Bilanz und Erfolgsrechnung ein gewisses Ausmass erreichten oder wenn die täuschende Handlung auch mittels anderer Dokumente als der Bilanz und Erfolgsrechnung vorgenommen werde, liege in objektiver Hinsicht eine betrügerische Täuschung im strafrechtlichen Sinne vor. Auch dies sei zu verneinen. Einerseits seien die privaten Aufwendungen gemäss unwiderlegter Darstellung der Beschwerdegegner auf dem Kontokorrent-Konto der Beschwerdegegnerin 1 verbucht worden, somit an einem Ort, wo naturgemäss eine Prüfung der Abgrenzung zwischen privaten und geschäftlichen Aufwendungen zu erfolgen
habe. Andererseits sei aufgrund der Akten nicht erwiesen, dass irgendwelche Belege für die fraglichen Belastungen abgeändert oder inhaltlich täuschend erstellt worden seien. Die unzulässigen Buchungen seien selbst bei einer rudimentären Prüfung sofort offensichtlich als mögliche Privataufwendungen erkennbar gewesen. Derart offenkundig lasse sich kein Steuerrevisor täuschen. Selbst wenn man beim Steuerbetrug geringere Anforderungen an die Arglist stelle, seien diese vorliegend nicht gegeben. Den Beschwerdegegnern könne kein betrügerisches Verhalten im Sinne von Art. 186 DBG oder § 261 StG/ZH vorgeworfen werden.

4.3 Die Beschwerdeführerin rügt, entgegen der Auffassung der Vorinstanz könne das quantitative Ausmass der Zuwendung für die rechtliche Qualifikation eines Steuerbetrugs nicht entscheidend sein. Sowohl die Rechtsprechung des Bundesgerichts als auch die Literatur habe herauskristallisiert, was als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sei. Die Höhe der privaten Aufwendungen sei dabei unerheblich.
Würden Privataufwendungen in der Geschäftsbuchhaltung verbucht und die darauf basierende Bilanz und Erfolgsrechnung der Steuerbehörde eingereicht, sei der Tatbestand von Art. 186 DBG bzw. § 261 StG/ZH erfüllt. Arglist sei kein Tatbestandsmerkmal des Steuerbetrugs. Würde der Ansicht des Obergerichts gefolgt, wären sämtliche privaten Aufwendungen, welche in der Geschäftsbuchhaltung verbucht, in der eingereichten Bilanz und Erfolgsrechnung aufgrund der darin vorgenommenen Raffung auf Hauptkonti aber nicht ersichtlich seien, zu akzeptieren. Damit werde verkannt, dass es sich beim Steuerveranlagungsverfahren um ein Massenverfahren handle. Das Bundesgericht habe diesem Aspekt im Urteil 2A.182/2002 vom 25. April 2003 Rechnung getragen.
4.4
4.4.1 Die Beschwerdegegner argumentieren mit der Vorinstanz, die finanzielle Situation eines Unternehmens könne nicht auf den Franken genau wiedergegeben werden. Nicht jede noch so geringe Unrichtigkeit in der Buchführung begründe einen Steuerbetrug, ansonsten die Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug bei buchführungspflichtigen juristischen Personen dahinfiele. Der objektive Tatbestand wäre praktisch bei jeder Steuerrevision erfüllt, da regelmässig kleinere oder grössere Fehler in der Jahresrechnung festgestellt würden. Die Buchführenden verfügten oftmals über einen Ermessensspielraum. Es müsse ihnen erlaubt sein, bezüglich der Frage, ob eine konkrete Auslage geschäftlicher oder privater Natur sei, zunächst einmal eine vertretbare Ṗarteipositionëinzunehmen, auch wenn diese nicht der Meinung des Steueramtes entspreche. Von den Betroffenen könne nicht verlangt werden, dass sie Positionen, bei denen nur der geringste Zweifel oder Beurteilungsspielraum bestehe, konsequent zum eigenen Schaden als private Aufwendungen zu erfassen hätten, um nicht das Risiko eines Strafverfahrens auf sich zu nehmen. Die Ausgaben seien bewusst auf dem Kontokorrent-Konto der Beschwerdegegnerin 1 verbucht worden, von dem sie
gewusst hätten und davon ausgegangen seien, dass es von den Steuerbehörden regelmässig genau geprüft werde. Sie hätten nichts verstecken oder verschleiern wollen. Die von der Beschwerdeführerin verlangten vorgängigen Abklärungen hätten allenfalls bei einem viel grösseren Betrag als den zur Diskussion stehenden Fr. 20'000.–

verlangt werden können. Bei kleineren Beträgen dürften solche jedoch unterbleiben. Diesbezügliche Korrekturen könnten durchaus dem Steuerrevisionsverfahren überlassen werden. Die Ausgaben seien an sich korrekt und entsprechend den vorhandenen Belegen erfasst worden. Die einzige Ünrichtigkeit habe darin bestanden, dass tatsächlich bestehende Verpflichtungen als geschäftsbedingt qualifiziert worden seien. Der Jahresrechnung komme bezüglich der Qualifikation als geschäftliche Ausgabe keine erhöhte Glaubwürdigkeit zu, da der Buchführende diesbezüglich auch seiner Meinung Ausdruck verleihe.
4.4.2 In verfahrensrechtlicher Hinsicht machen die Beschwerdegegner geltend, der vorinstanzliche Freispruch vom Vorwurf des Steuerbetrugs im Sinne von § 261 StG/ZH könne vor Bundesgericht nicht beanstandet werden, da es um die Anwendung kantonalen Rechts gehe, das einer Überprüfung durch das Bundesgericht entzogen sei.

5.
5.1 Das Bundesgericht überprüft kantonales Gesetzesrecht grundsätzlich nur auf Willkür (oben E. 3.3). Das StHG ist ein Rahmengesetz, das sich in erster Linie an den kantonalen Gesetzgeber richtet (vgl. Art. 1 und 72 StHG). Der Steuerbetrug ist in Art. 59 StHG geregelt. Entscheide der letzten kantonalen Instanz unterliegen der Beschwerde in Strafsachen an das Bundesgericht (Art. 61 StHG). Das Bundesgericht prüft gemäss ständiger Rechtsprechung frei, ob das kantonale Recht und dessen Anwendung durch die kantonalen Instanzen mit den Vorgaben des StHG übereinstimmen. Die Kognition des Bundesgerichts ist auf dem Gebiet der harmonisierten Kantons- und Gemeindesteuern nur insoweit auf Verfassungsrügen beschränkt, als das StHG dem kantonalen Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum einräumt (BGE 134 II 207 E. 2; 131 II 710 E. 1.2). Dies ist auf dem Gebiet des Steuerstrafrechts nicht der Fall. Die Kantone sind verpflichtet, den in Art. 59 Abs. 1 StHG umschriebenen Tatbestand des Steuerbetrugs, welcher inhaltlich Art. 186 Abs. 1 DBG entspricht, in der Sache unverändert zu übernehmen (ANDREAS DONATSCH, Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Zweifel/Athanas [Hrsg.], 2. Aufl.
2008, N. 1 und 2 zu Art. 59 StHG). Entgegen der Auffassung der Beschwerdegegner überprüft das Bundesgericht die Anwendung von § 261 StG/ZH im Ergebnis mit voller Kognition.

5.2 Den Tatbestand des Steuerbetrugs gemäss Art. 186 Abs. 1 DBG bzw. § 261 Abs. 1 StG/ZH erfüllt, wer zum Zwecke einer Steuerhinterziehung im Sinne der Art. 175-177 DBG bzw. §§ 235-237 StG/ZH 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; § 235 Abs. 1 StG/ZH). Der Steuerbetrug setzt ein vorsätzliches Handeln voraus, wobei auch der Eventualvorsatz strafbar ist (Art. 333 Abs. 1 i.V.m. Art. 12 Abs. 1 und 2 StGB; ANDREAS DONATSCH, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Zweifel/Athanas [Hrsg.], 2. Aufl. 2008, N. 37 zu Art. 186 DBG). Es genügt, wenn der Täter in Kauf nimmt, dass die Urkunde falsch ist. Nach der Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit fest steht, dass dieser sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Urkunde bewusst war. Eventualvorsatz ist namentlich zu bejahen, wenn sich die steuerpflichtige Person überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihr gemachten Angaben richtig sind (BGE 114 Ib 27 E. 3a; Urteil 2C 290/2011 vom 12. September 2011 E. 2.1 mit Hinweisen). Erforderlich ist zudem, dass sie die zumindest möglicherweise falsche Urkunde zum Zwecke, d.h. in der Absicht verwendet, die Steuerbehörde in einen Irrtum über für die Veranlagung massgebende Tatsachen zu versetzen (vgl. DONATSCH, a.a.O., N. 38 zu Art. 186 DBG). Eventualabsicht bezüglich der Steuerhinterziehung ist gegeben, wenn sich der Täter der Möglichkeit einer Täuschung der Steuerbehörde bewusst ist und er diese für den Fall des
Eintritts will (vgl. zur Bereicherungsabsicht beim Betrug BGE 105 IV 330 E. 2c mit Hinweisen; Urteil 6B 689/2010 vom 25. Oktober 2010 E. 4.1). 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 (Urteil 6S.147/2003 vom 30. April 2005 E. 2.4.1).

5.3 Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a), allen vor

Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b) sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c). Art. 24 Abs. 1 StHG und § 64 Abs. 1 StG/ZH enthalten entsprechende Bestimmungen.
Der Begriff des geschäftsmässig begründeten bzw. nicht begründeten Aufwands wird im Gesetz nicht näher definiert. Es muss deshalb im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände bestimmt werden, ob ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand vorliegt. Die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung orientiert sich am unternehmerischen Zweck. Eine Geschäftsaufwendung ist grundsätzlich geschäftsmässig begründet, wenn der Betrieb und der mit ihm verfolgte Zweck der Gewinnerzielung mit der Aufwendung in einem kausalen Zusammenhang stehen. Die Kausalität zwischen Betrieb und Aufwendung muss sachlich sein. Geschäftsmässig nicht begründet sind Aufwendungen, welche eine Aktiengesellschaft für den privaten Lebensaufwand ihrer Aktionäre erbringt (Urteile 2P.195/2005 vom 16. Februar 2006 E. 3.2; 2P.153/2002 vom 29. November 2002 E. 3.2; je mit Hinweisen).
Zum steuerbaren Reingewinn einer juristischen Personen gehören nach der Rechtsprechung namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden. Solche geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 131 II 593 E. 5.1; Urteil 2C 895/2010 vom 27. Mai 2011 E. 2.1 m.w.H.).

5.4 Der steuerbare Gewinn geht aus der kaufmännischen Buchführung hervor, deren Inhalt - soweit die kaufmännischen Buchführungsgrundsätze von Art. 957 ff. und Art. 662 ff. OR beachtet wurden - für die Steuerbehörde verbindlich ist (vgl. BGE 135 II 86 E. 3.1). Nach Art. 662a Abs. 1 OR muss die Jahresrechnung einer Aktiengesellschaft so aufgestellt werden, dass die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft möglichst zuverlässig beurteilt werden kann. Die Erfolgsrechnung hat betriebliche und betriebsfremde sowie ausserordentliche Erträge und Aufwendungen auszuweisen (Art. 663 Abs. 1 OR). Unter Aufwand sind Material- und Warenaufwand, Personalaufwand, Finanzaufwand sowie Aufwand für Abschreibungen gesondert auszuweisen (Art. 663 Abs. 3 OR).

5.5 Die Buchhaltung wird gemäss der Rechtsprechung verfälscht, wenn Vergünstigungen und Ausgaben privater Art zu Unrecht als geschäftsbedingt ausgewiesen oder Lohnzahlungen auf einem sachfremden Aufwandkonto verbucht werden (vgl. BGE 122 IV 25 E. 2c; Urteile 6B 367/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 4.3, nicht publ. in BGE 133 IV 303; 6S.147/2003 vom 30. April 2005 E. 2.3.2 und 2.4, publ. in: Pra 2006 Nr. 71 S. 500; vgl. auch BGE 135 II 86 E. 3.1). Diese Auffassung wird auch im Schrifttum geteilt (vgl. DONATSCH, a.a.O., N. 30 zu Art. 186 DBG; DERS., a.a.O., N. 27 zu Art. 59 StHG; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 3. Aufl. 2007, N. 49 S. 517; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 36 zu Art. 186 DBG). Umstritten ist lediglich, ob eine Verfälschung der Buchhaltung auch gegeben ist, wenn tatsächliche Vorgänge im sachangemessenen Konto verbucht werden, die Verbuchungen wirtschaftlich jedoch nicht gerechtfertigt sind und demnach von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen ist (vgl. dazu DONATSCH, a.a.O., N. 27 zu Art. 59 StHG; DERS., a.a.O., N. 30 zu Art. 186 DBG; OBERSON, a.a.O., N. 50 S. 517; PIETRO SANSONETTI, Impôt fédéral direct, Commentaire romand, N. 32 f. zu Art. 186 DBG; je mit Hinweisen auf weitere Lehrmeinungen). Ein
solcher Sachverhalt liegt vor, wenn die Entlöhnung eines Aktionärs zur erbrachten Leistung und zur finanziellen Situation der Gesellschaft in einem offensichtlichen Missverhältnis steht (vgl. Urteil 2C 421/2009 vom 11. Januar 2010 E. 3.1 mit Hinweisen). Diese Frage braucht vorliegend jedoch nicht beantwortet zu werden.

5.6 Der Vorinstanz und den Beschwerdegegnern ist insofern beizupflichten, als die Buchführung, namentlich bei der Bewertung von Aktiven (bspw. im Zusammenhang mit Abschreibungen) und Passiven, auf Ermessensentscheiden beruhen kann. Die Bilanz ist unwahr, wenn Aktiven oder Passiven klarerweise unter- bzw. überbewertet werden, d.h. die Bewertung ausserhalb des Ermessensspielraums liegt. Gleiches gilt, wenn Aktiven vollständig unerwähnt bleiben (vgl. DONATSCH, a.a.O., N. 29 zu Art. 186 DBG; DERS., a.a.O., N. 26 zu

Art. 59 StHG; je mit Hinweisen; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 38 zu Art. 186 DBG).
In gewissen Grenzfällen kann auch die Frage, ob und in welchem Umfang eine Auslage angesichts des Gesellschaftszwecks noch geschäftsbedingt ist, diskutabel sein. Ist dies der Fall, führt die Aufrechnung von Auslagen, welche in der Buchhaltung als geschäftsbedingt, von der Steuerbehörde jedoch als privat qualifiziert wurden, in der Praxis nicht zur Eröffnung eines Strafverfahrens wegen Steuerbetrugs. Eine Verurteilung wegen Steuerbetrugs würde diesfalls auch am Vorsatz scheitern, der schwerlich nachgewiesen werden kann. Anders verhält es sich, wenn offensichtlich private Aufwendungen Eingang in die Geschäftsbuchhaltung finden und als geschäftsbedingt verbucht werden. Dies geschieht in der Regel in der Absicht der Steuerhinterziehung.
5.7
5.7.1 Die Wellnesskosten sowie die Kosten der Laufbahnberatung und der Paarberatung wurden in der Erfolgsrechnung der C._____ AG auf dem Aufwandkonto Weiterbildung und damit auf einem sachfremden Konto als geschäftsbedingter Aufwand verbucht (kant. Akten, Urk. 7/2 S. 9). Entsprechend unterblieb eine Deklaration in der persönlichen Steuererklärung der Beschwerdegegnerin 1, nachdem die Zahlungen buchhalterisch weder als Lohnbezug noch als Gewinnausschüttung erfasst wurden. Es ist daher von sog. verdeckten Gewinnausschüttungen auszugehen. Den inkriminierten Verbuchungen wurden zwar keine verfälschten Rechnungen zugrunde gelegt. Sie waren dennoch falsch, da sie trotz der privaten Natur zu Unrecht als geschäftsbedingt deklariert wurden. Dadurch wurden Tatsachen falsch verbucht und der Gewinn der Gesellschaft um den Betrag der verdeckten Gewinnausschüttungen verringert, die Buchhaltung mithin verfälscht.
Als geschäftsbedingt gelten gemäss dem zuvor Gesagten (E. 5.3) nur Aufwendungen, die mit dem Gesellschaftszweck in einem sachlichen Zusammenhang stehen. Bei Wellnesskosten sowie einer Paar- oder Laufbahnberatung kann auch in Berücksichtigung des Gesellschaftszwecks offensichtlich nicht mehr von geschäftsbedingten Auslagen gesprochen werden, welche unabhängig von einer entsprechenden Lohnvereinbarung auch für Dritte getätigt worden wären. Die Beschwerdegegner können sich nicht darauf berufen, sie hätten lediglich ihr Ermessen ausgeschöpft. Davon geht auch die Vorinstanz aus, wenn sie ausführt, die Aufwendungen seien klar privater Natur gewesen (angefochtenes Urteil S. 14 f.). Solche hätten nicht Eingang in die Geschäftsbuchhaltung finden dürfen.
Kommt die Vorinstanz zum Schluss, bei der Feier zum 30. Geburtstag der Beschwerdegegnerin 1 habe es sich (auch) um einen privaten Anlass gehandelt, muss auch diesbezüglich von einer Verfälschung der Buchhaltung ausgegangen werden, da die Ausscheidung eines Privatanteils trotz des (teilweise) privaten Charakters der Auslagen gänzlich unterblieb.
5.7.2 Die Steuerverwaltung muss auf die Richtigkeit der Buchhaltung vertrauen können. Eine Verurteilung wegen Steuerbetrugs setzt entgegen der Auffassung der Vorinstanz und der Beschwerdegegner nicht voraus, dass die fehlerhafte Buchung auch bei einer Buchprüfung nur schwer erkennbar ist.
Eine Verbuchung erfolgt in der Bilanz auf dem Kontokorrent-Konto des Verwaltungsrats, wenn die Rechnung nicht direkt von der Gesellschaft beglichen wird, sondern der Rechnungsbetrag dem Verwaltungsrat im Nachhinein gutgeschrieben wird. Ob dies vorliegend wie von der Vorinstanz angenommen auch bezüglich der Laufbahnberatung und der Gesamtheit der Wellnesskosten der Fall war, muss angezweifelt werden. Die vorinstanzliche Feststellung ist insofern aktenwidrig, als sie im Widerspruch zum Polizeirapport steht (vgl. kant. Akten, Urk. 2 S. 9 und 10). Schwer nachvollziehbar ist zudem die Behauptung der Beschwerdegegner, die Verbuchungen seien bewusst so vorgenommen worden, dass sie in der Bilanz auf dem Kontokorrent-Konto der Beschwerdegegnerin 1 erschienen, um den Steuerbehörden eine einfachere Überprüfung zu ermöglichen. Die Frage braucht jedoch nicht weiter erörtert zu werden. Zwar mag zutreffen, dass verdeckte Gewinnausschüttungen auf dem Kontokorrent-Konto der Aktionäre bei einer Buchprüfung tendenziell eher aufgedeckt werden, da die Steuerbehörde diesen Positionen ein besonderes Augenmerk schenkt. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Buchhaltung verfälscht wird, wenn offensichtlich private Aufwendungen als geschäftsbedingt
verbucht werden. Es ist zudem keineswegs so, dass die Natur solcher Zahlungen unter dem Titel Weiterbildung, Coaching etc. für die Steuerbehörde bei einer Buchprüfung sofort und ohne Weiteres erkennbar ist, auch nicht, wenn die den Verbuchungen zugrunde liegenden Belege nicht verfälscht wurden.
5.7.3 An der Sache vorbei geht der Einwand der Beschwerdegegner, sie hätten entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin keine Abklärungen treffen müssen, um die korrekte Verbuchung sicherzustellen. Von den bei einer Aktiengesellschaft für die Buchführung verantwortlichen Personen wird verlangt, dass sie die Buchhaltungsgrundsätze kennen. Angesichts der offensichtlich privaten Natur der Auslagen ist in tatsächlicher Hinsicht grundsätzlich davon auszugehen, die Beschwerdegegner hätten gewusst, dass Auslagen dieser Art keinen Ein-

gang in die Geschäftsbuchhaltung finden dürfen. Die Beschwerdegegner machen nicht geltend, sie hätten die Rechtsnatur von privaten und geschäftsbedingten Auslagen verkannt. Dieses Argument wäre höchstens unter dem Titel eines Rechtsirrtums zu prüfen. Wäre dies der Fall gewesen, könnten sich die Beschwerdegegner nicht damit entlasten, sie hätten keine entsprechenden Abklärungen tätigen müssen.
5.7.4 Schliesslich kann auch der Vorinstanz nicht gefolgt werden, wenn sie davon ausgeht, die verbuchten Privataufwendungen müssten in quantitativer Hinsicht ein gewisses Ausmass erreichen und die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft in einem anderen Licht erscheinen lassen. Der Tatbestand des Steuerbetrugs schützt den Fiskus. Entscheidend ist, dass die falsche Buchhaltung zum Zwecke der Steuerhinterziehung verwendet wird. Unerheblich ist, ob Dritte in ihren Vermögensinteressen geschädigt oder gefährdet wurden.
5.7.5 Fehl geht zudem das Argument, die Beschwerdegegner hätten sich bereits wegen Steuerhinterziehung zu verantworten (angefochtenes Urteil E. 16.3 S. 20). Die Tatbestände der Steuerhinterziehung und des Steuerbetrugs gelangen in echter Konkurrenz zur Anwendung (Art. 186 Abs. 2 DBG; § 261 Abs. 2 StG/ZH; Urteil 6B 101/2009 vom 14. Mai 2009 E. 3.5 mit Hinweisen). Die Steuerhinterziehung (wobei auch die fahrlässige vollendete Tat strafbar ist, vgl. Art. 175 Abs. 1 DBG und Art. 56 Abs. 1 StHG; Urteil 2C 480/2009 vom 16. März 2010 E. 5.1 mit Hinweisen) wird als Übertretung geahndet. Die unbedingte Busse bemisst sich angesichts der vermögensrechtlichen Interessen nicht nach Art. 106 Abs. 1 StGB, sondern nach dem Betrag der hinterzogenen Steuer (vgl. Art. 175 Abs. 2 DBG; Art. 56 Abs. 1 StHG). Gleichzeitig wollte der Gesetzgeber jedoch gewisse schwere Steuerwiderhandlungen als Vergehen mit Freiheitsentzug als Höchststrafe verfolgen (vgl. BGE 122 I 257 E. 6). Die Strafe wegen Steuerbetrugs kann bedingt ausgesprochen werden. Dem Umstand, dass der Täter auch eine Steuerhinterziehungsbusse bezahlen muss, ist bei der Strafzumessung Rechnung zu tragen (vgl. BGE 122 I 257 E. 8; ANDREAS DONATSCH, Zum Verhältnis zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nach dem Steuerharmonisierungs- und dem Bundessteuergesetz, ASA 60 S. 310 mit Hinweisen). Die Beschwerdegegner haben sich im vorliegenden Verfahren in ihrer Funktion als Gesellschaftsorgane wegen des Verdachts des Steuerbetrugs zu verantworten, während sie am 20. Januar bzw. 11. Februar 2009 wegen Hinterziehung von persönlichen Einkommenssteuern verurteilt wurden. Insoweit geht es nicht um den gleichen Vorwurf bzw. die gleiche Steuer. Der Hinweis der Vorinstanz ist auch deshalb nicht stichhaltig.

5.8 Die Vorinstanz verneint eine strafrechtlich relevante Verfälschung der Buchhaltung im Sinne von Art. 186 Abs. 1 DBG und § 261 Abs. 1 StG/ZH zu Unrecht. Die Angelegenheit ist zur erneuten Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

6.
Die Beschwerde ist teilweise gutzuheissen und im Übrigen abzuweisen.
Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Beschwerdegegner teilweise kostenpflichtig (Art. 66 Abs. 1 BGG). Auf sie entfällt ein Viertel der Kosten von Fr. 4'000.– des bundesgerichtlichen Verfahrens. Der Betrag von Fr. 1'000.– ist ihnen je zur Hälfte unter solidarischer Haftung aufzuerlegen. Der Kanton Zürich hat ihnen für das bundesgerichtliche Verfahren im Umfang ihres teilweisen Obsiegens eine angemessene Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 2 BGG). Der Beschwerdeführerin ist keine Entschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und im Übrigen abgewiesen. Das Urteil des Obergerichts des Kantons Zürich vom 11. Mai 2011 wird aufgehoben und die Sache zur neuen Entscheidung an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 1'000.– werden den Beschwerdegegnern je zur Hälfte unter solidarischer Haftung auferlegt.

3.
Der Kanton Zürich hat den Beschwerdegegnern für das bundesgerichtliche Verfahren je eine Parteientschädi-

gung von Fr. 400.– zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Obergericht des Kantons Zürich, I. Strafkammer, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 20. Dezember 2011

Im Namen der Strafrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Mathys

Die Gerichtsschreiberin: Unseld