

# **BS\_APPELLATIONSGERICHT SB.2014.51 vom 24. Januar 2014**

BS Appellationsgericht, 2014-01-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs\\_appellationsgericht\\_SB.2014.51](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_SB.2014.51)

FR: BS\_APPELLATIONSGERICHT SB.2014.51 du 24 janvier 2014

IT: BS\_APPELLATIONSGERICHT SB.2014.51 del 24 gennaio 2014

## **Erwägungen**

### **E. 1**

1.1 Nach Art. 398 Abs. 1 der Strafprozessordnung (StPO) ist die Berufung gegen Urteile erstinstanzlicher Gerichte zulässig, mit denen das Verfahren ganz oder teilweise abgeschlossen wird. Das ist vorliegend der Fall. Zuständiges Berufungsgericht ist gemäss § 18 Abs. 1 des kantonalen Einführungsgesetzes zur Strafprozessordnung (EG StPO) in Verbindung mit § 73 Abs. 1 Ziff. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes (GOG) der Ausschuss des Appellationsgerichts.

1.2 Die Staatsanwaltschaft ist zur Erhebung der Berufung legitimiert (Art. 381 Abs. 1 StPO). Die Berufungsanmeldung und -erklärung sind frist- und formgerecht eingereicht worden (Art. 399 Abs. 1 und 3 StPO). Auf die Berufung ist somit einzutreten.

1.3 Erhebt eine Partei Berufung, so können die andern Parteien, welche auf die selbständige Erhebung einer Berufung verzichtet haben, innert 20 Tagen ab Erhalt der Berufungserklärung Anschlussberufung erheben (Art. 401 i.V.m. Art. 399 Abs. 3 StPO). Diese ist nicht auf den Umfang der Hauptberufung beschränkt. Die Beschuldigten 1 und 2 sind vom angefochtenen Urteil im Kostenpunkt berührt und haben ein rechtlich geschütztes Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung. Sie sind daher gemäss Art. 382 Abs. 1 StPO zur Erhebung der Anschlussberufung legitimiert. Die Anschlussberufung vom 11. Juni 2014 ist form- und fristgemäss erfolgt, so dass darauf einzutreten ist.

1.4 Das Berufungsgericht überprüft das erstinstanzliche Urteil ■ von hier nicht zutreffenden Ausnahmen abgesehen (vgl. Art. 404 Abs. 2 StPO) ■ nur in den angefochtenen Punkten (Art. 404 Abs. 1 StPO).

### **E. 2**

Die Anklageschrift wird im angefochtenen Urteil im Wortlaut wiedergegeben; darauf ist zu verweisen (Urteil S. 2 ff.). Zusammenfassend wirft die Staatsanwaltschaft dem Beschuldigten 1 als Geschäftsführer der von der D\_\_\_ AG betriebenen Pizzeria "E\_\_\_" sowie dem Beschuldigten 2 als dessen Stellvertreter vor, sie hätten einen grossen Teil der Kundenkonsumationen nicht mit den dafür vorgesehenen Schlüsseln in das Kassensystem eingegeben, sondern mit dem Trainingsschlüssel. Dadurch seien pro 2008 ein Umsatz von CHF 320'584.60 und pro 2009 ein Umsatz von CHF 307'625.10 nicht in der den Umsatz ausweisenden "Day-Report" Datei, sondern in der separaten "practices" Datei erfasst worden. Die Tagesabschlüsse der "Day-Report" Datei hätten die Grundlage für das Erfassen des Umsatzes in der vom Mehrheitsaktionär und einzelzeichnungsberechtigten Verwaltungsratspräsidenten der D\_\_\_ AG, C\_\_\_, geführten Buchhaltung gebildet. Demgegenüber sei die "practices" Datei dabei nicht berücksichtigt worden. Das

Treuhandbüro habe in der Folge für den Geschäftsabschluss auf diese zu tiefen Ertragsabrechnungen abgestellt, womit auch die beiden Jahresabschlüsse pro 2008 und 2009 entsprechend zu tief ausgefallen seien. In diesem Umfang sei die Steuerverwaltung getäuscht worden, und deshalb habe sie die Steuern zu tief veranlagt.

### **E. 3**

Die Vorinstanz erachtet den äusseren Tatablauf als erwiesen. Allerdings ist sie der Auffassung, die Staatsanwaltschaft habe den Betrag des zu Unrecht nicht angegebenen Umsatzes zu hoch angesetzt, und dieser sei nicht konkret bestimmbar. Sie geht von einem erwiesenen Minimum aus, das aber zu erhöhen sei. In subjektiver Hinsicht kommt die Vorinstanz zum Schluss, C\_\_\_\_\_ habe vom missbräuchlichen Einsatz des Trainingsschlüssels nichts gewusst, und sie hat ihn folglich mangels Vorsatzes freigesprochen. Die Staatsanwaltschaft hat diesen Freispruch nicht angefochten. Betreffend die vorliegend noch Beschuldigten 1 und 2 bejaht die Vorinstanz dagegen auch den Vorsatz. In erster Linie sei es den Beschuldigten darum gegangen, Geld in die eigene Tasche abzuzweigen, ohne dass die Kasse abends ein Minus aufgewiesen hätte. Andererseits hätten sie damit aber auch die Verfälschung der gegenüber den Steuerbehörden ausgewiesenen Umsatzzahlen und damit die Täuschung der Behörden bewirkt. Das sei ihnen bewusst gewesen, und sie hätten es in Kauf genommen. Der Beschuldigte 1 sei als Geschäftsführer über solcherlei Folgen ohnehin im Bild, der Beschuldigte 2 als dessen Stellvertreter habe den Wirtekurs absolviert und sei damit in den Themen Buchführung und Steuern geschult. Die Vorinstanz qualifiziert die Tathandlung der Beschuldigten im Unterschied zur Staatsanwaltschaft indessen nicht als Mittäterschaft, sondern als mittelbare Täterschaft, mit dem vorsatzlosen C\_\_\_\_\_ als Tatwerkzeug. Dieses Konstrukt wiederum sei in der Anklageschrift nicht geschildert, sondern ein mittäterschaftliches Zusammenwirken, was ein anderer Tatablauf sei. Daher würde eine Verurteilung der Beschuldigten 1 und 2 das Akkusationsprinzip verletzen und müsse ein Freispruch erfolgen.

### **E. 4**

Der Steuerbetrug im Bereich der direkten Bundessteuer ist gemäss Art. 186 ff. DBG strafbar, im Bereich der kantonalen Steuern gemäss Art. 59 ff. des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR.642.14) sowie gemäss den gestützt darauf erlassenen kantonalen Normen, vorliegend § 223 ff. StG. Die Bestimmungen des Allgemeinen Teils des Strafgesetzbuches kommen subsidiär zur Anwendung (Art. 333 StGB; § 225 StG).

Steuerbetrug begeht gemäss Art. 186 Abs. 1 DBG sowie dem gleichlautenden § 223 StG, wer zum Zwecke einer Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung der Steuerbehörden gebraucht. In objektiver Hinsicht begeht Steuerbetrug unter anderem, wer als Steuerpflichtiger bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 175 Abs. 1 DBG). In subjektiver Hinsicht setzt Steuerbetrug vorsätzliches Handeln voraus, wobei auch Eventualvorsatz strafbar ist (Art. 333 Abs. 1 i.V.m. Art. 12 Abs. 1 und 2 StGB). Erforderlich ist zudem, dass der Täter die zumindest möglicherweise falsche Urkunde zum Zwecke, d.h. in der Absicht verwendet, die Steuerbehörde in einen Irrtum über die für die Veranlagung massgebenden Tatsachen zu

versetzen.

Der objektive Tatbestand ist bereits erfüllt, wenn der Steuerpflichtige im Steuerveranlagungsverfahren zur Erlangung eines fiskalischen Vorteils von unechten oder inhaltlich unwahren Urkunden Gebrauch macht. Ob der Täter die Urkunde selber gefälscht oder verfälscht hat, ist unmassgeblich, ebenso, ob der "Drittfälscher" selber strafbar ist oder nicht (BGer 6B\_711/2012 vom 17. Mai 2013 E. 7.4.1; 6B\_101/2009 vom 14. Mai 2009 E. 3.3; BGE 120 IV 122; AGE AS.2010.77 vom 20. September 2011 E. 2.4). Ferner kommen als Täter nicht nur der Steuerpflichtige selber in Frage, sondern auch Dritte. Ebenso kann das Organ einer juristischen Person den Steuerbehörden solche Urkunden einreichen, um eine unvollständige Veranlagung der juristischen Person zu erwirken. Der Steuerbetrug stellt kein Sonderdelikt dar, sondern gehört zu den gemeinen Delikten, sodass Mittäterschaft, Anstiftung und Gehilfenschaft gemäss den Bestimmungen des allgemeinen Teils des Strafgesetzbuchs möglich sind (zum Ganzen: Donatsch, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Aufl. 2008, Art. 186 DBG N 8, 34). Massgeblich für die Tatbestandsmässigkeit von Urkunden im Sinne von Art. 186 DBG ist, ausgehend vom allgemeinen strafrechtlichen Urkundenbegriff (Art. 333 Abs. 1 StGB i.V.m. Art. 110 Abs. 4 StGB), deren Relevanz für die Steuerveranlagung. Die Steuerveranlagung von juristischen Personen basiert auf der handelsrechtlichen Gewinnermittlung. Juristische Personen müssen der Steuererklärung die unterzeichnete Jahresrechnung (Bilanz und Erfolgsrechnung, d.h. Abrechnung über alle erfolgswirksamen Vorgänge des Rechnungsjahres) der Steuerperiode beilegen (Art. 125 Abs. 2 DBG). So sind die Jahresrechnung, also die Bilanz und die Erfolgsrechnung, klarerweise Urkunden im Sinne des Tatbestandes der Falschbeurkundung und von Art. 186 DBG erfasst (Donatsch, a.a.O., Art. 186 DBG N 30; BGer 6B\_711/2012 vom 17. Mai 2013 E. 7.3.2 und 7.4.2 f.). Aufzeichnungen betreffend die Konten kommt Urkundencharakter primär mit Blick auf ihre formelle Richtigkeit zu, also mit Bezug auf die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsvorfälle mit den Bucheinträgen. Die (teilweise) unterlassene Verbuchung von Einnahmen erfüllt somit ebenfalls den Tatbestand der Falschbeurkundung im Sinne von Art. 186 DBG (Donatsch, a.a.O., Art. 186 DBG N 28).

Der Tatbestand des Steuerbetrugs verlangt, dass die unechten oder unwahren Urkunden gebraucht werden. Aus dem Zusammenhang im Gesetzestext (zum Zwecke der Steuerhinterziehung und zur Täuschung) ergibt sich, dass die Urkunden mit Blick auf die Veranlagung von Steuern im Verkehr mit den Steuerbehörden benützt werden müssen ■ der Gebrauch ist also erst dann gegeben, wenn sie den Steuerbehörden eingereicht werden (Donatsch, a.a.O., Art. 186 DBG N 33). Mit dem Einreichen der unechten oder unwahren Urkunde bei der Steuerbehörde in der Absicht der Steuerhinterziehung ist der Steuerbetrug aber bereits vollendet; der Steuerbetrug ist ein Tätigkeitsdelikt, der Eintritt eines Erfolgs etwa im Sinne einer unvollständigen Veranlagung ist nicht erforderlich (BGer 6B\_663/2013 vom 3. Februar 2014 E. 2.4.1; 6B\_433/2013 vom 23. September 2013 E. 2.2; Donatsch, a.a.O., Art. 186 DBG N 8). Unerheblich ist, welcher Betrag genau hinterzogen werden sollte. Es genügt, dass ein steuerrechtlicher Vorteil beabsichtigt war (Art. 186 Abs. 1 DBG). Die Höhe des Betrags spielt im Wesentlichen für die Strafzumessung eine Rolle (BGer 6B\_528/2007 vom 7. Dezember 2007, E 2.1.5). Bei der Strafzumessung kommt aber auch dem Gleichbehandlungsprinzip grosse Bedeutung zu. Die beiden identischen Straftatbestände des § 223 StG und des Art. 186 Abs. 1 DBG stehen in echter Konkurrenz zueinander (zum Ganzen: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2.

Aufl. 2009, Art. 186 N 2, 12, 51; BGer 6B\_101/2009 vom 14. Mai 2009 E. 3).

## E. 5

5.1 Die Vorinstanz hat den Sachverhalt in objektiver Hinsicht sorgfältig geprüft. Sie hat insbesondere auch die Aussagen der Beteiligten ■ welche jeglichen Missbrauch bestritten und auch vor Appellationsgericht noch bestritten (VP S. 2 ff.) ■ einer umfassenden Würdigung unterzogen und dabei zahlreiche offenkundige Widersprüche und Unwahrheiten aufgedeckt. Auf die zutreffenden Erwägungen der Vorinstanz ist zu verweisen (Urteil S. 8 ff.). Sie hat dabei insbesondere auch die Argumentation, welche die Verteidigung mit der Berufung noch einmal aufnimmt, mit überzeugenden Argumenten verworfen (Urteil S. 12): Dass anstelle der Beschuldigten einer oder mehrere Kellner für die missbräuchliche Verwendung des Trainingsschlüssels verantwortlich wären, ist schon deshalb sehr unwahrscheinlich, weil nur eine einzige Person während der gesamten Deliktsdauer Kellner war. Geradezu undenkbar ist zudem, dass die Beschuldigten während zwei Jahren nichts von dem systematischen Vorgehen sowie davon bemerkt haben könnten, dass monatlich durchschnittlich ca. CHF 25'000.■ in der Kasse fehlten. Entgegen der Auffassung der Verteidigung (VP S. 4; Plädoyer S. 2 f.) ist es indessen durchaus denkbar, dass die Kellner von den Beschuldigten die Anweisung erhielten, den Trainingsschlüssel ab und an zu verwenden; wie genau der funktionale Ablauf des Missbrauchs des Trainingsschlüssel vonstatten ging, bleibt indessen im Dunkeln und kann auch offen bleiben. Der Missbrauch des Trainingsschlüssels ist nachgewiesen, und ebenso, dass die Beschuldigten als Geschäftsführer bzw. dessen Stellvertreter dafür verantwortlich waren.

Nicht exakt erstellt ist der Umsatz, welcher mit dem Trainingsschlüssel verbucht wurde. Die Anklage geht von CHF 320'584.60 pro 2008 und CHF 307'625.10 pro 2009 aus. Die Vorinstanz sieht demgegenüber einen Deliktsbetrag von lediglich CHF 6'222.70 für den Beschuldigten 1 und CHF 8'030.80 für den Beschuldigten 2 als erwiesen an. Wie vorstehend dargelegt (Ziff. 4), ist die Höhe des hinterzogenen Steuersubstrats jedoch nicht dafür massgebend, ob der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt ist oder nicht, sondern sie ist lediglich für die Strafzumessung von Bedeutung. Dort wird denn auch auf diese Thematik näher einzugehen sein (Ziff. 7.2).

5.2 Die Vorinstanz hat auch den Vorsatz ■ zumindest in Form des dolus eventualis ■ zu Recht bejaht. Freilich ging es den Beklagten in erster Linie nicht darum, die Steuerbehörden zu täuschen, sondern darum, unentdeckt Geld in die eigene Tasche abzuzweigen. Es war ihnen aber aufgrund ihrer Position und Fachkenntnisse durchaus klar, dass die in der "Day-Report" Datei ausgewiesenen Ertragszahlen auch die Grundlage für die Jahresrechnung und damit für die Steuererklärung bilden würden. Dies haben sie ■ als unvermeidlichen Nebeneffekt bei der Verfolgung ihres primären Ziels ■ in Kauf genommen. Sie hatten somit sowohl den Vorsatz als auch die für den Steuerbetrug notwendige Täuschungsabsicht in hinreichender Weise.

5.3 Damit ist auf die Tathandlungen der Beteiligten näher einzugehen. Steuersubjekt ist die D\_\_\_ AG. Die von ihr betriebene Pizzeria E\_\_\_ ist in die Rechtsform einer Einzelfirma gekleidet und daher als solche nicht selbständiges Steuersubjekt der direkten Steuern. Vorab seien die Rollen der Protagonisten kurz dargestellt.

### 5.3.1

5.3.1.1 C\_\_\_ war zum Tatzeitpunkt Mehrheitsaktionär, einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat und Verwaltungsratspräsident der D\_\_\_ AG.

Er war somit formelles Organ der D\_\_\_\_\_ AG und handelte verantwortlich für diese. Er besass im Jahr 2010 ca. 220 Aktien, während der Beschuldigte 1 die restlichen 80 Aktien inne hatte. Weitere Aktionäre gab es nach seinen Aussagen nicht (act. 884). C\_\_\_\_\_ hat verfälschte Umsatzzahlen an das beauftragte Treuhandbüro geliefert, welches gestützt darauf verfälschte Jahresabschlüsse erstellt hat. Diese Jahresrechnungen sind für den Gebrauch im fiskalischen Bereich bestimmt und fallen in den Anwendungsbereich des Steuerbetrugs (vorstehend Ziff. 4; BGer 6B\_711/2012 vom 17. Mai 2013 E. 7.3.2, 7.4.2 f.). C\_\_\_\_\_ liess sie durch das Treuhandbüro erstellen, unterzeichnete sie dann und liess sie für die Steuererklärung (die er ebenfalls unterzeichnete) der D\_\_\_\_\_ AG verwenden. Dass C\_\_\_\_\_ die Jahresabschlüsse nicht selber erstellt hat, sondern gemäss seinen Angaben das beigezogene Treuhandbüro, ist nach dem Gesagten unerheblich. C\_\_\_\_\_ wäre daher, sofern er den subjektiven Tatbestand erfüllen würde, wegen Steuerbetrugs strafbar, und zwar direkt durch sein Handeln als Organ gegenüber den Steuerbehörden. Er ist indessen freigesprochen worden, weil ihm kein Vorsatz nachgewiesen werden konnte. Das Strafgericht ist ■ im Unterschied zur Anklage ■ davon ausgegangen, dass C\_\_\_\_\_ tatsächlich nichts von dem verfälschten Ertrag gewusst hatte. Die Staatsanwaltschaft hat diesen Freispruch nicht angefochten, und er ist somit nicht zu überprüfen. Tatsächlich erscheinen die diesbezüglichen Erwägungen des Strafgerichts nachvollziehbar, und darauf ist zu verweisen (Urteil S. 13 ff.). In dubio ist davon auszugehen, dass C\_\_\_\_\_ nichts von den Machenschaften der Beschuldigten 1 und 2 gewusst hat.

5.3.1.2 Der Beschuldigte 1 ist und war unbestritten Mitaktionär der D\_\_\_\_\_ AG und seit 2004 alleiniger Geschäftsführer der Pizzeria. Er ist nach eigenen Aussagen zuständig für den ganzen operativen Betrieb, auch für die Kasse (Prot. HV, act. 1861; VP S. 3). Er dürfte als faktisches Organ der D\_\_\_\_\_ AG i.S. von Art. 55 ZGB gelten, wie es die Staatsanwaltschaft in ihrer Berufungsbegründung ausführt. Der Einwand der Verteidigung, die Staatsanwaltschaft vermische hier die Stellung innerhalb der Pizzeria E\_\_\_\_\_ mit derjenigen in der D\_\_\_\_\_ AG, überzeugt nicht. Zwar lässt sich grundsätzlich nicht aus der blossen Verantwortung für den Betrieb des Restaurants auf die (faktische) Organstellung in der D\_\_\_\_\_ AG schliessen. Indessen war der Beschuldigte 1 nebst C\_\_\_\_\_ offenbar einziger Aktionär der D\_\_\_\_\_ AG (act. 884, 894). Laut Aussagen C\_\_\_\_\_ 's war zwischen den beiden auch vereinbart, dass der Beschuldigte 1 seinen Anteil (d.h. den Rest) im Laufe der Jahre käuflich erwerben könne (act. 884). Ebenso hat der Beschuldigte 1 selber erklärt, dass er seit 2003 seine Teilhaberschaft an der Betreibergesellschaft D\_\_\_\_\_ AG stetig ausbaue (act. 146). Ferner war beabsichtigt, dass seine Aktien im Falle seines Todes vollumfänglich an C\_\_\_\_\_ oder dessen Ehefrau zurück gehen sollten (Testament, act. 164/5). Im kantonalen Register findet sich unter der D\_\_\_\_\_ AG einzig die Beziehung als Betriebsinhaberin des E\_\_\_\_\_. Es ist aber ■ wie nachstehend zu zeigen sein wird ■ unerheblich, ob dem Beschuldigten 1 faktische Organstellung in der D\_\_\_\_\_ AG zukommt oder nicht. Seine strafrechtliche Verantwortlichkeit ergibt sich nämlich aus anderen Gesichtspunkten.

5.3.1.3 Der Beschuldigte 2 ist und war zur Tatzeit Patentinhaber (act. 539; VP S. 2 ff.) sowie Küchenchef und stellvertretender Geschäftsführer der Pizzeria E\_\_\_\_\_. Er ist nach seinen eigenen Angaben bei Abwesenheit des Beschuldigten 1 verantwortlich für den Kassenabschluss, und er ist dessen Stellvertreter, wenn dieser nicht da ist (Prot. HV act. 1861; act. 1449; VP S. 2 ff.). Er hat bei seiner ersten Einvernahme ausgesagt, "im E\_\_\_\_\_ fungiere ich offiziell als Geschäftsführer, wobei [der Beschuldigte 1] klarerweise der Geschäftsführer ist. Tatsächlich bin ich aber nur Küchenchef, bestelle Ware, kaufe in [...]"

(act. 894, 1449). Der Beschuldigte 2 hatte früher ebenfalls Aktien der D\_\_\_\_\_ AG besessen, diese aber offenbar bereits vor der Tat wieder an C\_\_\_\_\_ zurück verkauft, weil er das Geld für eine Eigentumswohnung gebraucht hat (act. 893/4). Auch er könnte aufgrund seiner Position in der Pizzeria ■ und aufgrund der Bedeutung, welche der Gastrobetrieb für die D\_\_\_\_\_ AG hat ■ wohl als faktisches Organ der D\_\_\_\_\_ AG betrachtet werden, wie es die Staatsanwaltschaft geltend macht. Aber auch bei ihm ist dies nicht der ausschlaggebende Punkt.

### 5.3.2

5.3.2.1 Wie vorstehend ausgeführt (Ziff. 4), kommt nicht nur das Steuersubjekt selbst als Täter eines Steuerbetrugs in Frage, sondern im Rahmen der allgemeinen Beteiligungsformen auch Dritte. Für eine juristische Person handeln primär deren Organe ■ vorliegend also C\_\_\_\_\_. Sodann kann der juristischen Person auch das Handeln ihrer faktischen Organe zugerechnet werden (Art. 55 ZGB) ■ vorliegend also wohl der Beschuldigten 1 und 2. Ginge man hiervon aus, so würden diese, wie die Staatsanwaltschaft insoweit zutreffend ausführt, mit ihren Handlungen selber zu (direkten) Haupttätern eines durch die D\_\_\_\_\_ AG begangenen Steuerbetrugs; dies allerdings nur dann, wenn ihnen der Gebrauch der verfälschten oder unwahren Urkunden im Sinne von Art. 186 DBG bzw. § 223 StG angelastet werden könnte. Die Staatsanwaltschaft hält nun dafür, das "Gebrauchen" entsprechend dem Steuerbetrugstatbestand wolle "nicht das 'Zugänglichmachen' der Urkunde zum Ausdruck bringen", sondern sei "im Kontext zur gegenüber der Steuerbehörde (mittels Urkundenbeweis) abgegebenen Erklärung zu verstehen", weshalb es von den Beschuldigten 1 und 2 je in eigener Person erfolgt sei.

5.3.2.2 Damit jedoch wird die tatbestandsmässige Handlung zu sehr ausgeweitet ■ was die Verteidigung denn auch zu Recht beanstandet. Wie zuvor ausgeführt (Ziff. 4), bedeutet das "Gebrauchen" (zum Zwecke der Steuerhinterziehung und zur Täuschung), dass die Urkunden mit Blick auf die Veranlagung von Steuern im Verkehr mit den Steuerbehörden benützt werden müssen. "Gebrauch" von Urkunden ist also erst dann gegeben, wenn diese den Steuerbehörden eingereicht werden. Vorliegend haben indessen nicht die Beschuldigten 1 und 2 der Steuerverwaltung die Urkunden eingereicht, sondern C\_\_\_\_\_. Dass das blosse Erstellen einer unrichtigen Erklärung, die später der Steuerbehörde eingereicht wird, die Tathandlung des Gebrauchs noch nicht erfüllt, hat denn auch das Bundesgericht festgehalten, welches in einem solchen Fall auf blosse Gehilfenschaft zu Steuerbetrug erkennt (BGer 6B\_711/2012 vom 17. Mai 2013 E. 7.5.). Gehilfenschaft käme allenfalls auch vorliegend in Betracht, sofern sie in der Anklage geschildert wäre. Jedenfalls können die Beschuldigten 1 und 2 strafrechtlich nur zur Verantwortung gezogen werden, wenn ihnen das Verhalten C\_\_\_\_\_ zugerechnet werden kann.

5.3.3 Es liesse sich fragen, ob den Berufungsbeklagten das Einreichen der Unterlagen der Steuerverwaltung, also deren "Gebrauch" durch C\_\_\_\_\_, dann angerechnet werden könnte, wenn sie als faktische Organe der D\_\_\_\_\_ AG zu betrachten wären. Eine solche Betrachtungsweise liefe aber auf eine automatische Zurechnung von Handlungen eines Organs auf die weiteren (faktischen) Organe hinaus, was jedenfalls im Bereich strafrechtlicher Verantwortlichkeit nicht haltbar erscheint (vgl. auch Art. 102 StGB). Indessen gehen die strafrechtlichen Beteiligungsformen über die blosse Zurechnung von Handlungen an die Organe hinaus, indem sie Anknüpfungspunkte vorsehen, die unabhängig von einer allfälligen Organstellung sind. Aufgrund der allgemeinen Beteiligungsformen des Strafrechts kann auch das Handeln einer Person zur strafsteuerrechtlichen

Verantwortlichkeit führen, welche tatsächlich ausserhalb des Steuersubjekts steht.

5.3.4 Vorliegend ist die Staatsanwaltschaft ursprünglich offenbar von Mittäterschaft ausgegangen, wenngleich sie dies nicht explizit in der Anklage festhält. Sie formuliert dies in der Weise, dass das "Trio beschloss, [ ] den Trainingsschlüssel planmässig zur Umsatzmanipulation einzusetzen" (Urteil S. 5). In diesem Sinne wäre Mittäterschaft wohl gegeben, wenn C\_\_\_\_\_ vorsätzliches Handeln nachzuweisen wäre. Sein Tatbeitrag das Einreichen der unkorrekten Unterlagen bei den Steuerbehörden wäre dann den beiden Beschuldigten, welche die Unkorrektheit hauptsächlich verursacht haben, angerechnet worden. Tatsächlich ist jedoch nun davon auszugehen, dass C\_\_\_\_\_ von den Manipulationen der Beschuldigten nichts gewusst hat und daher als Mittäter nicht in Betracht kommt.

Im Verhältnis der beiden Beschuldigten zueinander ist allerdings weiterhin von Mittäterschaft auszugehen. Sie haben sich den jeweiligen Tatbeitrag des anderen anrechnen zu lassen, denn beide haben aufgrund eines gemeinsamen Tatentschlusses und in arbeitsteiligem Zusammenwirken dafür gesorgt, dass nicht alle Konsumationen Eingang in "Day-Report" Datei und damit in die Buchhaltung und den Jahresabschluss gefunden haben. Dieses mittäterschaftliche Zusammenwirken ist in der Anklageschrift nachvollziehbar geschildert; darauf ist zu verweisen (Urteil S. 5).

Nachdem C\_\_\_\_\_ mangels Vorsatzes als Mittäter entfällt, kann den Beschuldigten 1 und 2 sein Tatbeitrag, nämlich der "Gebrauch" der verfälschten Dokumente im Sinne des Steuerbetrugstatbestandes, nicht mehr qua Mittäterschaft angerechnet werden. Ohne diesen Tatbeitrag ist der Tatbestand des Steuerbetrugs jedoch nicht erfüllt, weil es an der Tathandlung fehlt. Die Vorinstanz hat daher insoweit zutreffend erwogen, dass eine mittäterschaftliche Begehung des Steuerbetrugs vorliegend nicht gegeben ist.

5.3.5 Damit ist die Beteiligungsform der mittelbaren Täterschaft zu prüfen. Die Vorinstanz erwägt, dass ein solcher Fall vorliegt, indem die Beschuldigten 1 und 2 als mittelbare Täter und der vorsatzlose C\_\_\_\_\_ als Tatmittler gehandelt haben. Die Verteidigung dagegen bestreitet das Vorliegen mittelbarer Täterschaft. Eine solche setze voraus, dass das, was das "Tatwerkzeug" verwirkliche, eigentliches Handlungsziel des Täters sein müsse, was vorliegend nicht zutreffe.

Dem kann nicht gefolgt werden. Zwar wird im typischen Fall davon auszugehen sein, dass der mittelbare Täter das Tatwerkzeug "missbraucht" oder "benützt", was auf ein bewusstes und gezieltes Einsetzen des "Tatwerkzeugs" hinweist. Das hat aber zunächst mit dem Vorsatz des mittelbaren Täters nichts zu tun. Auch wer ein Tatwerkzeug einsetzt, um damit ein bestimmtes Ziel zu erreichen, wobei möglicherweise auch ein strafrechtlich geschütztes Rechtsgut verletzt wird, handelt sofern er die Rechtsgutverletzung in Kauf nimmt als vorsätzlicher Täter.

Freilich hätten die Beschuldigten 1 und 2 auf den ersten Blick des Handelns von C\_\_\_\_\_ gar nicht bedurft, um ihre Absichten zu verwirklichen. Ihr primäres Ziel war weder der Steuerbetrug noch das Einreichen der manipulierten Unterlagen bei der Steuerverwaltung. Dem steht jedoch gegenüber, dass es mit dem Tatplan der Beschuldigten 1 und 2 untrennbar verknüpft war, dass ihre Manipulationen an keiner Stelle ans Licht kommen durften weder bei C\_\_\_\_\_, noch bei der Treuhandfirma, noch bei der Steuerverwaltung. Denn diesfalls würden sie wie der vorliegende Fall zeigt strafrechtlich und finanziell belangt. Dass die gefälschten Unterlagen von niemandem als solche erkannt werden sollten, gehörte also im Interesse der längerfristigen Vertuschung und Beutesicherung zum

gesamten Tatplan der Beschuldigten, hätten sie doch sonst auch einfach Geld aus der Kasse entnehmen können. In diesem Sinne haben sie den Steuerbetrug, wie vorstehend dargestellt, in Kauf genommen, einschliesslich der Täuschung der Steuerbehörden, und ist ihnen Eventualvorsatz und eine eventuale Täuschungsabsicht vorzuwerfen. Die mittelbare Täterschaft ist eine Sonderform der (gewöhnlichen) Täterschaft und stellt keine besonderen Anforderungen an den Vorsatz des Täters. Auch in der vorliegenden Konstellation mit eventualvorsätzlich handelnden Tätern ist demnach mittelbare Täterschaft gegeben. Beide Beschuldigten erfüllen somit den Tatbestand des Steuerbetrugs auch in subjektiver Hinsicht.

## **E. 6**

Die Vorinstanz hat die Beschuldigten 1 und 2 freigesprochen, weil sie im Falle ihrer Verurteilung den Anklagegrundsatz verletzt sieht. Auf denselben Standpunkt stellt sich die Verteidigung, die Staatsanwaltschaft dagegen nicht.

6.1 Die Anklageschrift geht explizit davon aus, dass die Beschuldigten 1 und 2 sowie C\_\_\_\_\_ den Entschluss zur Umsatzmanipulation gemeinsam gefasst haben. Dies lässt sich nun nur noch für die Beschuldigten 1 und 2, jedoch nicht mehr bezüglich C\_\_\_\_\_ halten. Es stellt sich die Frage, ob dies in Bezug auf die Tathandlungen der jeweiligen Protagonisten und deren Zurechenbarkeit an die Beschuldigten 1 und 2 überhaupt eine Rolle spielt. Allenfalls stellt sich weiter die Frage, ob sich eine allfällige Ungenauigkeit in der Anklage auf die Verteidigungsrechte der Beschuldigten 1 und 2 tatsächlich ausgewirkt hat.

6.2 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, in Art. 9 StPO verankerten Anklagegrundsatz bestimmt die Anklageschrift den Gegenstand des Gerichtsverfahrens. Gegenstand des Verfahrens können nur Sachverhalte sein, die dem Angeklagten in der Anklageschrift vorgeworfen werden. Entsprechend ist das Gericht an den in der Anklage wiedergegebenen Sachverhalt gebunden, nicht aber an dessen rechtliche Würdigung durch die Anklagebehörde (Umgrenzungsfunktion; Immutabilitätsprinzip; Art. 350 Abs. 1 StPO; BGer 6B\_20/2011 vom 23. Mai 2011; 6B\_390/2009 vom 14. Januar 2010 E. 1.8; BGE 126 I 19 E. 2a). Die Anklage hat die der beschuldigten Person zur Last gelegten Delikte in ihrem Sachverhalt so präzise zu umschreiben, dass die Vorwürfe in objektiver und subjektiver Hinsicht genügend konkretisiert sind. Entscheidend ist, dass der Angeklagte genau weiss, was ihm konkret vorgeworfen wird (BGE 126 I 19 E. 2a; 120 IV 348 E. 2c). Das Anklageprinzip bezweckt damit zugleich den Schutz der Verteidigungsrechte der angeschuldigten Person und garantiert den Anspruch auf rechtliches Gehör (Informationsfunktion; BGE 133 IV 235 E. 6.2 f.). Konkretisiert wird der Anklagegrundsatz zur Hauptsache durch die formellen Anforderungen, welche das Verfahrensrecht an die Anklageschrift stellt und welche in Art. 325 Abs. 1 StPO umschrieben werden. Gemäss dieser Bestimmung sind neben den am Verfahren Beteiligten möglichst kurz, aber genau, die dem Beschuldigten vorgeworfenen Taten anzugeben, mit Beschreibung von Ort, Datum, Zeit, Art und Folgen der Tatausführung (lit. f); ferner die nach Auffassung der Staatsanwaltschaft erfüllten Straftatbestände unter Angabe der anwendbaren Bestimmungen (lit. g). Es geht insbesondere darum, dass die Umstände aufgeführt sind, welche zum gesetzlichen Tatbestand gehören (BGer 6B\_20/2011 vom 23. Mai 2011 E. 3.3; BGE 126 I 19 E. 2a). Kleinere Ungenauigkeiten in den Orts- und Zeitangaben führen indessen nicht zur Unbeachtlichkeit der Anklage. Allgemein gilt: je gravierender die Vorwürfe, desto höhere Anforderungen sind an das Akkusationsprinzip zu stellen (zum Ganzen: BGer

6B\_167/2014 vom 5. Januar 2015 E. 1.3; 6B\_907/2013 vom 3. Oktober 2014 E. 1.5.; 6B\_510/2012 vom 12. Februar 2013 E. 2.3; BGE 133 IV 235 E. 6.2 f. m.H.).

Die subjektive Seite braucht in der Anklage im Allgemeinen nicht explizit beschrieben zu werden, sofern sich die Anforderungen aus dem angeklagten Straftatbestand eindeutig ergeben. So genügt es nach gefestigter Rechtsprechung, "wenn vorweg oder im Anschluss an die Darstellung des Einzelfalles auf den gesetzlichen Straftatbestand hingewiesen wird, sofern der betreffende Tatbestand nur als Vorsatzdelikt erfüllbar ist" (BGer 6B\_899/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2.6; BGer 6B\_448/2011 vom 7. Juli 2011 E. 4.4.1; noch im alten Recht: BGE 120 IV 348 E. 2c; 103 Ia 6 E. 1d). Massgeblich ist dabei stets, dass für den Angeklagten auch in subjektiver Hinsicht diejenigen Elemente ersichtlich sind, welche sich auf seine Verteidigungsstrategie auswirken können. So muss beispielsweise "immer völlig klar sein, ob dem Angeklagten Fahrlässigkeit oder vorsätzliche Begehung vorgeworfen wird, denn die beiden Varianten verlangen durchaus ein unterschiedliches Vorgehen der Verteidigung" (BGE 120 IV 348 E. 2c; 103 Ia 6 E. 1d).

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass der Anklagegrundsatz keinen Selbstzweck verfolgt, sondern die Funktionen der Umgrenzung und Information gewährleisten soll. Selbst eine Verurteilung trotz eines formellen oder materiellen Mangels der Anklageschrift verletzt daher den Anklagegrundsatz nicht in jedem Fall, sondern eben nur dann, wenn sich dieser Mangel auch tatsächlich auf die Verteidigungsstrategie ausgewirkt hat. So hat das Bundesgericht in Fällen von Nötigung entschieden, bei welchen die subjektiven Vorgänge in der Anklage nicht beschrieben waren: "Gemäss der Rechtsprechung steht einem Schuldspruch unter dem Gesichtswinkel des Anklagegrundsatzes aber nicht entgegen, dass die Anklageschrift nichts zum Bewusstsein des Angeklagten über die Rechts- oder Sittenwidrigkeit der genannten Verknüpfung von Mittel und Zweck erwähnt. Das Bundesgericht hat erwogen, eine Verurteilung aus diesem Grund auszuschliessen, liefe auf einen überspitzten Formalismus hinaus [ ]." Massgeblich sei, dass der Beschwerdeführer wusste, welche Lebensvorgänge Gegenstand der Anklage waren, und dass ihm eine wirksame Verteidigung möglich gewesen sei (BGer 6B\_983/2010 vom 19. April 2011 E. 2.5 mit zahlreichen Hinweisen; BGer 6B\_197/2013 vom 20. Juni 2013 E. 2.3; 6B\_250/2012 vom 1. November 2012 E. 1.3).

6.3 Die vorliegende Anklageschrift schildert einerseits den objektiven Lebenssachverhalt, andererseits auch das Delikt, das den Beschuldigten 1 und 2 vorgeworfen wird. Sie beschreibt dabei klar die Teilhandlungen des Steuerbetrugs, nämlich das Manipulieren des Buchungsvorgangs durch den Einsatz des Trainingsschlüssels mit der Wirkung, dass die Erträge unvollständig in die Buchhaltung eingeflossen sind und in der Folge die steuerrelevante Erfolgsrechnung falsch ausgefallen ist. Weiter beschreibt die Anklageschrift zutreffend, dass die beiden Beschuldigten mitäterschaftlich gehandelt haben.

6.4 Auch die subjektiven Komponenten sind in der Anklageschrift zureichend geschildert, indem ausgeführt wird, die Beschuldigten 1 und 2 "erkannten ohne weiteres die Buchhaltungs- und Steuerrechtswidrigkeit ihres Handelns und nahmen die sich daraus für die D\_\_\_ AG ergebende Unterbesteuerung mindestens in Kauf" (Urteil S. 5/6). Die einzige Abweichung der Anklageschrift vom Sachverhalt, von welchem nun tatsächlich auszugehen ist, besteht in der Form der Tatbeteiligung von C\_\_\_, und auch hier einzig hinsichtlich der subjektiven Seite. Dies erweist sich indessen als unerheblich:

Dass die Beschuldigten 1 und 2 den subjektiven Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllen, ist unabhängig davon zu bejahen, ob C\_\_\_\_\_ vorsätzlich ■ und damit mittäterschaftlich ■ oder vorsatzlos ■ und damit als Tatmittler ■ gehandelt hat. In Bezug auf die konkrete Form der Täterschaft (Mittäterschaft oder mittelbare Täterschaft) müssen blosses "Eventualwissen" und entsprechender Wille genügen, sofern nur die jeweiligen Tatbeiträge gegeben sind: Wer zu einer Rechtsgutverletzung beiträgt und dabei weiss oder annimmt sowie will oder zumindest in Kauf nimmt, dass ein anderer Beteiligter ebenfalls einen bestimmten Tatbeitrag leisten (und damit den Tatbestand erfüllen) wird, der wird selbst zum Täter ■ sei es als Mittäter, sei es als durch einen Tatmittler handelnder mittelbarer Täter. Ob ein Beschuldiger als Mittäter oder als mittelbarer Täter zu qualifizieren ist, entscheidet sich in dieser Konstellation einzig nach dem Wissen und Willen des unmittelbar tathandelnden "Vordertäters", nicht jedoch des Beschuldigten. Soweit also der Beschuldigte durch seine Tathandlung selbst die Tatherrschaft inne hat, und zwar unabhängig davon, ob der "Vordertäter" vorsätzlich als Mittäter oder nichtvorsätzlich als Tatmittler handelt, ist ein Irrtum über die Beteiligungsform des "Vordertäters" unerheblich. Dies gilt umso mehr, wenn es dem Beschuldigten letztlich egal ist, ob der "Vordertäter" seinen Tatbeitrag wissentlich ■ als Mittäter ■ oder unwissentlich ■ als Tatmittler ■ leistet (vgl. in diesem Sinne BGE 135 IV 12 E. 2.3.1). Massgeblich ist dabei, wie bereits ausgeführt, dass der Beschuldigte selbst (auch) Tathandlungen ausführt, aufgrund derer er als Täter in Betracht kommt, und dass er den erforderlichen (Eventual)vorsatz und eine allenfalls erforderliche (Eventual)absicht hat. Andernfalls wäre hier die Unterscheidung zwischen Anstiftung (als blosser Teilnahme) und mittelbarer Täterschaft zu treffen, und die Voraussetzung des "Bestimmens" oder "Benutzens" wäre zu prüfen.

Aus diesen Überlegungen ergibt sich, dass auch von der Anklageschrift nicht mehr verlangt werden kann als die Schilderung der tatsächlichen Umstände, die dann den rechtlichen Schluss zulassen, der Beschuldigte sei Täter (mittelbarer Täter oder Mittäter) oder aber Teilnehmer (Anstifter, Gehilfe). Bei einer vorgehaltenen mittelbaren Täterschaft genügt es, wenn aus der Anklageschrift hervorgeht, dass der Beschuldigte die Tat durch eine weitere Person begangen hat, die in objektiver Hinsicht den Tatbestand unmittelbar erfüllt (BSK StPO-Heimgartner/Niggli, Art. 325 StPO N 22). Dies ist vorliegend der Fall.

6.5 Selbst wenn vorliegend eine Ungenauigkeit der Anklageschrift in einem nicht grundsätzlich irrelevanten Punkt anzunehmen wäre, würde dies nach dem zuvor Ausgeführten eine Verurteilung nicht ausschliessen. Entscheidend ist nämlich, dass die allfällige Ungenauigkeit im vorliegenden Fall die Verteidigungsmöglichkeiten der Beschuldigten 1 und 2 nicht berührt und sich auch tatsächlich nicht auf die Verteidigungsstrategie ausgewirkt hat. Angesichts ihrer eigenen Tatbeiträge konnten sie sich gegen eine Verurteilung wegen "täterschaftlicher" Beteiligung am Steuerbetrug auf der subjektiven Seite nur mit dem Argument zur Wehr setzen, sie hätten ein Einreichen der verfälschten Unterlagen bei den Steuerbehörden nicht in Kauf genommen oder jedenfalls keine hinreichende Täuschungs- und Hinterziehungsabsicht gehabt. Dass beides nicht verfangt, wurde vorstehend ausgeführt. Was die Inkaufnahme des Einreichens betrifft, wäre ein solcher Einwand offensichtlich abwegig und wurde denn auch nicht ernsthaft vorgebracht. Was die Hinterziehungsabsicht betrifft (die, wie erwähnt, im Sinne einer "Begleitabsicht" zu bejahen ist), gestaltet sich ein Einwand sodann ganz unabhängig davon, durch wen die Unterlagen eingereicht wurden und ob dies im Wissen um deren Unrichtigkeit geschah. Auch aus diesem Grund kann vom Verunmöglichen einer

wirksamen Verteidigung keine Rede sein und hat die Anklageschrift vorliegend ihre Informationsfunktion trotz einer allfälligen Ungenauigkeit erfüllt.

6.6 Aus dem Ganzen ergibt sich, dass der Anklagegrundsatz nicht verletzt ist. Damit erübrigt sich die Frage, was vorliegend die Folge einer Verletzung des Anklagegrundsatzes wäre.

Somit sind die Beschuldigten 1 und 2 des Steuerbetrugs gemäss Art. 186 Abs. 1 DBG und § 223 StG schuldig zu sprechen.

## **E. 7**

7.1 Gemäss Art. 47 StGB misst der Richter die Strafe innerhalb des anzuwendenden Strafrahmens nach dem Verschulden des Täters zu und berücksichtigt dabei sein Vorleben, seine persönlichen Verhältnisse sowie die Wirkung der Strafe auf sein Leben (Abs. 1). Das Verschulden wird nach der Schwere der Verletzung oder Gefährdung des betroffenen Rechtsgutes, nach der Verwerflichkeit des Handelns, den Beweggründen und Zielen des Täters sowie nach seinen Möglichkeiten, die Gefährdung oder Verletzung zu vermeiden, bemessen (Abs. 2). An die Strafzumessung werden drei allgemeine Anforderungen gestellt: Sie muss zu einer verhältnismässigen Strafe führen (Billigkeit), ein Höchstmass an Gleichheit gewährleisten (Rechtssicherheit) und transparent, überzeugend begründet und dadurch überprüfbar sein (Legitimation durch Verfahren; BSK StGB I ■ Wiprächtiger Art. 47 N 9).

7.2 Wie vorstehend erwähnt, ist die Deliktssumme bei der Strafzumessung zu berücksichtigen. Infolge der mittäterschaftlichen Tatbegehung kann sie für die beiden Beschuldigten gemeinsam ermittelt werden.

7.2.1 Die Anklage geht von einer Deliktssumme von CHF 320'584.60 pro 2008 und CHF 307'625.10 pro 2009 aus. Diese Zahlen stützen sich auf die Auswertung der "practices" Datei, in welcher die mit dem Trainingsschlüssel erfassten Umsätze festgehalten sind (act. 1323 ff.), welche für 2008 einen Betrag von CHF 356'205.10 und für 2009 von CHF 341'805.70 ergibt. Davon hat die Staatsanwaltschaft aus Kulanz 10 % abgezogen für Einsätze des Trainingsschlüssels, die tatsächlich der Schulung gedient hatten.

7.2.2 Dem ist die Vorinstanz nicht gefolgt. Sie ist der Auffassung, die Höhe des Abzugs von sämtlichen in der "practices" Datei erfassten Konsumationen sei eine reine Schätzung, worauf nicht abgestellt werden könne. Sie sieht einen Deliktsbetrag von lediglich CHF 6'222.70 für den Beschuldigten 1 als erwiesen an. Diese Zahl stützt sich auf Konsumationen, die mit dem Trainingsschlüssel im Kassensystem erfasst, jedoch von den Kunden nicht sofort beglichen, sondern ihnen in Rechnung gestellt worden waren (Urteil S. 12; act. 1062). Für den Beschuldigten 2 sieht die Vorinstanz einen Deliktsbetrag CHF 8'030.80 als erwiesen an. Dabei handelt es sich um Konsumationen, welche während der Ferienabwesenheit des Beschuldigten 1 mit dem Trainingsschlüssel verbucht worden waren (Urteil S. 15; SB 7 Training /106 f.).

7.2.3 Die Staatsanwaltschaft hält mit der Berufung zunächst an ihrer ursprünglichen Berechnung fest. Anhand der erhobenen Mitarbeiterfluktuation ergebe sich ein Schulungsbedarf im Umfang von 10 %, welche von den unterschlagenen Einkünften in Abzug zu bringen seien. Die vom Strafgericht angenommenen Deliktsbeträge seien nur schon im Hinblick auf den Geldbedarf der beiden Beschuldigten unrealistisch. Weiter ergänzt die Staatsanwaltschaft ihre ursprüngliche durch eine alternative Berechnung. Sie

geht von der Feststellung des Strafgerichts in E. 1.3 (Urteil S. 11) aus, wonach die Verwendung des Trainingsschlüssels an den umsatzstarken Tagen Donnerstag bis Samstag und während der Fasnacht sowie den Messen erst recht ungewöhnlich sei, bleibe doch bei Hochbetrieb keine Zeit für jedwede Übung. Nähme man diese Hochbetriebstage als Grundlage, dann würden immer noch Deliktsbeträge von CHF 244'288.40 für 2008 und CHF 245'277.40 für 2009 resultieren. Als weiteren alternativen Deliktsbetrag gibt die Staatsanwaltschaft für jeden Beschuldigten rund CHF 110'000.■ pro Jahr an, welchen sie auf deren Lebensbedarf stützt. Dies stehe in Übereinstimmung mit der Entwicklung der Brutto-Gewinnmargen der Pizzeria für die Geschäftsjahre 2008 ■ 2012.

7.2.4 Die Höhe der Deliktssumme kann nicht exakt ermittelt werden. Der Staatsanwaltschaft ist aber grundsätzlich darin zu folgen, dass die Minimalbemessung des Strafgerichts nicht überzeugt. Tatsächlich hat die Staatsanwaltschaft sorgfältig die Eckdaten ermittelt, die zu einer möglichst präzisen Bezifferung der nicht korrekt verbuchten Einnahmen führen. Der Umfang der mit dem Trainingsschlüssel verbuchten Konsumationen ist dokumentiert (act. 1182 ff., 1146 f., 1163, 1166; 1322 ff.). Es kann also nur darum gehen, hiervon diejenigen Buchungen in Abzug zu bringen, die tatsächlich zu Übungszwecken erfolgt sind. Die Staatsanwaltschaft zeigt auf, in welchem Umfang es zu einem berechtigten Einsatz des Trainingsschlüssels kommen konnte, und zwar selbst wenn man von den Behauptungen der Beschuldigten ausgeht und diverse solche Anwendungsbereiche annimmt: Nebst den Übungseinsätzen für neu eintretende Mitarbeitende sind das Ausprobieren wechselnder Monatskarten zu nennen (act. 1439, 1470), wobei die Menükarte lediglich 7 Mal pro Jahr geändert wurde (act. 1453). Dazu kommt der versehentliche Einsatz des Trainingsschlüssels, wenn ein Kellner seinen Schlüssel vergessen hatte (act. 1439), oder auch dann, wenn eine Probeeinstellung keine Fortsetzung fand ■ wobei allerdings auch zu diesen beiden Situationen zu bemerken ist, dass die Konsumationen nicht in der "practices" Datei verbucht werden durften. Wie schon die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat, vermögen solche Einsätze jedoch den überproportionalen Umfang der in der "practices" Datei verbuchten Konsumationen auch nicht einmal annähernd zu erklären. Die von der Staatsanwaltschaft vorgenommene Kürzung der unrechtmässigen Nichtbuchungen um ca. 10 % erscheint insgesamt etwa realistisch. Dass es sich dabei um einen ungefähren Wert handelt, kann hingenommen werden, ist die Deliktssumme doch bloss im Rahmen der Strafzumessung beachtlich, weshalb eine solche Schätzung genügt. Die etwas zurückhaltendere Alternativberechnung der Staatsanwaltschaft, die von der Erwägung des Strafgerichts ausgeht, es hätte jedenfalls an den umsatzstarken Tagen keine Zeit für den Einsatz des Trainingsschlüssels gegeben, braucht daher nicht mehr näher geprüft zu werden, ebensowenig die weitere alternative Berechnungsmethode der Staatsanwaltschaft, die vom Geldbedarf der Beschuldigten 1 und 2 ausgeht. Immerhin rundet die Geldflussberechnung der Staatsanwaltschaft das Bild ab, belegt sie doch, dass der Geldbedarf der beiden Beschuldigten durch ihre regulären Einkünfte nicht zu decken gewesen wäre (act. 571 ff.; 1604). Zusammenfassend ist davon auszugehen, dass der unterschlagene Betrag auf je CHF 250'000.■ bis 300'000.■ pro 2008 und 2009 zu beziffern ist. Beizufügen ist, dass der daraus resultierende, effektive Verlust an Steuereinnahmen von diversen Steuerfaktoren abhängig ist, die den Berufungsbeklagten nicht im Einzelnen bekannt waren. Auch daraus erhellt, dass sich eine genaue Deliktssumme im Sinne des Schadens seitens der Steuerbehörden nicht genau bestimmen lässt.

### **E. 7.3**

7.3.1 Die Staatsanwaltschaft beantragt für den Beschuldigten 1 Freiheitsstrafe von einem Jahr, davon 6 Monate mit bedingtem Strafvollzug bei einer Probezeit von 3 Jahren. Eventualiter beantragt sie Freiheitsstrafe von 10 Monaten mit bedingtem Vollzug unter Auferlegung einer Probezeit von 3 Jahren sowie einer Verbindungsbusse von CHF 5'000.■.

Der Strafraum für Steuerbetrug liegt bei Freiheitsstrafe bis zu 3 Jahren oder Geldstrafe, oder Busse bis CHF 30'000.■ (Art. 186 Abs. 1 DBG, § 223 Abs. 1 StG, beide i. Verb. m. Art. 333 lit. b StGB).

7.3.2 Der Betrag von ca. CHF 500'000.■ bis 600'000.■, der innert zweier Jahre unterschlagen wurde, erscheint beträchtlich. Das System, welche die Beschuldigten angewendet haben, nämlich die Verbuchung der Umsätze mit dem Trainingsschlüssel, ist raffiniert ausgestaltet und kam nur durch Zufall ans Licht. Der Beschuldigte 1, der als Geschäftsführer der Pizzeria das System initiierte und täglich die ■ unvollständigen ■ Kassenabschlüsse machte, erscheint als Haupttäter. Die Motivation zu diesem Vorgehen bestand in erster Linie darin, sich einen unrechtmässigen Vermögensvorteil zum Nachteil von C\_\_\_\_\_ zu verschaffen ■ wobei die Beschuldigten die unvollständige Deklaration zu Handen der Steuerverwaltung in Kauf nahmen. Es lag keine finanzielle Notlage vor, verfügte doch der Beschuldigte 1 gemäss seinen eigenen Angaben mit monatlich netto CHF 7'613.55 (inkl. Anteil am 13. Monatslohn; Stand: Februar 2012 [act. 148]) über ein ansehnliches (reguläres) Einkommen. Dieses betrug gemäss Lohnausweis pro 2009 monatlich netto gar CHF 12'830.25 (SB 4 Sep. Beil. St Syl /139).

Der Beschuldigte 1, [...] geboren, stammt aus dem Gebiet des heutigen Kosovo. Er wuchs dort mit vier weiteren Geschwistern bei seinen Eltern auf und begann nach der obligatorischen Schule das Studium der Nationalökonomie, welches er wegen dem Kriegsausbruch abbrechen musste. 1991 kam er in die Schweiz, heiratete zwei Mal und wurde zwei Mal geschieden. Aus der zweiten Ehe sind eine heute 5-jährige Tochter und ein heute 4-jähriger Sohn hervorgegangen. Aktuell lebt er mit einer weiteren Partnerin zusammen, die beiden Kinder aus zweiter Ehe leben bei ihm. Er ist Inhaber einer C-Bewilligung. In der Schweiz hat er zumeist in der Gastronomie gearbeitet. Seit 2003 ist er Geschäftsführer der Pizzeria.

Allgemeine Strafmilderungsgründe im Sinne von Art. 48 StGB sind nicht ersichtlich. Der Beschuldigte 1 ist weder geständig noch einsichtig. Negativ ins Gewicht fällt sodann die einschlägige Vorstrafe gemäss Urteil des Strafgerichts vom 17. Mai 2006, welches ihn des mehrfachen Betrugs, der Irreführung der Rechtspflege und der Widerhandlung gegen das Strassenverkehrsgesetz (grobe Verletzung der Verkehrsregeln) schuldig erklärt und zu 11 ½ Monaten Gefängnis (bedingt) sowie zu einer Busse von CHF 1'500.■ verurteilt hat.

Insgesamt muss das Verschulden des Beschuldigten 1 als recht schwer bezeichnet werden. Der Hauptantrag der Staatsanwaltschaft auf 1 Jahr Freiheitsstrafe, davon 6 Monate bedingt, erscheint in Würdigung aller Umstände in der Höhe grundsätzlich angemessen. Bei der Wahl der Sanktion erscheint es indessen angebracht, die familiären Verhältnisse zu berücksichtigen, insbesondere die beiden 4- und 5-jährigen Kinder, die beim Beschuldigten 1 und seiner derzeitigen Partnerin leben; ausserdem arbeitet er nach wie vor in fester Anstellung als Geschäftsführer der Pizzeria E\_\_\_\_\_. Es rechtfertigt sich daher, keine Freiheitsstrafe, sondern Geldstrafe auszusprechen, und zwar in der maximalen Höhe von 360 Tagessätzen.

7.3.3 Der Beschuldigte 1 hat innerhalb des fünfjährigen Zeitrahmens gemäss Art. 42 Abs. 2 StGB seit der genannten Verurteilung vom 17. Mai 2006 zu 11 ½ Monaten Gefängnis erneut einschlägig delinquent, weshalb für eine bedingte Strafe besonders günstige Umstände vorliegen müssen. Dasselbe gilt sinngemäss auch für die Gewährung des teilbedingten Vollzugs nach Art. 43 StGB. Bei der Prognosestellung sind die Tatumstände, das Vorleben, der Leumund sowie alle weiteren Tatsachen, die gültige Schlüsse auf den Charakter des Täters und die Aussichten seiner Bewährung zulassen, zu berücksichtigen und zwar bis zum Zeitpunkt der Entscheidung (BGer 6B\_1036/2009 vom 23. April 2010 E. 1.4 mit Verweis auf BGE 134 IV 140 E. 4.4 S. 143 m.H.). Eine teilbedingte Strafe gilt insbesondere dann als angezeigt, wenn eine günstige Prognose nur unter Berücksichtigung der Warnwirkung des unbedingt zu vollziehenden Teils gestellt werden kann. Der teilbedingte Vollzug orientiert sich an spezialpräventiven Gesichtspunkten und damit an der Einzelfallbeurteilung (BGE 134 IV 1 E. 5.5.2; vgl. auch BSK StGB-Schneider/Garré, Art. 43 N 14 m.w.H.).

Der Beschuldigte 1 wurde seit den hier zu beurteilenden Vorkommnissen in den Jahren 2008 und 2009 nicht mehr strafrechtlich verurteilt. Seither wurden ihm zwei Kinder geboren, und er lebt in stabilen familiären und beruflichen Verhältnissen. Trotz der einschlägigen Verurteilung im Jahr 2006 ist nun davon auszugehen, dass der Beschuldigte 1 als Familienvater dieses positive Setting wohl nicht mit weiteren Straftaten gefährden wird. Seither ist denn auch keine weitere strafrechtliche Verurteilung gegen ihn mehr ergangen und keine weitere Strafverfolgung eröffnet worden. In diesem Sinn kann im Hinblick auf eine teilbedingte Strafe von einer besonders günstigen Prognose ausgegangen werden, wenn auch eine gewisse Unsicherheit hierüber verbleibt. Andererseits scheint er aus seiner ersten Verurteilung zunächst keine Lehren gezogen haben, was zur vorliegenden zweiten Verurteilung geführt hat. Um die günstige Prognose abzusichern und dem Beschuldigten 1 im Sinne einer Warnung den Ernst der Lage vor Augen zu führen, sowie um dem recht schweren Verschulden genügend Rechnung zu tragen, erscheint es angezeigt, die Strafe teilbedingt zu verhängen. Angemessen erscheint ein bedingter und ein unbedingter Teil von je 180 Tagessätzen. Im Hinblick auf die verbleibenden Bedenken ist die Probezeit für den bedingten Teil auf drei Jahre festzulegen.

7.3.4 Der Beschuldigte 1 verdient monatlich netto CHF 8'600.■, es wird kein 13. Monatslohn ausbezahlt, Umsatzbeteiligung gibt es keine (VP S. 2). Seine Partnerin verdient monatlich CHF 2'700.■ und ist somit bei der Berechnung des Tagessatzes nicht zu berücksichtigen; dies im Unterschied zu den beiden Kindern. Unterhaltsleistungen bezahlt er nicht, und er verfügt auch über keine Immobilien. Unter diesen Voraussetzungen resultiert ein Tagessatz von CHF 140.■.

7.3.5 Von einer Verbindungsbusse ist abzusehen, zumal der Beschuldigte 1 zu einer Geldstrafe verurteilt wird und davon die Hälfte, also 180 Tagessätze zu CHF 140.■, unbedingt ausgefällt wird.

## **E. 7.4**

7.4.1 Die Staatsanwaltschaft beantragt für den Beschuldigten 2 eine Freiheitsstrafe von

## **E. 10**

Monaten mit bedingtem Vollzug, unter Auferlegung einer Probezeit von 3 Jahren, und eine Verbindungsbusse von CHF 5'000.■.

Auch für den Beschuldigten 2 ist vom Strafraum für Steuerbetrug von Freiheitsstrafe bis zu 3 Jahren oder Geldstrafe, oder Busse bis CHF 30'000.■ auszugehen (Art. 186 Abs. 1 DBG, § 223 Abs. 1 StG, beide i. Verb. m. Art. 333 lit. b StGB).

7.4.2 Wie dem Beschuldigten 1, so ist auch dem Beschuldigten 2 der beträchtliche Betrag von ca. CHF 500'000.■ bis 600'000.■ vorzuhalten, der innert zweier Jahre unterschlagen wurde, sowie das raffinierte Vorgehen. Organisatorisch übernahm der Beschuldigte 2 soweit ersichtlich nicht die Hauptrolle, zumal er in erster Linie nicht im Service der Pizzeria tätig war, sondern als Küchenchef. Er hat also den Trainingsschlüssel weniger häufig eingesetzt. Dennoch kommt ihm als stellvertretender Geschäftsführer mit Wirtepatent und als Bewilligungsnehmer eine gewichtige Funktion zu, und er war es, der bei Abwesenheit des Beschuldigten 1 jeweils den abendlichen Kassenabschluss machte. Die Motivation zu diesem Vorgehen bestand in erster Linie darin, sich einen unrechtmässigen Vermögensvorteil zum Nachteil von C\_\_\_\_\_ zu verschaffen ■ wobei die Beschuldigten die unvollständige Deklaration zu Handen der Steuerverwaltung in Kauf nahmen. Es lag auch beim Beschuldigten 2 keine finanzielle Notlage vor, verfügte er doch nach seinen eigenen Angaben mit monatlich netto CHF 5'630.■ (inkl. Anteil 13. Monatslohn; Stand Februar 2012 [act. 529]) zzgl. drei Kinderzulagen von total CHF 650.■, über ein recht gutes (reguläres) Einkommen, zumal auch seine Ehefrau monatlich noch CHF 2'580.■ verdient hat. Im Jahr 2009 waren es gemäss Lohnausweis monatlich netto CHF 4'997.10 für ihn selber und CHF 2'022.25 für seine Ehefrau (SB 8, SB Div Lek / 82 ff.).

Der Beschuldigte 2, [...] geboren, stammt ebenfalls aus dem Kosovo. Nach 8 Jahren Grundschule absolvierte er eine Lehre als Elektriker und schloss diese ab. Nach Kriegsausbruch kam er 1991 zu seinem Onkel in die Schweiz. Nach 10 Jahren mit der F-Bewilligung hat er die B-Bewilligung erhalten. Er arbeitete in diversen Gastronomiebetrieben, zumeist als Koch, und seit 2004 in der Pizzeria E\_\_\_\_\_. Er lebt mit seiner Frau und seinen 21-, 19- und 8-jährigen Kindern zusammen.

Allgemeine Strafmilderungsgründe im Sinne von Art. 48 StGB sind nicht ersichtlich. Auch der Beschuldigte 2 ist weder geständig noch einsichtig, sondern spielt seinen Tatbeitrag herunter, indem er mit der Kasse nichts zu tun gehabt haben will. Indessen hat er bei Abwesenheit des Beschuldigten 1 jeweils als stellvertretender Geschäftsführer den Kassenabschluss übernommen und damit das System nahtlos weitergeführt.

Der Beschuldigte 2 verzeichnet keine Vorstrafen. Indessen hat er während des vorliegend laufenden Verfahrens einschlägig delinquent und wurde mit Strafbefehl der Staatsanwaltschaft vom 20. August 2013 wegen Betrugs gemäss Art. 146 Abs. 1 StGB zu einer bedingten Geldstrafe von 40 Tagessätzen zu CHF 110.■ sowie zu einer Busse von CHF 900.■ verurteilt. Dem lag der Sachverhalt zugrunde, dass der Beschuldigte 2 im Rahmen eines Einbruchs in sein Fahrzeug, der tatsächlich stattgefunden hatte, wahrheitswidrig den Verlust seines Mobiltelefons der Polizei und der Versicherung gemeldet und damit die Versicherung zu einer ungerechtfertigten Versicherungsleistung in der Höhe des Wiederbeschaffungswertes veranlasst hatte ■ dies, obschon das Gerät auch noch defekt war. Dies ist eine unschöne Ergänzung zum Bild, das der Beschuldigte 2 im vorliegenden Verfahren abgibt.

7.4.3 Der vorliegend zu beurteilende Steuerbetrug wurde in den Jahren 2008/2009 begangen und somit vor dem Betrug im März 2013 gemäss genanntem Strafbefehl vom 20. August 2013. Der Steuerbetrug konnte von der Staatsanwaltschaft am 20. August 2013 noch nicht

berücksichtigt werden, weil in vorliegender Sache noch kein Urteil vorlag. Somit ist eine Zusatzstrafe im Sinne von Art. 49 Abs. 2 StGB auszusprechen und das Asperationsprinzip nun vor Appellationsgericht zum ersten Mal zu berücksichtigen (vgl. AGE SB.2013.40 vom 12. November 2014 E. 5.2.2). Voraussetzung für eine Zusatzstrafe und damit eine Gesamtstrafe ist, dass die konkret verhängten Sanktionen gleichartig sind: Die Bildung einer Gesamtstrafe ■ und mithin einer Zusatzstrafe ■ ist also nur möglich, wenn mehrere Geldstrafen, mehrfache gemeinnützige Arbeit, mehrere Freiheitsstrafen oder mehrere Bussen ausgesprochen werden (BGE 137 IV 57 E. 4.3.1 m.H.; 137 IV 249 E. 3.4.2 m.H.). Der Zweitrichter ist in Bezug auf die Straftat an den rechtskräftigen ersten Entscheid gebunden (BGE 137 IV 249 E.3.4.2). Bei der Wahl der Sanktionsart ist als wichtigstes Kriterium die Zweckmässigkeit einer bestimmten Sanktion zu berücksichtigen, ausserdem ihre Auswirkungen auf den Täter und sein soziales Umfeld sowie ihre präventive Effizienz (BGE 134 IV 82 E. 4.1 S. 85).

Vorliegend beantragt die Staatsanwaltschaft eine Freiheitsstrafe. Indessen ist, ebenso wie beim Beschuldigten 1, auch beim Beschuldigten 2 die familiäre und berufliche Situation zu berücksichtigen. Der Beschuldigte 2 lebt mit seiner Ehefrau und den drei Kindern zusammen und ist beruflich in gefestigter Stellung. Angebracht erscheint somit eine Geldstrafe als Zusatzstrafe zum Strafbefehl vom 20. August 2013.

7.4.4Für die Bemessung der Zusatzstrafe ist zunächst eine hypothetische Gesamtstrafe nach den Grundsätzen von Art. 49 Abs. 1 StGB festzusetzen. Die Einsatzstrafe ist die Strafe für die schwerste Tat. Diese ist nach dem Asperationsprinzip zu erhöhen (BGE 138 IV 120 E. 5.2, 132 IV 102 E. 8.1). Anschliessend ist von dieser hypothetischen Gesamtstrafe die im früheren Urteil ausgesprochene Strafe abzuziehen. Bei retrospektiver Konkurrenz hat der Richter mittels Zahlenangaben offen zu legen, wie sich die von ihm zugemessene Strafe quotenmässig zusammensetzt (BGE 132 IV 102 E. 8.3, zum Ganzen: BGer 6B\_446/2013 vom 17. Dezember 2013 E. 1.3.1).

Das Verschulden des Beschuldigten 2 wiegt etwas weniger schwer als jenes des Beschuldigten 1. Daher ist die Einsatzstrafe für den Steuerbetrug auf 300 Tagessätze festzusetzen. Für den Betrug aus dem Jahr 2013 ist die Einsatzstrafe nach dem Asperationsprinzip auf 330 Tagessätze als hypothetische Gesamtstrafe zu erhöhen. Davon sind die 2013 verhängten 40 Tagessätze Geldstrafe abzuziehen, und es ist auch die vorliegend noch auszufällende Verbindungsbusse von CHF 5'000.■ zu berücksichtigen (hiernach Ziff. 7.4.7). Die Geldstrafe, die noch auszufallen ist, beträgt demnach 240 Tagessätze.

7.4.5Der Beschuldigte 2 verdient monatlich inkl. drei Kinderzulagen CHF 7'150.■, dazu kommt eine Stelle als Hauswart, die jährlich mit CHF 7'500.■ entschädigt wird (VP S. 2). Seine Ehefrau verdient jährlich CHF 30'000.■ bis 35'000.■, sodass sie bei der Berechnung des Tagessatzes nicht zu berücksichtigen ist ■ ebensowenig wie die beiden älteren Kinder, heute 19- und 21-jährig, die noch zuhause wohnen und in der Lehre sind, jedoch von ihrem Lehrlingslohn zuhause nichts abgeben. Zu berücksichtigen ist dagegen das jüngste, 8-jährige Kind. Der Beschuldigte 2 verfügt über eine Eigentumswohnung. Unter diesen Voraussetzungen ergibt sich ein Tagessatz für den Beschuldigten 2 von CHF 130.■.

7.4.6Der Beschuldigte 2 verzeichnet abgesehen vom bereits genannten Strafbefehl der Staatsanwaltschaft vom 20. August 2013 keine Vorstrafen. Er erscheint auch nicht als primär treibende Kraft bei der Begehung des Steuerbetrugs. Eine unbedingte Strafe

erscheint nicht notwendig, um ihn von der Begehung weiterer Delikte abzuhalten (vgl. jedoch hiernach Ziff. 7.4.7). Die Strafe ist somit bedingt auszusprechen. Angesichts des genannten Betrugs gemäss dem Strafbefehl von 2013 ist die Probezeit auf drei Jahre festzusetzen.

7.4.7 Damit die Verurteilung wegen Steuerbetrugs zu einer bedingten Geldstrafe für den Beschuldigten überhaupt spürbare Folgen hat, ist zusätzlich zur bedingten Geldstrafe eine Verbindungsbusse im Sinne von Art. 42 Abs. 4 StGB auszusprechen. Angesichts der Deliktssumme und in Anbetracht aller Umstände sowie der gesamten Strafe (vgl. auch vorstehend Ziff. 4.4) erscheint eine Busse von CHF 5'000.■ angemessen.

8.

8.1 Die Vorinstanz hat den Beschuldigten gestützt auf Art. 426 Abs. 2 lit. a StPO trotz Freispruchs Kosten auferlegt. Sie hat die Kostenaufgabe nicht wegen des Freispruchs im hier erörterten Punkt begrenzt, sondern weil die Staatsanwaltschaft noch weitere Untersuchungen geführt hatte, die nicht zur Anklage kamen, namentlich betreffend die Manipulation des Kassensystems durch Indexzeilenlöschung. Aus diesem Grund hat die Vorinstanz auch nicht ganz auf eine Parteientschädigung verzichtet (sie hätte diese trotz Freispruchs nicht gewährt), sondern eine solche zugesprochen, soweit die Bemühungen der Verteidigung diese weiteren Untersuchungen betrafen. Im Ergebnis hat die Vorinstanz die beiden Beschuldigten bei der Kostenverlegung gleich gestellt wie bei einem Schuldspruch.

8.2 Die Staatsanwaltschaft stellt sich gegen diese Kostenverlegung, da sie auch die Aufwendungen betreffend Indexzeilenlöschung von den Berufungsbeklagten entschädigt haben möchte. Entsprechend hält sie auch eine Parteientschädigung in Bezug auf diesen Punkt nicht für angebracht.

8.3 Die beiden Beschuldigten stellen sich in ihrer Anschlussberufung gegen jegliche Kostenaufgabe und beantragen für das erstinstanzliche Verfahren die vollumfängliche Parteientschädigung von CHF 22■535.25 inkl. MWSt. Ferner beantragen sie für das zweitinstanzliche Verfahren "o/e Kostenfolge", d.h. ebenfalls eine Parteientschädigung.

8.4 Die beschuldigte Person trägt die Verfahrenskosten, wenn sie verurteilt wird (Art. 426 Abs. 1 StPO). Wird eine beschuldigte Person freigesprochen oder wird das Verfahren gegen sie eingestellt, so ist sie im Regelfall von der Kostenpflicht befreit und hat Anspruch auf Entschädigung für ihre Aufwendungen für eine angemessene Ausübung ihrer Verfahrensrechte (Art. 426 Abs. 2, 429 Abs. 1 lit. a StPO). Ausnahmsweise können jedoch die Verfahrenskosten der beschuldigten Person trotz Freispruch oder Einstellung des Verfahrens ganz oder teilweise auferlegt und eine Entschädigung herabgesetzt oder verweigert werden, wenn sie rechtswidrig und schuldhaft die Einleitung des Verfahrens bewirkt oder dessen Durchführung erschwert hat (Art. 426 Abs. 2, 430 Abs. 1 lit. a StPO). Diese Bestimmungen kodifizieren die Praxis des Bundesgerichts und der EMRK-Organe, wonach eine Kostenaufgabe möglich ist, wenn der Angeschuldigte in zivilrechtlich vorwerfbarer Weise gegen eine geschriebene oder ungeschriebene Verhaltensnorm klar verstossen und dadurch die Einleitung des Strafverfahrens veranlasst oder dessen Durchführung erschwert hat (BGer 6B\_734/2012 vom 15. Juli 2013 E.2; Botschaft des Bundesrates zur Vereinheitlichung des Strafprozessrechts vom 21. Dezember 2005, BBI 2006 II 1326). Die Kostenüberbindung stellt eine Haftung prozessualer Natur für die dadurch veranlasste Mehrbeanspruchung der Untersuchungsorgane und die entsprechenden Kosten dar (BGer 6B\_998/2010 vom 31. August 2011 E. 3.1.2). Es kommt ihr jedoch

Ausnahmecharakter zu und sie kommt nur dann in Frage, wenn sich die Behörde aufgrund des normwidrigen Verhaltens der beschuldigten Person in Ausübung pflichtgemässen Ermessens zur Einleitung eines Strafverfahrens veranlasst sehen konnte. Nicht zulässig ist eine Kostenüberbindung, wenn die Behörde aus Übereifer, aufgrund unrichtiger Beurteilung der Rechtslage oder vorschnell eine Strafuntersuchung eingeleitet hat (BSK StPO-Domeisen, Art. 426 N 29).

8.5 Weil die Beschuldigten vorliegend nicht frei-, sondern schuldig gesprochen werden, entbehrt die mit der Anschlussberufung beantragte Kostenverteilung für das vorinstanzliche Verfahren ihrer Grundlage und ist abzuweisen. Aber auch der Berufung der Staatsanwaltschaft kann in diesem Punkt nicht gefolgt werden. Wie vorstehend dargelegt, hat die Vorinstanz die beiden Beschuldigten in Bezug auf die Kosten so gestellt wie bei einem Schuldspruch. Die Ausscheidung der Kosten für die Untersuchungen betreffend Indexzeilenlöschung erscheint sachlich gerechtfertigt, und der Vorinstanz ist insoweit zu folgen. Dementsprechend haben die Beschuldigten die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens nur teilweise zu tragen, und sie sind teilweise zu entschädigen. Die vorinstanzliche Kostenverlegung ist mithin zu bestätigen.

9.

Für das zweitinstanzliche Verfahren bleibt es bei der Kostenverlegung nach Massgabe des Obsiegens (Art. 428 Abs. 1 StPO). Somit sind den Beschuldigten zufolge Unterliegens (mit ihren Anträgen auf Abweisung der Berufung und mit der Anschlussberufung) die gesamten Gerichtskosten des zweitinstanzlichen Verfahrens aufzuerlegen. Parteientschädigung ist keine zuzusprechen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.