



Fall-Nr.:	B 2011/179
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	17.01.2012
Entscheiddatum:	17.01.2012



Urteil Verwaltungsgericht, 17.01.2012

Steuerrecht, Art. 248 Abs. 1, Art. 257, Art. 259 Abs. 2, Art. 262 und Art. 270 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 267 Abs. 2 und 3 StG (sGS 811.1) sowie Art. 32 der Bundesverfassung (SR 101) und Art. 6 der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101). Auch im Beschwerdeverfahren betreffend Steuerhinterziehung können neue tatsächlichen Ausführungen und Aktenstücke vorgebracht werden, da das Verwaltungsgericht aufgrund der sachgemässen Anwendung von Art. 269 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 2 StG nicht an die Begehren der Beteiligten gebunden ist. Im Steuerhinterziehungsverfahren gelten die verfassungs- und konventionsrechtlichen strafprozessualen Garantien. Aufgrund der Unschuldsvermutung trägt die Steuerbehörde die Beweislast hinsichtlich der tatbestandsbegründenden Elemente. Zudem ist der Nachweis des strafrechtlichen Sachverhalts aufgrund der aus der Unschuldsvermutung abgeleiteten Beweiswürdigungsregel nur dann erbracht ist, wenn vernünftige Zweifel an der Tatbegehung durch den Steuerpflichtigen ausgeschlossen sind. Ein Strafbefehl muss sämtliche objektiven und subjektiven Tatbestandselemente enthalten und diese kurz begründen. Die Begründung muss dem Angeschuldigten ermöglichen, den ihm vorgeworfenen Sachverhalt erkennen und sich entsprechend verteidigen zu können. Daher hat die kurze Begründung auch Ausführungen zur Strafzumessung sowie zur Subsumtion des Sachverhalts in objektiver und subjektiver Hinsicht unter die einschlägigen Rechtsnormen zu enthalten. Es ist zwar zulässig, dass der Betrag des hinterzogenen Einkommens im Rahmen der Beweiswürdigung dem Betrage nach durch Schätzung festgesetzt wird, aber diese muss hinreichend sicher zu ermitteln sein. Die Steuerbehörde muss daher die hinterzogenen Einkünfte aufgrund einer rechtsgenügenden und nachvollziehbaren Schätzung darlegen, da andernfalls der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung nicht erstellt ist (Verwaltungsgericht, B 2011/179).

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter lic. iur. A. Linder,
Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener, Dr. S. Bietenharder-Künzle; Gerichtsschreiber Dr. M.
Looser



St.Galler Gerichte

In Sachen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Abteilung I/1, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

E. H.,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

Steuerhinterziehung

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ E. H. ist geschieden und wohnt in W. Im Jahr 2007 war sie als Institutsleiterin der heilpädagogischen Sonderschule der gemeinnützigen Hilfsgesellschaft in S. unselbstständig erwerbstätig. Daneben ist sie Gesellschafterin und Geschäftsführerin der am 4. Januar 2007 gegründeten B. V. GmbH mit Sitz in W., die gemäss



St.Galler Gerichte

Handelsregistereintrag den Handel mit Waren aller Art bezweckt. E. H. hat an dieser Gesellschaft einen Stammanteil von Fr. 19'000.-- bei einem Stammkapital von Fr. 20'000.--.

In der Steuererklärung 2007 gab E. H. Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit, Wertschriftenerträge sowie Erträge aus Eigennutzung und Mietzinseinnahmen an und deklarierte das steuerbare Einkommen mit Fr. 76'992.-- sowie das steuerbare Vermögen mit Fr. 0.--. Die zuständige Steuerbehörde nahm Korrekturen vor und veranlagte E. H. für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 85'000.-- und ohne steuerbares Vermögen. Im Rahmen der Veranlagung der B. V. GmbH wurden der Gesellschaft Privatanteile an Büro-, Verwaltungsaufwand und Spesen zugunsten der Geschäftsführerin E. H. in der Höhe von Fr. 12'000.-- als verdeckte Gewinnausschüttungen aufgerechnet.

B./ Am 17. September 2009 ging beim Kantonalen Steueramt eine Leistungsmeldung betreffend verdeckte Gewinnausschüttungen bei der B. V. GmbH ein. Zu diesem Zeitpunkt war die Veranlagung von E. H. für das Steuerjahr 2007 bereits rechtskräftig. Deshalb wurde mit Schreiben vom 6. Januar 2010 ein Nachsteuerverfahren eröffnet. Mit Verfügung vom 29. Januar 2010 wurde auf den geldwerten Leistungen der B. V. GmbH von Fr. 12'000.-- für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 eine Nachsteuer inklusive Zins von Fr. 2'149.70 veranlagt. Die Nachsteuerverfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

C./ Mit Schreiben vom 19. März 2010 leitete das Kantonale Steueramt aufgrund der nicht deklarierten geldwerten Leistungen in der Steuererklärung 2007 ein Untersuchungsverfahren gegen E. H. wegen Steuerhinterziehung ein. Im selben Schreiben wurden eine Erledigung mittels Strafbescheids und einer Busse in der Höhe der einfachen Nachsteuer in Aussicht gestellt. Zudem wurde auf die Möglichkeit der Stellungnahme innert vierzehntägiger Frist hingewiesen. Nachdem keine Eingabe von E. H. einging, wurde diese mit Strafbescheid resp. Strafbefehl vom 21. Juni 2010 wegen Steuerhinterziehung der Staats- und Gemeindesteuern 2007 mit einer Busse von Fr. 1'380.-- bestraft und ihr wurden Verfahrenskosten von Fr. 200.-- auferlegt.



St.Galler Gerichte

D./ Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 21. Juli 2010 erhob E. H. Einsprache gegen den Strafbefehl und beantragte sinngemäss, sie sei kosten- und entschädigungspflichtig vom Vorwurf der Steuerhinterziehung freizusprechen. Das Kantonale Steueramt überwies die Strafsache am 12. August 2010 der Verwaltungsrekurskommission zur gerichtlichen Beurteilung. Nach Gewährung des rechtlichen Gehörs fand am 28. Juni 2011 eine öffentliche Verhandlung statt. Die Verwaltungsrekurskommission hiess die Einsprache am 28. Juni 2011 ohne schriftliche Begründung kosten- und entschädigungspflichtig gut und sprach E. H. vom Vorwurf der Steuerhinterziehung für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 frei. Das Kantonale Steueramt verlangte am 6. Juli 2011 innert gesetzlicher Frist eine ausführliche Begründung. Die Verwaltungsrekurskommission begründete die Gutheissung der Einsprache im Wesentlichen damit, dass der Verweis auf die Rechtskraft des Nachsteuerverfahrens nicht genüge, zumal dort keine Abklärungen zu den geldwerten Leistungen getätigt worden seien, sondern die Aufrechnung von Fr. 12'000.-- bei der B. V. GmbH übernommen worden sei. Wie der Betrag von Fr. 12'000.-- zustande gekommen sei, sei nicht nachvollziehbar. Damit sei der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung nicht ausreichend nachgewiesen.

E./ Mit Eingabe vom 29. August 2011 erhob das Kantonale Steueramt Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit den Anträgen, der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 28. Juni 2011 sei kosten- und entschädigungspflichtig aufzuheben und der Strafbefehl vom 21. Juni 2010 sei zu bestätigen; eventualiter sei der Fall zur weiteren Untersuchung an das Kantonale Steueramt zurückzuweisen. Als Begründung wird im Wesentlichen vorgebracht, dass der Strafbefehl vom 21. Juni 2010 die Voraussetzungen an einen Strafbefehl sowie an eine Anklageschrift erfülle. Für das Kantonale Steueramt sei es aufgrund der alljährlich grossen Mengen an Strafverfahren nicht möglich, in jedem Strafbefehl detaillierte Angaben zum subjektiven Tatbestand und zum Verschulden auszuführen. Es könne zudem nicht sein, dass die Steuerbehörde im Strafverfahren gezwungen sei, detailliert nachzuweisen, dass eine Quittung keinen geschäftlichen Bezug habe. Indizien und die allgemeine Lebenserfahrung müssten genügen. Zusätzlich macht das Kantonale Steueramt noch Ausführungen zum Nachweis für die Verheimlichung von Einkommensbestandteilen durch E. H.



St.Galler Gerichte

Die Verwaltungsrekurskommission liess sich mit Schreiben vom 1. September 2011 zur Beschwerde vernehmen und beantragt die Abweisung der Beschwerde. Nach Gewährung einer Fristerstreckung nahm E. H. mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 17. Oktober 2011 Stellung zur Beschwerde. Sie beantragt deren kosten- und entschädigungspflichtige Abweisung und, sie sei auch vom Vorwurf der vollendeten Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 DBG freizusprechen. Als Begründung wird im Wesentlichen vorgebracht, dass das Kantonale Steueramt bis heute keine eigenständigen Untersuchungen im Steuerstrafverfahren gegen E. H. vorgenommen habe und ebenso wenig über verwertbare Beweise verfüge. Sodann ersucht die Beschwerdegegnerin unter anderem um Zustellung der gesamten Prozessakten mit Ansetzung einer angemessenen Frist, um ihre Stellungnahme gegebenenfalls ergänzen zu können.

Das Kantonale Steueramt verzichtete nach Erhalt der Vernehmlassungen der Verwaltungsrekurskommission und von E. H. auf eine Stellungnahme. Gemäss Telefonat vom 1. Dezember 2011 mit dem Rechtsvertreter von E. H. besteht letzterer auf Einsicht in die Beilagen zur Beschwerdeschrift vom 29. August 2011. Mit Schreiben vom 2. Dezember 2011 wurden dem Rechtsvertreter von E. H. Kopien des Protokolls der mündlichen Verhandlung vor der Verwaltungsrekurskommission vom 28. Juni 2011 sowie des act. 3 des Beschwerdeführers zur Stellungnahme bis zum 16. Dezember 2011 zugesandt. Hinsichtlich des Akteneinsichtsgesuches in die act. 1 und act. 2 wurde festgehalten, dass darüber mit der Hauptsache entschieden wird. Die Beschwerdegegnerin liess die Frist zur Stellungnahme ungenutzt verstreichen. Das Verwaltungsgericht forderte beim Kantonalen Steueramt die Sistierungsverfügung und die Bussenverfügung betreffend direkte Bundessteuer 2007 sowie das Schreiben vom 6. Januar 2010 samt Auszug aus den gesetzlichen Grundlagen ein. Die Beschwerdebeteiligten wurden mit Schreiben vom 5. Dezember 2011 über diesen Aktenbeizug informiert.

Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten wird – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:



1. (...).

2. Soweit die Eingabe des Beschwerdeführers vom 29. August 2011 tatsächliche Ausführungen zum Nachweis für die Verheimlichung von Einkommensbestandteilen durch die Beschwerdegegnerin resp. zur Zusammensetzung der Höhe der angeblich hinterzogenen Einkünfte enthält, die nicht im Strafbefehl vom 21. Juni 2010 sowie in den Aussagen an der mündlichen Hauptverhandlung vor der Vorinstanz enthalten sind, liegen neue Tatsachen vor. Zu den neuen Tatsachen gehören nämlich auch Umstände, die zwar nicht neu entstanden, aber bisher noch nicht vorgetragen wurden (U. P. Cavelti/Th. Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen – dargestellt an den Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, 2. Aufl., St. Gallen 2003, Rz. 637).

2.1. Die Beschwerdegegnerin macht geltend, dass der Beschwerdeführer erstmals vor dem Verwaltungsgericht schriftlich Stellung zur Höhe der angeblich hinterzogenen Einkünfte gebe und dafür neue Akten einreiche. Damit hole der Beschwerdeführer vor dem Verwaltungsgericht verpasste Untersuchungshandlungen nach und verkürze in unzulässiger Art und Weise den Rechtsmittelweg, da die Beschwerdegegnerin auf die verspätet vorgebrachten Ausführungen erstmals vor Verwaltungsgericht Stellung nehmen könne.

2.2. Es stellt sich daher die Frage, inwiefern neue Tatsachen im Steuerhinterziehungsverfahren vor dem Verwaltungsgericht zu berücksichtigen sind. Nach Art. 270 Abs. 2 StG gelten im Beschwerdeverfahren die Vorschriften über das Verfahren vor der Verwaltungsrekurskommission sachgemäss. Zudem schliesst Art. 270 Abs. 2 StG nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts die analoge Anwendung der Bestimmungen der Schweizerischen Strafprozessordnung (SR 312.0, abgekürzt StPO) nicht aus (VerwGE B 2005/96 vom 24. Januar 2006 E. 1b, in: www.gerichte.sg.ch). Dies erweist sich insofern als sachgerecht, als der Ablauf des Untersuchungsverfahrens der Steuerhinterziehung – soweit zweckmässig – dem ausser Kraft gesetzten Gesetz über die Strafrechtspflege vom 1. Juli 1999 (nGS 35-34, abgekürzt StP) nachgebildet ist (H. Weidmann/B. Grossmann/R. Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 434).



Im Strafprozess können gemäss Art. 398 Abs. 2 StPO vor dem Berufungsgericht, als zweite gerichtliche Instanz, sämtliche Mängel des vorinstanzlichen gerichtlichen Urteils und Verfahrens gerügt sowie neue Behauptungen und Beweise vorgebracht werden (N. Schmid, Handbuch des schweizerischen Strafprozessrechts, Zürich/St. Gallen 2009, N 1534). Bei Übertretungen ist hingegen das Novenrecht vor der Rechtsmittelinstanz insofern eingeschränkt, als neue Behauptungen und Beweise nicht mehr vorgebracht werden können (Art. 398 Abs. 4 StPO). Die Steuerhinterziehung zählt zu den Übertretungsstraftatbeständen. Dies bedeutet indessen nicht, dass auf das Steuerhinterziehungsverfahren Art. 398 Abs. 4 StPO analog Anwendung findet. Das StG hält in Art. 270 Abs. 2 StG fest, dass Art. 267 Abs. 2 und 3 StG im Beschwerdeverfahren sachgemäss gelten. Diese beiden Absätze sehen ein Beweisverfahren und eine freie Beweiswürdigung vor, und dies schliesst eine Beschränkung der zulässigen Beweise gemäss Art. 398 Abs. 4 StPO aus. Das Gleiche hat auch für das Vorbringen neuer Tatsachen im Beschwerdeverfahren zu gelten. Eine solche Auslegung erweist sich nicht als bundesrechtswidrig, da die StPO höchstens analog zur Anwendung gelangt und bereits Art. 57bis Abs. 2 und 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt StHG) ausdrücklich festhält, dass im Steuerhinterziehungsverfahren die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Veranlagungs- und Rekursverfahren sinngemäss gelten und die Strafgerichtsbarkeit ausgeschlossen ist.

Zudem ist zu beachten, dass das Novenverbot gemäss Art. 61 Abs. 3 VRP in steuerrechtlichen Beschwerdeverfahren nicht gilt und auch in Nachsteuerverfahren noch neue Tatsachen vor dem Verwaltungsgericht vorgebracht werden dürfen (vgl. VerwGE B 2005/84 vom 13. September 2005 E. 1; sowie VerwGE B 2010/284 vom 29. August 2011 E. 2.1.1, beide in: www.gerichte.sg.ch). Angesichts von Art. 267 Abs. 2 und 3 StG ist auch im Steuerhinterziehungsverfahren von der Nichtanwendbarkeit von Art. 61 Abs. 3 VRP auszugehen. Sodann führt auch eine sachgemässe Anwendung von Art. 269 StG dazu, dass Art. 196 Abs. 2 StG auch für das Steuerhinterziehungsverfahren analog gilt und demnach in Abweichung zu Art. 61 VRP neue Rechtsbegehren zulässig sind und das Verwaltungsgericht nicht an die Begehren der Beteiligten gebunden ist.



St.Galler Gerichte

Aus dem Gesagten folgt daher, dass die im Beschwerdeverfahren vorgebrachten neuen tatsächlichen Ausführungen und Aktenstücke des Beschwerdeführers zu berücksichtigen sind.

3. Vorliegend ist umstritten, ob der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung gemäss Art. 248 Abs. 1 StG rechtsgenügend nachgewiesen ist. Art. 248 Abs. 1 StG bedroht Steuerpflichtige mit Busse, die vorsätzlich oder fahrlässig bewirken, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Als Tathandlungen fallen unrichtige (also unwahre oder unvollständige) Angaben sowie das Verschweigen von Tatsachen, die für eine gesetzeskonforme Veranlagung erheblich sind, in Betracht. Dazu zählen insbesondere die Nichtdeklaration von steuerbaren Leistungen wie auch das Verschweigen anderer steuererheblicher Tatsachen. Erforderlich ist neben der Höhe der hinterzogenen Steuer auch der Erfolg als objektives Tatbestandsmerkmal. Dieser tritt ein, wenn die unvollständige Veranlagung in Rechtskraft erwachsen ist bzw. eine Veranlagung, die hätte vorgenommen werden müssen, unterblieben ist (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 425 f.).

3.1. Der Beschwerdeführer geht davon aus, dass die B. V. GmbH Lebenshaltungskosten der Beschwerdegegnerin beglichen habe, letztere diese steuerbaren Leistungen von der B. V. GmbH in ihrer Steuererklärung als natürliche Person nicht deklariert habe und dass dadurch die Veranlagung der Beschwerdegegnerin unvollständig in Rechtskraft trat. Dagegen wendet die Beschwerdegegnerin ein, dass sie als Privatperson zu einem Zeitpunkt veranlagt worden sei, in dem den Steuerbehörden auch die Steuerakten des Geschäftsjahres 2007 der B. V. GmbH uneingeschränkt zur Verfügung gestanden hätten, und dennoch keine koordinierte Veranlagung mit der B. V. GmbH stattgefunden habe. Dabei übersieht die Beschwerdegegnerin, dass sie gemäss Art. 168 Abs. 2 StG die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen und zusammen mit den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einzureichen hat.

Der Beschwerdeführer wirft der Beschwerdegegnerin verdeckte Gewinnausschüttungen im Umfang von Fr. 12'000.-- vor. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind unter anderem von der Gesellschaft als Aufwand



verbuchte Leistungen an Beteiligte, die sie im normalen Geschäftsverkehr einem unbeteiligten Dritten nicht erbringen würde. Soweit dabei die Leistung das im Verkehr mit Dritten übliche Mass übersteigt, handelt es sich nicht um geschäftsmässig begründeten Aufwand, sondern um eine verdeckte Gewinnausschüttung. Bei verdeckten Gewinnausschüttungen wird die Leistung in diesem Umfang bei der Gesellschaft zum steuerbaren Gewinn und beim Beteiligten zum steuerbaren Einkommen gerechnet (P. Mäusli-Allenspach/M. Oertli, Das schweizerische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri b. Bern 2010, S. 195 f.; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 279 f.). Der Gewinn der B. V. GmbH wurde im ordentlichen Veranlagungsverfahren wegen verdeckten Gewinnausschüttungen rechtskräftig um Fr. 12'000.-- aufgerechnet. Zudem wurde im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens die Veranlagung der Beschwerdegegnerin als natürliche Person um Fr. 12'000.-- nach oben korrigiert, da bei der Veranlagung der Empfängerin der geldwerten Leistung auf sämtliche Tatsachen und Unterlagen abgestellt werden kann, die im Veranlagungsverfahren der juristischen Person erhoben und für richtig befunden worden sind, soweit nicht neue Erkenntnisse etwas anderes gebieten (VerwGE B 2005/197 vom 12. April 2006 E. 2a, in: www.gerichte.sg.ch).

3.2. Aufgrund der Korrektur der Veranlagung der Beschwerdegegnerin im Nachsteuerverfahren stellt sich nachfolgend die Frage, ob sie auch eine Steuerhinterziehung begangen hat, da ihre Veranlagung unvollständig war und in Rechtskraft getreten ist. Das Steuerhinterziehungsverfahren ist ein echtes Strafverfahren, und es finden, auch wenn eine Verwaltungsbehörde die Untersuchungshandlungen vornimmt, die strafprozessualen Garantien von Art. 32 der Bundesverfassung (SR 101, abgekürzt BV) und Art. 6 der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101, abgekürzt EMRK) Anwendung (BGE 2C_632/2009 vom 21. Juni 2010 E. 2.4). Dem Steuerpflichtigen steht daher im Steuerhinterziehungsverfahren ein Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht zu (Art. 257 Abs. 2 StG und Art. 57a Abs. 1 StHG), und es gilt die Unschuldsvermutung. Die Anwendbarkeit der strafprozessualen Garantien im Steuerhinterziehungsverfahren zieht eine strikte Trennung vom Nachsteuerverfahren mit sich. Letzteres ist ein von verwaltungsrechtlichen Grundsätzen bestimmtes, rein fiskalisches Verfahren, und den Steuerpflichtigen treffen dabei die gleichen Mitwirkungspflichten wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren (Art. 201 Abs. 3 StG).



Deshalb dürfen Beweismittel aus dem Nachsteuerverfahren im Steuerhinterziehungsverfahren nur verwendet werden, wenn sie weder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen mit Umkehr der Beweislast im Sinn von Art. 180 Abs. 2 StG noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden (Art. 259 Abs. 2 StG und Art. 57a Abs. 2 StHG). Zudem besteht aufgrund des Aussageverweigerungsrechts insofern ein Beweisverwertungsverbot im Steuerhinterziehungsverfahren, als die Beweismittel auf selbstbelastenden Aussagen des Steuerpflichtigen im Nachsteuerverfahren beruhen (K. Vallender/M. Looser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl., Basel 2008, Rz. 6b zu Art. 151). Dies gilt freilich nur dann, wenn der Steuerpflichtige im Nachsteuerverfahren freiwillig Angaben machte, aber ohne mit ihrer Verwendung in einem Strafverfahren rechnen zu müssen (VerwGE B 2005/96 vom 24. Januar 2006 E. 3b.aa mit Hinweis, in: www.gerichte.sg.ch), da er nicht auf sein Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht oder bei Einleitung des Nachsteuerverfahrens auf die Möglichkeit eines späteren Steuerhinterziehungsverfahrens aufmerksam gemacht wurde.

3.3. Zur Verwirklichung der Trennung zwischen Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren statuieren Art. 53 Abs. 4 StHG und Art. 201 Abs. 1 StG eine Hinweispflicht der zuständigen Behörde gegenüber dem Steuerpflichtigen. Danach ist der Steuerpflichtige bei Einleitung eines Nachsteuerverfahrens auf die Möglichkeit eines späteren Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung aufmerksam zu machen, wenn ein solches bei der Einleitung des Nachsteuerverfahrens weder eingeleitet wird noch hängig ist, noch von vornherein ausgeschlossen werden kann.

3.3.1. Die Beschwerdegegnerin bringt vor, dass der Beschwerdeführer seine Hinweispflicht gemäss Art. 201 Abs. 1 StG missachtet habe. Ihr sei weder eine Beilage zugestellt worden, woraus die gesetzlichen Grundlagen des Nachsteuerverfahrens hervorgegangen wären, noch sei sie anderweitig auf das Steuerstrafverfahren hingewiesen worden. Das Verhalten des Beschwerdeführers verstosse gegen Treu und Glauben, da die Beschwerdegegnerin bewusst in den Glauben versetzt worden sei, dass kein Strafverfahren eingeleitet werde. Der Beschwerdeführer stellt sich auf den Standpunkt, dass bei Einleitung des Nachsteuerverfahrens die gesetzlichen



Grundlagen als Beilage mitgeschickt worden seien und dabei auch Art. 201 StG zitiert worden sei. Damit sei die Beschwerdegegnerin auf die Möglichkeit eines späteren Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung aufmerksam gemacht worden.

3.3.2. Vorliegend ist unbestritten, dass das Schreiben des Beschwerdeführers vom 6. Januar 2010 betreffend Einleitung eines Nachsteuerverfahrens selbst keinen ausdrücklichen Hinweis auf die Möglichkeit eines späteren Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung enthielt. Dem Schreiben vom 6. Januar 2010 lag hingegen angeblich ein Auszug aus den gesetzlichen Grundlagen bei, der auch den Gesetzestext von Art. 201 Abs. 1 StG beinhaltete. Damit ist indessen der Beschwerdeführer der Hinweispflicht von Art. 201 Abs. 1 StG nicht nachgekommen, zumal der Auszug aus den gesetzlichen Grundlagen zwei Seiten mit insgesamt elf Artikeln umfasste. Es kann einem Laien – soweit ersichtlich war die Beschwerdegegnerin im Zeitpunkt der Einleitung des Nachsteuerverfahrens lediglich treuhänderisch vertreten - nicht zugemutet werden, dass er aus einer Auswahl von Gesetzesartikeln heraussucht, auf was ihn die Steuerbehörde alles hätte hinweisen müssen. Die Ratio von Art. 201 Abs. 1 StG wie auch Art. 53 Abs. 4 StHG verlangt, dass die zuständige Behörde den Steuerpflichtigen ausdrücklich und nicht durch Abgabe unzähliger Gesetzesnormen auf die Möglichkeit eines späteren Steuerhinterziehungsverfahrens hinweist. Hinzu kommt, dass es nicht erstellt ist, ob die Beschwerdegegnerin überhaupt den Auszug aus den gesetzlichen Bestimmungen erhalten hatte, da sie dies bestreitet und das Schreiben vom 6. Januar 2010 nicht per Einschreiben zugestellt wurde. Der Beschwerdeführer ist aus den genannten Gründen seiner Pflicht gemäss Art. 201 Abs. 1 StG und Art. 53 Abs. 4 StHG nicht nachgekommen.

3.3.3. Das Unterlassen des Hinweises gemäss Art. 201 Abs. 1 StG und Art. 53 Abs. 4 StHG hat zur Konsequenz, dass allfällige Zugeständnisse oder Beweismittel, die im Nachsteuerverfahren erhoben wurden, im Steuerhinterziehungsverfahren nicht verwertet werden können. Dies gilt insbesondere, soweit diese Beweismittel oder Zugeständnisse unter Androhung einer Ermessensveranlagung oder einer Busse beschafft wurden. Dies ergibt sich indessen bereits aus Art. 259 Abs. 2 StG und damit ist auch gesagt, dass Art. 201 Abs. 1 und Art. 53 Abs. 4 StHG keine wesentliche rechtliche Bedeutung besitzen (F. Richner/W. Frei/S. Kaufmann/H. U. Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N 9 zu Art. 153). Zudem unterliegen –



wie bereits erwähnt - Zugeständnisse und Beweismittel, die im Nachsteuerverfahren gemacht wurden, ohne dass auf das Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht hingewiesen wurde, ebenfalls dem Beweisverwertungsverbot. Mit Art. 201 Abs. 1 StG und Art. 53 Abs. 4 StHG ist nämlich die Verpflichtung verbunden, den Steuerpflichtigen auf das Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht gemäss Art. 257 Abs. 2 StG resp. Art. 57a Abs. 1 StHG aufmerksam zu machen (Vallender/Looser, a.a.O., Rz. 6c zu Art. 151 und Rz. 1a zu Art. 153).

3.3.4. Aus den Akten ist nicht ersichtlich, dass die Beschwerdegegnerin im Rahmen des Nachsteuerverfahrens Zugeständnisse machte oder Beweismittel einreichte, sodass sich die Frage des Beweisverwertungsverbots nicht stellt. Zu prüfen ist daher nur, ob es rechtlich erheblich ist, dass die Beschwerdegegnerin bei einem korrekten Hinweis auf ein späteres Steuerhinterziehungsverfahren allenfalls die Nachsteuerverfügung angefochten hätte. Wie bereits erörtert, sind die Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren strikte voneinander zu trennen, und es gelten unterschiedliche Anforderungen an den Beweis. So obliegt im Nachsteuerverfahren der Gegenbeweis dem Steuerpflichtigen, sobald gewichtige Anhaltspunkte die Steuerbehörde mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vermuten lassen, dass die Veranlagung ungenügend war, und der Steuerpflichtige hat steuermindernde oder – aufhebende Tatsachen nachzuweisen oder glaubwürdig darzutun (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 18 und 19 zu Art. 153 mit Hinweisen). Im Steuerhinterziehungsverfahren gilt hingegen die Unschuldsvermutung als Beweislast- und Beweiswürdigungsregel (vgl. Erw. 3.4.1). Aus der Nichtergreifung eines Rechtsmittels gegen die Nachsteuerverfügung kann daher weder zu Gunsten noch zu Lasten der Beschwerdegegnerin etwas abgeleitet werden. Daher bleibt vorliegend das Unterlassen des Hinweises auf ein späteres Steuerhinterziehungsverfahren ohne rechtliche Folgen.

3.4. Als nächstes ist zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht davon ausging, dass der Tatbestand der Steuerhinterziehung aufgrund des Strafbefehls resp. Strafbescheids vom 21. Juni 2010 als Anklageschrift und der Äusserungen an der öffentlichen Verhandlung nicht rechtsgenügend erstellt ist. Der Beschwerdeführer stellt sich auf den Standpunkt, dass der Strafbefehl vom 21. Juni 2010 die Voraussetzungen gemäss Art. 352 StPO und Art. 262 StG erfüllt habe, wie auch die Anforderungen an eine



Anklageschrift gemäss Art. 325 StPO. Aufgrund der StPO sei er im Übrigen nicht verpflichtet, detaillierte Angaben zum subjektiven Tatbestand zu machen. Zudem sei dies angesichts der alljährlich grossen Menge von Strafverfahren nicht möglich.

3.4.1. Der Strafbefehl gemäss Art. 262 StG ist dem Strafbescheid im Sinne des früheren Art. 184 ff. StP nachgebildet. Da der Strafbefehl im Steuerrecht bei Ergreifen einer Einsprache als Anklageschrift gilt (Art. 265 Abs. 2 StG), müssen analog auch die strafprozessualen Anforderungen an eine Anklageschrift berücksichtigt werden (heute Art. 325 StPO). Art. 262 Abs. 1 StG statuiert, dass der Strafbefehl den Angeschuldigten, die dem Angeschuldigten zur Last gelegte Handlung, die angewendeten Gesetzesbestimmungen, die Beweismittel sowie die Strafe nennt und auf die Möglichkeit der Einsprache sowie die Folgen der Unterlassung hinweist. Zudem werden die Kosten berechnet. Im Weiteren muss der Strafbefehl festhalten, ob der Straftatbestand durch das Verhalten des Angeschuldigten verwirklicht ist und bejahendenfalls in welcher Begehungsform (Vorsatz oder Fahrlässigkeit) und gegebenenfalls in welcher Beteiligungsform. Sodann muss der Strafbefehl auch das hinterzogene Einkommen oder Vermögen beschreiben und beziffern (R. Sieber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, Rz. 79 und 82 zu Art. 182 mit Hinweis; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 147 zu Art. 182). Auch eine Anklageschrift gemäss Art. 325 StPO muss alle die für die Subsumtion notwendigen Elemente des fraglichen Tatbestands darstellen, wozu auch die subjektive Seite gehört, soweit der Tatbestand nicht nur vorsätzlich erfüllt werden kann (S. Heimgartner/M. Niggli, Basler Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung, Basel 2011, N 28 und 38 zu Art. 325).

Zudem verlangt Art. 262 Abs. 2 StPO im Gegensatz zu Art. 353 StPO (Schmid, a.a.O., N 1358) ausdrücklich, dass der Strafbefehl auch hinsichtlich des vorgeworfenen Sachverhalts kurz zu begründen ist. Mit der kurzen Begründung muss der Angeschuldigte in die Lage versetzt werden, nachvollziehen zu können, welche Überlegungen in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht die Behörde zu ihrem Entscheid bewogen haben. Da der Strafbefehl aber kein Urteil ist, sondern einem solchen bei freiwilligem Verzicht auf eine Einsprache resp. gerichtliche Beurteilung lediglich seiner rechtlichen Wirkung nach gleichkommt, muss er nicht den gleich hohen Anforderungen



an die rechtliche Begründung genügen, die für gerichtliche Strafurteile gelten. Auch der im Vergleich zu anderen Straftatbeständen wesentlich eingeschränkte Straffrahmen bei der Steuerhinterziehung rechtfertigt geringere Anforderungen an die Begründung eines Strafbefehls als bei gerichtlicher Begründung eines Strafurteils. Die Begründung muss aber dennoch ausreichend sein, da eine Unterwerfung des Angeschuldigten unter das Verdikt der Steuerstrafbehörde nur in voller Kenntnis des ihm zur Last gelegten Sachverhalts als wirklich freiwillig und damit als rechtsgültig gewürdigt werden kann (VerwGE B 2005/96 vom 24. Januar 2006 E. 3b.ff). Gemäss der Doktrin hat die Begründung zudem Ausführungen zur Subsumtion des Sachverhalts in objektiver und subjektiver Hinsicht unter die einschlägigen Rechtsnormen zu enthalten und hat auch die Strafzumessung zu begründen (Sieber, a.a.O., Rz. 81 zu Art. 182).

Sodann sind im Rahmen des Strafbefehls resp. des Steuerstrafverfahrens die erwähnten strafprozessualen Garantien zu berücksichtigen. Der aus der Unschuldsvermutung abgeleitete Grundsatz "in dubio pro reo" besagt als Beweislastregel, dass die Steuerbehörde alle Umstände nachweisen muss, die eine Strafe begründen. Als Beweiswürdigungsregel bedeutet die Unschuldsvermutung, dass der Nachweis des strafrechtlichen Sachverhalts erbracht ist, wenn vernünftige Zweifel an der Tatbegehung durch den Steuerpflichtigen ausgeschlossen sind. Die Überzeugung von der Steuerhinterziehung muss auf objektiven und nachvollziehbaren Kriterien beruhen. Im Idealfall sind dies strikte Beweise oder ein Geständnis. Indizien können diese Überzeugung nur schaffen, wenn sie hohe Anforderungen erfüllen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 124 zu Art. 182). Erforderlich ist also eine Überzeugung, die nicht nur auf blosser Wahrscheinlichkeit beruht, aber auch keine absolute Sicherheit. Soweit aber die Steuerbehörden die steuerbegründenden Sachverhaltselemente nur mit dem Grad der Wahrscheinlichkeit ermitteln, aber nicht zur Überzeugung gelangen, dass sie sich verwirklicht haben, können solche Sachverhaltselemente nicht Grundlage für die Strafsteuer bilden (BGE 2C_632/2009 vom 21. Juni 2010 E. 2.4.2.; BGE 127 I 41 E. 2a). Sodann müssen die Steuerbehörden aufgrund der Unschuldsvermutung im Zweifelsfall von der für die beschuldigte Person günstigeren Sachverhaltsvariante ausgehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 91 zu Art. 182 mit Hinweis auf BGE 120 Ia 31).



3.4.2. Wie die Vorinstanz zu Recht festhält, erfüllt der Strafbefehl vom 21. Juni 2010 insofern die Anforderungen nach Art. 262 Abs. 1 StG, als er die Beschwerdegegnerin, die ihr zur Last gelegte Handlung, die massgeblichen Gesetzesnormen, das Rechtsmittel und die Folgen des Unterlassens einer Einsprache nennt sowie die Strafzumessung erörtert. Die subjektive Seite des Tatbestands lässt sich indessen nur ansatzweise aus der Strafzumessung herauslesen und eine Begründung dazu fehlt gänzlich. Aber auch seiner Nachweispflicht über das Vorliegen einer vollendeten Steuerhinterziehung kam der Beschwerdeführer im Rahmen des Strafbefehls und an der öffentlichen Hauptverhandlung nicht rechtsgenügend nach. Er brachte nämlich weder ein Geständnis der Beschwerdegegnerin noch strikte Beweise zum Nachweis der angeblich hinterzogenen Einkünfte vor, sondern höchstens Indizien für eine geschäftliche Verbuchung von reinem Privataufwand in der B. V. GmbH. Er legte zudem keine objektiven Kriterien und keine nachvollziehbare Schlussfolgerung vor, aus welchen der Nachweis der ungenügenden Besteuerung in der Höhe von Fr. 12'000.-- hervorging. Der alleinige Verweis auf das rechtskräftige Nachsteuerverfahren genügt aufgrund der erwähnten strikten Trennung zwischen Nach- und Steuerhinterziehungsverfahren nicht. So besteht beispielsweise die Möglichkeit, dass eine Veranlagung ohne Verschulden des Steuerpflichtigen ganz oder unvollständig ausgefallen ist und dementsprechend nur eine Nachsteuer ohne Steuerhinterziehungsverfahren erhoben wird (Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 8 zu Art. 153). Insgesamt betrachtet bestanden also höchstens Indizien für eine mögliche Steuerhinterziehung, die aber vor der erwähnten Rechtsprechung zu den Anforderungen an die Begründungs- und Nachweispflicht und zur Unschuldsvermutung als Beweiswürdigungsregel nicht standhalten.

3.4.3. Als unbehelflich erweist sich die Argumentation des Beschwerdeführers, dass es angesichts der Menge der Strafverfahren nicht möglich sei, in jedem Strafbefehl detaillierte Angaben zum subjektiven Tatbestand anzuführen. Eine Einschränkung der Begründungspflicht rechtfertigt sich bei Massenverfügungen in verwaltungsrechtlichen Verfahren (Art. 24 Abs. 2 VRP). Aber je stärker ein Verwaltungsakt in individuelle Rechte eingreift, desto ausführlicher und differenzierter muss die Begründung ausfallen (P. Tschannen/U. Zimmerli, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Bern 2005, § 29 N 13 f.). Dies gilt insbesondere, wenn strafprozessuale Garantien betroffen sind und das massgebende Gesetz (Art. 262 Abs. 2 StG) selbst ausdrücklich eine Begründung



verlangt. Der Beschwerdeführer kann sich daher nicht unter Hinweis auf ein Massengeschäft seiner Begründungs- und Nachweispflicht entziehen.

3.4.4. Die Vorinstanz wirft dem Beschwerdeführer vor, dass er keine eigentlichen Untersuchungshandlungen vorgenommen habe. Im Gegensatz zur Verletzung von Verfahrenspflichten ist beim Vorwurf der Steuerhinterziehung immer ein Untersuchungsverfahren zu eröffnen und der Angeschuldigte hiervon in Kenntnis zu setzen (Art. 257 Abs. 1 StG). In seiner Rechtsprechung hat es das Verwaltungsgericht als zulässig erachtet, dass eigentliche Untersuchungshandlungen aufgrund der bereits im Nachsteuerverfahren ermittelten Informationen unterblieben (VerwGE B 2005/96 vom 24. Januar 2006 E. 3b.aa). Voraussetzung dafür ist, dass die Ermittlung der notwendigen Informationen im Nachsteuerverfahren vor der Unschuldsvermutung und den übrigen strafprozessualen Grundsätzen standhält und der Nachweis der Steuerhinterziehung rechtsgenügend erstellt ist. Andernfalls sind im Rahmen des Untersuchungsverfahrens die genauen Umstände der Pflichtverletzung, das Verschulden, die Strafempfindlichkeit sowie die finanzielle und persönliche Situation des Angeschuldigten zu prüfen (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 435).

3.4.5. Die Vorinstanz ging also zu Recht davon aus, dass der Beschwerdeführer im Verfahren vor der Vorinstanz nicht überzeugend nachweisen konnte, dass eine vollendete Steuerhinterziehung durch die Beschwerdegegnerin erstellt ist. Zudem genügt der Strafbefehl vom 21. Juni 2010 den Anforderungen an Inhalt und Begründung nicht. Das StG enthält keine Regelung, wie bei einer ungenügenden Anklageschrift resp. einem den Anforderungen nicht genügenden Strafbefehl vorzugehen ist. Art. 261 Abs. 1 StG ist entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht einschlägig, da er den Abschluss des Verfahrens vor der zuständigen Untersuchungsbehörde und nicht das gerichtliche Verfahren betrifft. Das StG enthält diesbezüglich eine echte Lücke. Es stellt sich daher die Frage, ob die Vorinstanz nicht durch eine analoge Anwendung von Art. 329 Abs. 2 StPO diese Lücke hätte füllen können. In diesem Fall hätte die Vorinstanz die Anklage resp. den Strafbefehl an den Beschwerdeführer zur Ergänzung zurückweisen können, da die Anklageschrift nicht ordnungsgemäss erstellt war (Art. 329 Abs. 1 lit. b in Verbindung mit Art. 325 Abs. 1 lit. f StPO resp. Art. 262 StG). Die Frage der möglichen Rückweisung zur Ergänzung kann vorliegend offen bleiben, da der Beschwerdeführer im Beschwerdeverfahren neue



Tatsachen und Beweise vorlegen konnte und damit die Anklage ergänzen konnte. Der Verwendung dieser im Beschwerdeverfahren geltend gemachten Tatsachen und Beweismittel steht das rechtliche Gehör der Beschwerdegegnerin nicht entgegen, da sie Gelegenheit hatte, umfassend dazu Stellung zu nehmen. Damit ist ihr rechtliches Gehör gewahrt, zumal weder die verfassungs- und konventionsrechtlichen Rechtsweggarantien noch Art. 57bis Abs. 2 StHG eine doppelte gerichtliche Überprüfung vorschreiben.

Der Verwendung der vom Beschwerdeführer eingereichten Akten der B. V. GmbH steht sodann auch nicht der von der Beschwerdegegnerin angerufene Grundsatz "nemo tenetur se ipsum accusare" entgegen, der in Art. 14 Abs. 3 lit. g des internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte (SR 0.103.2) verankert ist und sich zudem aus der Unschuldsvermutung ergibt. Zwar wurden im Veranlagungsverfahren mit Schreiben vom 25. November 2008 unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen die folgenden Unterlagen von der B. V. GmbH eingefordert: Kopie Konto 1065 "Darlehen A. P." inkl. Kopie Darlehensvertrag, Kopie Konto 2021 "Kontokorrent GF", Kopie Konto 3100 "Arbeiten durch Dritte", Kopie Konto 3800 "Buchhaltung und Beratung", Kopie Konto 3830 "Reklame und Akquisition", Kopie Konto 3860 "Aus- und Weiterbildung" inkl. Belege, Kopie Konto 3875 "Repräsentationsspesen" sowie Kopie Konto 3890 "Diverser Betriebsaufwand". Dieser Aufforderung kam die Beschwerdegegnerin mittels Schreiben ihres Treuhänders vom 26. November 2008 nach. Zu beachten ist aber, dass diese Mitwirkungspflichten die B. V. GmbH als selbstständiges Rechtssubjekt betrafen und nicht die Beschwerdegegnerin selbst und dass das Mitwirkungsverweigerungsrecht nur insoweit gilt, als von der beschuldigten Person ein Tätigwerden verlangt wird (R. Blöchliger, Neue Tatsachen im Nach- und Strafsteuerverfahren, in: StR 66/2011, S. 152). Angemerkt sei zudem, dass das Beweisverwertungsverbot ohnehin lediglich Beweismittel aus dem Nachsteuerverfahren betrifft und nicht solche aus dem ordentlichen Veranlagungsverfahren.

3.5. Abschliessend bleibt noch zu prüfen, ob der Vorwurf der vollendeten Steuerhinterziehung durch die Beschwerdegegnerin aufgrund der vom Beschwerdeführer im Beschwerdeverfahren vorgebrachten Tatsachen und Beweismittel rechtsgenügend nachgewiesen ist. Wie bereits bei Erw. 3.4.1 erörtert,



muss aufgrund der Akten und insbesondere der neuen Sachverhaltselemente des Beschwerdeführers die Überzeugung bestehen, dass die Beschwerdegegnerin den objektiven und subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt hat. Wenn nach sorgfältiger Prüfung aller Beweise Zweifel fortbestehen, die sich schlechterdings nicht unterdrücken lassen und die sich jedem vernünftigen Menschen stellen, ist aufgrund der Unschuldsvermutung zugunsten des Beschuldigten zu entscheiden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 91 zu Art. 182).

3.5.1. Der Beschwerdeführer versucht die geldwerten Leistungen im Umfang von Fr. 12'000.--, die als verdeckte Gewinnausschüttungen an die Beschwerdegegnerin gegangen sein sollen, anhand von Ausführungen zu den einzelnen Buchhaltungskonten der B. V. GmbH zu belegen.

3.5.2. Im Konto 3830 "Reklame und Akquisition" seien Privatanteile nicht verbucht worden und nicht geschäftsmässig begründete Aufwendungen abgezogen worden. Der Beschwerdeführer geht aufgrund der Lebenserfahrung zu Recht davon aus, dass beim Bootsliegeplatz kein geschäftlicher Bezug vorliegt. Es ist nicht einzusehen und von der Beschwerdegegnerin auch nicht überzeugt dargelegt, wieso eine neu gegründete Werbeagentur B. V. GmbH bereits einen Bootsliegeplatz für geschäftliche Zwecke nutzen sollte. Erwiesen ist zudem, dass die Beschwerdegegnerin bei den Kosten für ein Generalabonnement der SBB keinen Privatanteil verbuchte, obwohl sie im Jahr 2007 auch unselbstständig tätig war. In welcher Höhe ein Privatanteil abzuziehen ist, legt der Beschwerdeführer indessen nicht dar.

3.5.3. Der Beschwerdeführer versucht im Konto 3875 "Repräsentationsspesen" anhand einzelner Positionen eine Verheimlichung von nicht abgezogenem Privataufwand nachzuweisen. Es seien insbesondere Essen ohne Nennung von Kundennamen und damit ohne geschäftlichen Bezug verbucht worden. Diese Essen seien als Privataufwand zu betrachten, zumal die Beschwerdegegnerin auch während des Strafprozesses die Namen der Kunden nicht genannt habe, die auf den Vermerken fehlen würden. Dieser Argumentation ist zu folgen, da es für die Beschwerdegegnerin ein Leichtes gewesen wäre, die Kundennamen zu diesen Essen zu nennen. Aufgrund der Nichtnennung der Kunden auf einigen bestimmten Positionen im Konto 3875 besteht nicht nur eine Wahrscheinlichkeit, sondern ein gewichtiges, überzeugendes



Indiz, dass bei diesen Positionen Privataufwand verbucht wurde. Der Einwand der Beschwerdegegnerin mit dem Geschäftsgeheimnis begründet keinen vernünftigen Zweifel an dieser Sichtweise, zumal das Geschäftsgeheimnis gegenüber der Steuerbehörde aufgrund von Art. 170 Abs. 2 StG nicht gilt und selbst gesetzliche Berufsgeheimnisse vor Einblicken der Steuerbehörde in die Akten nicht schützen resp. der Steuerpflichtige die Folgen der Verweigerung der Akteneinsicht zu tragen hat (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 381). Diese Betrachtungsweise hat für sämtliche Restaurantbesuche und anderweitige Besorgungen zu gelten, bei denen weder in der Rubrik "Buchungstext" noch in der Rubrik "Kunde" ein Kundename vorhanden ist. Dies legt die Überzeugung nahe, dass bei insgesamt 22 Positionen ein Betrag von rund Fr. 621.-- als Privataufwand zu betrachten ist und diesbezüglich die Veranlagung der Beschwerdegegnerin unvollständig ist.

Weiter erscheint es auf ersten Blick tatsächlich als sonderbar – wie der Beschwerdeführer geltend macht –, dass am 9. November 2007 sowie am 12. und 31. Dezember 2007 jeweils sieben, elf und vierzehn Buchungen für den gleichen Tag und für verschiedene Landesteile existieren. Die Beschwerdegegnerin macht indessen geltend, dass die B. V. GmbH im Veranlagungsverfahren die Kommissionsvermerke offengelegt habe und eine Abgleichung dieser Vermerke mit den mit der Kreditkarte abgegoltenen Aufwendungen gezeigt hätte, dass die einzelnen Auslagen zusammengefasst belastet worden seien, aber an verschiedenen Tagen angefallen seien. Dem Beschwerdeführer wurde mit Schreiben vom 18. Oktober 2011 die Möglichkeit eingeräumt, gegen diesen Einwand der Beschwerdegegnerin Stellung zu nehmen, was er nicht machte. Es besteht daher die Vermutung, dass der Beschwerdeführer seiner Untersuchungspflicht nicht nachgekommen ist, da er ohne weiteres die Kreditkartenabrechnung daraufhin hätte kontrollieren können, wann die einzelnen Essen tatsächlich angefallen sind. Deshalb bestehen an den insgesamt 32 Buchungen vom 9. November 2007 sowie vom 12. und 31. Dezember 2007 berechtigte Zweifel, dass dies als Privataufwand zu betrachten ist und die Beschwerdegegnerin damit eine unvollständige Veranlagung erwirken wollte.

Der Beschwerdeführer macht hingegen zu Recht geltend, dass 44 Essenstermine im Gesamtbetrag von rund Fr. 3'130.-- mit einem einzigen Kunden für eine Gesellschaft im Aufbaustadium trotz erforderlicher Kundenbetreuung als zu viel erscheinen. Die



Beschwerdegegnerin bringt keine überzeugenden Argumente vor, die eine solch hohe Anzahl von Essen rechtfertigen resp. deren geschäftlichen Zweck darlegen würden. Aufgrund der vom Beschwerdeführer erwähnten Lebenserfahrung ist weiter erstellt, dass die Beschwerdegegnerin bei den Mehrfach-Buchungen am gleichen Tag im gleichen Restaurant Belege von mehreren Personen gesammelt und versucht hat, diese Privataufwendungen im Betrag von Fr. 435.-- als geschäftsmässig begründete Aufwände abzuziehen. Auch hinsichtlich der Quittungen von bekannten Touristenlokalitäten im Tessin ist von Privataufwand auszugehen, da bei den meisten Buchungen diesbezüglich kein Kundennamen steht und es ohnehin nicht ersichtlich ist, wieso eine Gesellschaft ohne Kunden im Tessin geschäftlich begründete Essen in Tessiner Touristenlokalitäten abhalten sollte. Keinen rechtsgenügenden Beweis stellt indessen die Nichtdeklaration der "geschäftsmässig begründeten" Essen mit M. H. und R. S. in den Steuererklärungen dieser Personen dar. Dies ist höchstens ein Indiz, das aber alleine nicht zur strafrechtlichen Überzeugung ausreicht.

Der Beschwerdeführer kommt schliesslich zum Ergebnis, dass insgesamt im Konto 3875 Fr. 8'000.-- als Privataufwand zu betrachten sind. Ob dieser Betrag auf einer Schätzung beruht und falls ja, auf welchen Faktoren diese beruht, belegt der Beschwerdeführer nicht. Falls der Betrag von Fr. 8'000.-- nicht auf einer Schätzung basiert, ist aufgrund der dargelegten Zahlen in der Beschwerdeschrift nicht nachvollziehbar, wie der Beschwerdeführer die Summe von Fr. 8'000.-- errechnet hat, da die vom Beschwerdeführer aufgezählten Positionen des Kontos 3875 insgesamt einen Betrag von rund Fr. 10'500.-- ausmachen. Hinzu kommt, dass sich aus den für das Verwaltungsgericht erwiesenen Privataufwendungen (inkl. Tessiner Touristenlokalitäten) höchstens ein Betrag von rund Fr. 4'500.-- ergibt.

3.5.4. In der Folge führt der Beschwerdeführer noch weitere Positionen in mehreren Konten auf, welche (teilweise) privaten Charakter aufweisen würden. Im Konto 2021 "Kontokorrent GF" der B. V. GmbH seien offensichtlich Privataufwendungen wie ein Calida Carmen Body im Betrag von Fr. 148.50, ein Elektrofahrrad von Fr. 4'075.--, ein Abo der Sonntagszeitung, lautend auf D. H. (Sohn der Beschwerdegegnerin) im Betrag von Fr. 159.--, eine Kochschule im Betrag von Fr. 220.--, Einkäufe bei Vögele Mode von Fr. 419.30 und Fr. 188.80 sowie bei der Perosa AG im Betrag von Fr. 76.50 gebucht worden. Bei diesen Positionen im Gesamtbetrag von rund Fr. 5'290.-- steht



ausser Frage, dass sie grösstenteils nicht im Rahmen des Gesellschaftszwecks angeschafft wurden resp. nicht nur geschäftlichen Zwecken dienen. Zu beachten ist jedoch, dass diese Positionen zumindest teilweise auf der Sollseite des Kontos 2021 mit einem Vermerk "P" verbucht wurden. In welchem Betrag somit Privataufwendungen im Konto 2021 nicht als solche verbucht wurden, kann indessen aufgrund der Ausführungen in der nachfolgenden Erw. 3.5.5 offen bleiben. Bei der Position "W. R., W." im Betrag von Fr. 1'479.95 im Konto 3890 "Büro- und Verwaltungsaufwand – Diverser Büroaufwand" ist die Betrachtungsweise als Privataufwand nicht erwiesen, zumal sich diese Anschauung durchaus durch den geschäftlichen Zweck der B. V. GmbH decken könnte, da die genannte Unternehmung Rahmen, Karton, Passepartouts, Glas sowie Zubehör anbietet. Inwiefern und in welchem Umfang beim Konto 3850 "Telefon und Internet" ein Privataufwand zu verbuchen gewesen wäre, weist der Beschwerdeführer nicht nach. In welchem Umfang das Konto 3400 "Betriebsaufwand Fahrzeuge" im Betrag von Fr. 7'729.05 Privataufwendungen beinhaltet, wird ebenfalls nicht dargelegt resp. stützt sich auf strafprozessual nicht verwertbare Aussagen der Beschwerdegegnerin.

3.5.5. Angesicht der dargelegten verbuchten Privataufwendungen in den Konten 3830 (Fr. 589.-- für Miete Bootsliegplatz und betragsmässig nicht feststehender Privatanteil am Generalabonnement) und 3875 (rund Fr. 4'500) sowie der teilweise im Konto 2021 verbuchten Privataufwendungen erscheint die Schätzung der hinterzogenen Einkünfte im Umfang von Fr. 12'000.-- durch den Beschwerdeführer als nicht rechtsgenügend erstellt. Zum Schuldnachweis gehört auch, welchen Betrag der Steuerpflichtige hinterzogen hat. Dies schliesst indessen nicht aus, dass der Betrag des hinterzogenen Einkommens im Rahmen der Beweiswürdigung dem Betrage nach durch Schätzung festgesetzt wird, wenn dieser auf diese Weise hinreichend sicher zu ermitteln ist, denn die Schätzung stellt eine besondere Art des Indizienbeweises dar (BGE 2C_632/2009 vom 21. Juni 2010 E. 2.4 und 2.4.2 mit Hinweis; SGE 2010 Nr. 33). Dies setzt voraus, dass die Verheimlichung der fraglichen Einkommens- und Vermögensteile als solche nachgewiesen ist (BGE vom 6. Februar 1991, VPB 67.84, E. 3e). Der Beschwerdeführer legt keine Schätzung vor, die sicher im Sinne der erwähnten Rechtsprechung ermitteln lässt, sondern seine Schätzung erweist sich in Anbetracht der erstellten hinterzogenen Einkünfte als nicht nachvollziehbar und wohl eher zu hoch. Eine abschliessende Prüfung, in welchem Betrag rechtsgenügend eine Steuerhinterziehung erstellt wäre,



erübrigt sich, da Angaben in den Akten fehlen, die eine genaue Schätzung der hinterzogenen Einkünfte zulassen.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Darlegungen des Beschwerdeführers keine zuverlässige Schätzung allfällig verdeckter Gewinnausschüttungen zulassen, die den steuerstrafrechtlichen Anforderungen an den Beweis des objektiven Tatbestands genügt.

3.6. Auch wenn der objektive Tatbestand zu verneinen ist, sind einige Bemerkungen zum subjektiven Tatbestand angebracht. In subjektiver Hinsicht ist vorsätzliches oder fahrlässiges Handeln Voraussetzung für eine Busse wegen Steuerhinterziehung (Art. 248 Abs. 1 StG).

3.6.1. Aufgrund der Unschuldsvermutung liegt die Beweislast in Bezug auf das Verschulden des Steuerpflichtigen bei der Steuerbehörde. Der Nachweis des Vorsatzes ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts unter Bezugnahme auf die bundesgerichtliche Praxis erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Steuerpflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass der Steuerpflichtige auch mit dem Willen gehandelt hat, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörde beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen hat. Dies gilt beispielsweise dann, wenn der Steuerpflichtige über mehrere Jahre hinweg die zusätzlichen Einkünfte nicht deklarierte und ihm bewusst sein musste, dass der Lohnausweis eine der wesentlichen Grundlagen für eine ordentliche Veranlagung bei unselbständiger Erwerbstätigkeit darstellt (VerwGE B 2005/96 vom 24. Januar 2006 E. 3b.ee). Lediglich fahrlässig handelt der Steuerpflichtige demgegenüber, wenn er die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit dann, wenn der Steuerpflichtige die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (BGE 2C_29/2011 vom 16. Juni 2011 E. 2.3 mit Hinweisen).

3.6.2. Der Beschwerdeführer macht geltend, dass die Beschwerdegegnerin als ehemalige Institutsleiterin mit einem vollen Pensum an der H. St. Gallen über Erfahrung



und das nötige Wissen verfügt habe, dass es ihr offensichtlich möglich sein musste, zu unterscheiden, was als Geschäftsaufwand und was als Privataufwand zu betrachten ist. Damit sei vorliegend mindestens von Eventualvorsatz auszugehen. Der Beschwerdeführer legt damit nur die Wissenskomponente des Vorsatzes dar. Die Beschwerdegegnerin hat hingegen trotz des Wissens über die Notwendigkeit der Ausscheidung von Privataufwendungen aus Geschäftskonten private Aufwendungen in diversen Konten der B. V. GmbH verbucht. Dadurch hat sie nach der erwähnten gerichtlichen Praxis eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen. Deshalb liegt neben der Wissens- auch die Willenskomponente und damit Eventualvorsatz vor. Aufgrund des Nichtvorliegens des objektiven Tatbestands kann vorliegend die Frage offen bleiben, ob der Wechsel von Fahrlässigkeit im Strafbefehl zum Vorwurf der Eventualvorsätzlichkeit in der Beschwerdeschrift mit dem Anklagegrundsatz gemäss Art. 6 Ziff. 1 und 3 lit. a EMRK und Art. 32 Abs. 2 BV vereinbar ist. Anzumerken ist aber, dass der Anklagegrundsatz im Steuerübertretungsverfahren nicht mit der gleichen Rigidität wie im herkömmlichen Strafverfahren über Vergehen oder Verbrechen gelten kann.

4. Zusammengefasst ergibt sich, dass die Vorinstanz die Beschwerdegegnerin zu Recht hinsichtlich des Vorwurfs der Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2007) freisprach, da weder der objektive noch der subjektive Tatbestand gegeben sind. Daher ist die Beschwerde abzuweisen. Auch der Eventualantrag des Beschwerdeführers ist abzulehnen, da der Beschwerdeführer im Beschwerdeverfahren die Möglichkeit hatte, die angeblich hinterzogenen Einkünfte durch die Beschwerdegegnerin darzulegen, dies aber nicht in einer den strafprozessualen Grundsätzen genügenden Art und Weise tat.

5. Der Rechtsvertreter der Beschwerdegegnerin stellte in seiner Eingabe vom 17. Oktober 2011 diverse verfahrensrechtliche Anträge sowie Beweisanträge, über die vorliegend noch zu entscheiden ist.

5.1. Nicht einzutreten ist auf den Antrag der Beschwerdegegnerin, wonach sie auch vom Vorwurf der vollendeten Steuerhinterziehung gemäss Art. 17 DBG freizusprechen sei. Die Vorinstanz hat richtigerweise nicht über die Einsprache der Beschwerdegegnerin gegen die Bussenverfügung betreffend direkte Bundessteuer



2007 entschieden, da sie diesbezüglich nicht zuständig ist. Die Bestimmungen in Art. 264 ff. StG beziehen sich lediglich auf das Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern. Die zuständige Instanz für Einsprachen gegen Bussenverfügungen betreffend direkte Bundessteuer ist der Beschwerdeführer (Art. 182 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 132 Abs. 1 DBG). Dem Rechtsvertreter der Beschwerdegegnerin wurde im Übrigen eine Sistierungsverfügung vom 12. August 2010 zugesandt, die festhielt, dass der Beschwerdeführer das Einspracheverfahren betreffend direkte Bundessteuer sistiert, solange der Entscheid der Vorinstanz über den Strafbefehl betreffend Staats- und Gemeindesteuern noch aussteht.

5.2. Die Beschwerdegegnerin beantragt weiter Einsicht in die Beilagen zur Beschwerdeschrift. Dem Rechtsvertreter der Beschwerdegegnerin wurden Kopien des Protokolls zur mündlichen Verhandlung bei der Vorinstanz vom 28. Juni 2011 sowie des act. 3 des Beschwerdeführers zur Stellungnahme zugesandt. Die Einsicht in die act. 1 und 2 der Beschwerdeschrift wurde ihm nicht gewährt und ein Entscheid diesbezüglich mit der Hauptsache in Aussicht gestellt.

Gemäss Art. 64 VRP in Verbindung mit Art. 16 Abs. 1 VRP haben die Beteiligten Anspruch auf Einsicht in die Akten, soweit nicht wichtige öffentliche oder schutzwürdige private Interessen entgegenstehen. Schutzwürdige private Interessen sind beispielsweise die Wahrung der privaten oder allenfalls wirtschaftlichen Geheimnisse, die Interessen von Familienangehörigen sowie die Abwendung möglicher Gefahren von Verfahrensbeteiligten (Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 1129). Die Nichtgewährung der Einsicht in die act. 1 und 2 des Beschwerdeführers wurde mit dem Steuergeheimnis von Drittpersonen begründet. Gerichte, denen die Steuerakten geöffnet oder denen Auskünfte aus den Steuerakten erteilt wurden, sind wie Steuerbehörden an das Steuergeheimnis gebunden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 3 zu Art. 110). Dies ergibt sich bereits aus Art. 162 Abs. 1 StG ("Die mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Personen") auch festhält. Vorliegend besteht somit ein Interessenkonflikt zwischen der Wahrung des Steuergeheimnisses und des Anspruchs der Beschwerdegegnerin auf Einsicht in die Akten.

Die sich gegenüberstehenden Interessen sind im Einzelfall sorgfältig abzuwägen (Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 1129). Dabei werden Interessen von Dritten, die nicht selbst



am Verfahren beteiligt sind, regelmässig hoch gewichtet (S. Brunner, in: Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/ St. Gallen 2008, Rz. 31 zu Art. 27 VwVG). Dies gilt insbesondere hinsichtlich Steuererklärungen von Drittpersonen. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung dürfen einzelne Steuerdaten anderer Steuerpflichtiger zu Vergleichszwecken nur offengelegt werden, soweit sie nicht bestimmten, identifizierbaren Steuerpflichtigen zugeordnet werden können. Anders ist zu entscheiden, wenn es die Einsichtnahme in die Steuerakten anderer Steuerpflichtiger betrifft (BGE 2A.651/2005 vom 21. November 2006 E. 2.9). Eine Gewährung der Einsicht in die act. 1 und 2 des Beschwerdeführers würde nicht nur zu Vergleichszwecken einzelne Steuerdaten von Drittpersonen offenlegen, sondern die Beschwerdegegnerin hätte Einsicht in grosse Teile der vollständigen Steuerakten der betroffenen Drittpersonen. Deshalb überwiegt das Steuergeheimnis das Interesse der Beschwerdegegnerin an der Einsicht in die act. 1 und 2 deutlich. Hinzu kommt, dass die fraglichen Akten zur Begründung des vorliegenden Entscheids nicht herangezogen wurden, sondern das Verwaltungsgericht stützt sich vollumfänglich auf Akten, die der Beschwerdegegnerin zugänglich sind.

5.3. Auf die Erhebung der von der Beschwerdegegnerin beantragten Beweise wie Edition von Unterlagen beim Steueramt oder Einvernahme einer Mitarbeiterin der Kantonalen Steuerverwaltung als Partei kann verzichtet werden, da die Beschwerdegegnerin nicht darlegt, welchen Einfluss die beantragten Unterlagen auf das vorliegende Verfahren haben. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Beschwerde aufgrund der vorhandenen Aktenlage abgewiesen wird, sodass sich die Erhebung weiterer Beweise erübrigt.

6. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten den Beschwerdebeteiligten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 4'000.-- ist angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung). Da auf den Antrag der Beschwerdegegnerin auf Freispruch vom Vorwurf der vollendeten Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 DBG mangels Anfechtungsobjekt nicht eingetreten wird, unterliegt sie zu einem Viertel. Daher sind die amtlichen Kosten von Fr. 4'000.-- zu drei Vierteln dem Beschwerdeführer und zu einem Viertel der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen. Auf die Erhebung des Kostenanteils des Beschwerdeführers ist zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP).



Ausseramtliche Kosten sind nach Obsiegen und Unterliegen aufzuerlegen (Art. 98bis VRP). Der Rechtsvertreter der Beschwerdegegnerin hat keine Kostennote eingereicht, weshalb die Entschädigung für ausseramtliche Kosten ermessensweise festzusetzen ist (Art. 6 und 19 der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten [sGS 963.75, abgekürzt HonO]). Eine Entschädigung von Fr. 2'000.-- zuzgl. MwSt ist angemessen (Art. 22 Abs. 1 lit. b HonO). Die Entschädigungspflicht geht zu Lasten des Staates, sodass dieser gemäss Art. 98ter VRP in Verbindung mit Art. 106 Abs. 2 der Schweizerischen Zivilprozessordnung (SR 272) die Beschwerdegegnerin mit Fr. 1'000.-- zuzgl. MwSt zu entschädigen hat, da letztere zu drei Vierteln obsiegt (vgl. GVP 1983 Nr. 56).

Demnach hat das Verwaltungsgericht

zu Recht erkannt:

- 1./ Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen abgewiesen.
- 2./ Auf den Antrag der Beschwerdegegnerin auf Freispruch vom Vorwurf der vollendeten Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 DBG wird nicht eingetreten.
- 3./ Das Akteneinsichtsgesuch der Beschwerdegegnerin in die act. 1 und 2 des Beschwerdeführers wird abgewiesen.
- 4./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 4'000.-- werden zu drei Vierteln dem Beschwerdeführer und zu einem Viertel der Beschwerdegegnerin auferlegt. Auf die Erhebung des Kostenanteils beim Beschwerdeführer wird verzichtet.
- 5./ Der Staat entschädigt die Beschwerdegegnerin für das Beschwerdeverfahren mit Fr. 1'000.-- zuzgl. MwSt.



V. R. W.

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer
- die Vorinstanz
- die Beschwerdegegnerin (durch Rechtsanwalt lic. iur. M. H.)

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 73 und 57bis Abs. 2 StHG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.