



Fall-Nr.:	B 2022/54
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	01.09.2022
Entscheiddatum:	02.08.2022

### Entscheid Verwaltungsgericht, 02.08.2022

**Steuerrecht. Vorsätzliche Steuerhinterziehung. ASU-Verfahren.**

**Anwendbarkeit von strafprozessualen Verfahrensgarantien. Unabhängigkeit/Befangenheit. Art. 248 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Art. 32 BV (SR 101). Art. 6 EMRK (SR 0.101). Art. 190 DBG (SR 642.11). Art. 29 und 30 BV. Die ASU nimmt bei ihrer Untersuchungstätigkeit gesetzlich geregelte Aufgaben wahr. Die Tatsache, dass die Untersuchungstätigkeit der ASU der Abklärung von allfälligen Steuerstraftatbeständen und von Steueransprüchen der ESTV und des Beschwerdegegners dient, ist nicht geeignet, ein Eigeninteresse der beteiligten Stellen zu belegen, zumal diese ausschliesslich im Rahmen ihrer gesetzlichen Aufgaben tätig werden. Eine Befangenheit lässt sich hieraus nicht ableiten. Die Beweiserhebung geschah konkret im Wesentlichen im Rahmen des ASU-Verwaltungsstrafverfahrens betreffend den Verwaltungsrat A.\_\_. Mit dem Hinweis auf die Mitwirkungspflicht bzw. tatsächliche Mitwirkung der Beschwerdeführerin an der Beweiserhebung im Verwaltungsverfahren (Nachsteuerverfahren) liess sich vorliegend somit kein Beweisverwertungsverbot für den ASU-Bericht bzw. die ASU-Akten im Verwaltungsstrafverfahren herleiten. Die Kommunikation der ASU mit dem Beschwerdegegner (Steuerbehörde) ist insofern gesetzlich normiert, als die ASU nach Art. 111 Abs. 1 i.V.m. Art. 195 Abs. 1 DBG (namentlich) den Steuerbehörden der Kantone kostenlos Auskunft erteilt und Akteneinsicht gewährt. Aufgrund dieser Bestimmungen war die vorliegend seitens der ASU dem Beschwerdegegner gewährte Amtshilfe zulässig (vgl. Art. 110 Abs. 2 DBG). Im Steuerhinterziehungsverfahren trifft die Beschwerdeführerin aufgrund des Verbots des Selbstbelastungszwangs (Art. 6 Ziff. 1 EMRK) keine Mitwirkungspflicht. Zudem profitiert sie von der Unschuldsvermutung (Art. 32 Abs. 1 BV; Art. 6 Ziff. 2 EMRK). Im Strafrecht ist ein Indizienbeweis zulässig und dem direkten Beweis gleichgestellt. Indes genügen auf die Lebenserfahrung gestützte Vermutungen nicht, um eine ungewisse Tatsache als erwiesen erscheinen zu lassen. Der Steuerbehörde obliegt der Nachweis der ungenügenden Besteuerung. Die Vorinstanz (VRK) stützte sich für ihre**



**Feststellung der Steuerverkürzung auf Indizien. Indes vermochte sich der von ihr angeführte Umstand, dass sich ein beweiskräftiges Aktenstück weder bei den vorinstanzlichen Akten fand noch von der Beschwerdeführerin nachgereicht wurde, im Steuerstrafverfahren aufgrund der fehlenden Selbstbelastungs- und Mitwirkungspflicht nicht als Indiz zu Lasten der Beschwerdeführerin auszuwirken. Weitere für eine Steuerhinterziehung sprechende Indizien waren nicht nachgewiesen. Damit blieben nennenswerte Zweifel übrig, aufgrund derer die Vorinstanz die Beschwerdeführerin infolge der Unschuldsvermutung hätte freisprechen oder weitere Abklärungen hätte treffen müssen. Von daher liess sich der angefochtene Entscheid nicht aufrechterhalten. Die Angelegenheit wurde zur Prüfung der Frage, ob die Beschwerdeführerin der X.\_\_ AG im Jahr 2012 geschäftsmässig nicht begründete Leistungen ausrichtete und damit eine Steuerhinterziehung beging, an den Beschwerdegegner zurückgewiesen (Verwaltungsgericht, B 2022/54).**

**Entscheid vom 2. August 2022**

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

**X.\_\_ AG,**

**Beschwerdeführerin,**

vertreten durch Rechtsanwalt Alexander Prechtel, Trachsel Bürgi & Partner,  
Freiestrasse 80, Postfach, 8032 Zürich,

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,** Unterstrasse 28,  
9001 St. Gallen,

**Vorinstanz,**



## St.Galler Gerichte

und

**Kantonales Steueramt**, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

**Beschwerdegegner,**

Gegenstand

**vorsätzliche Steuerhinterziehung (Gewinn- und Kapitalsteuern 2012)**

### **Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

**A.**

**A.a.**

Die X.\_\_ AG mit Sitz in Z.\_\_ hat als Unternehmenszweck im Wesentlichen die Erbringung von Beratungsdienstleistungen in den Bereichen der Treuhand- und Steuerberatung und des Handels- und Wirtschaftsrechts sowie für Opfer und Betroffene staatlicher Gewalt- und Machtausübung. Einziges Mitglied des Verwaltungsrates ist A.\_\_. Für die Kantonssteuern 2012 wurde die X.\_\_ AG ohne steuerbaren Gewinn und mit einem steuerbaren Kapital von CHF 31'000 veranlagt.

Aufgrund eines Gesuchs des Kantonalen Steueramtes St. Gallen vom 15. Mai 2012 (act. G 3/2) eröffnete die Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ASU) am 17. April 2014 eine Strafuntersuchung gegen die Q.\_\_ AG, die R.\_\_, und A.\_\_ (vgl. act. G 3/3, 3/4). Am 21. August 2017 erstattete die ASU einen entsprechenden Bericht (act. G 8/5/2 Beilage). Mit Schreiben vom 22. Februar 2018 leitete das Kantonale Steueramt gegen die X.\_\_ AG ein Untersuchungsverfahren ein. Es warf ihr vor, der Q.\_\_ AG Leistungen im Gegenwert von CHF 20'000 vergütet zu haben, obschon diese geschäftsmässig nicht begründet gewesen seien. Dabei stützte es sich auf den Bericht der ASU vom 21. August 2017. Gleichzeitig wurde das Nachsteuerverfahren sistiert (act. G 8/5 Beilagen). Mit Strafbefehl vom 25. Februar 2019 sprach das Kantonale Steueramt die X.\_\_ AG der vollendeten Steuerhinterziehung schuldig und büsste sie mit CHF 1'810; zudem wurden ihr die Verfahrenskosten von CHF 300 auferlegt (act. G 8/5 Beilage). Gegen



den Strafbefehl erhob die X.\_\_ AG am 27. März 2019 Einsprache. Das Kantonale Steueramt überwies die Strafsache am 8. April 2019 der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) zur Beurteilung. Am 25. November 2020 wurden die Parteien zur öffentlichen Verhandlung vorgeladen. Mit Schreiben vom 4. Dezember 2020 stellte die X.\_\_ AG ein Ausstandbegehren gegen die VRK-Richter K.\_\_ und M.\_\_. Der Abteilungspräsident der VRK trat darauf mit Zwischenverfügung vom 30. Dezember 2020 nicht ein. Die dagegen erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht mit Entscheid B 2021/16 vom 9. März 2021 ab.

### **A.b.**

An der hierauf von der VRK durchgeführten Verhandlung vom 7. Februar 2022 hielt das Kantonale Steueramt am Antrag gemäss Strafbefehl fest. Die X.\_\_ AG stellte den Antrag, die von der ASU beigezogenen Akten, welche Grundlage der Anklage bilden würden, seien wegen Unverwertbarkeit aus den Verfahrensakten zu entfernen. Zuzufolge fehlender Unabhängigkeit der ASU seien die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und das Kantonale Steueramt anzuweisen, unverzüglich alle am 30. April 2014 beschlagnahmten Akten und Daten an die Inhaber herauszugeben bzw. unwiderruflich zu löschen und als unverwertbar zu erklären. Aufgrund einer EMRK-widrigen und nicht verwertbaren Aktengrundlage und aufgrund einer EMRK-widrigen fehlenden Unabhängigkeit des Kantonalen Steueramtes als Untersuchungsleiterin sowie aufgrund der krassen Verletzung des Beschleunigungsgebots sei das Steuerstrafverfahren unverzüglich einzustellen. Eventualiter sei die X.\_\_ AG vom Vorwurf der vollendeten Steuerhinterziehung freizusprechen. Mit Entscheid vom 7. Februar 2022 sprach die VRK die X.\_\_ AG der vorsätzlichen Steuerhinterziehung (Gewinn- und Kapitalsteuern 2012) schuldig und auferlegte ihr die Busse von CHF 1'810 sowie die Kosten des Untersuchungsverfahrens von CHF 300 und die Gerichtskosten von CHF 1'000 (act. G 2).

### **B.**

#### **B.a.**

Gegen diesen Entscheid erhob Rechtsanwalt mag. iur. Alexander Prechtel, Zürich, für die X.\_\_ AG mit Eingabe vom 14. März 2022 Beschwerde. Er stellte die Anträge, der Entscheid sei aufzuheben und das Steuerverfahren sei einzustellen; eventualiter sei die Beschwerdeführerin vom Vorwurf der vollendeten Steuerhinterziehung freizusprechen; subeventualiter sei das Verfahren an die Vorinstanz zur Wiederholung der Hauptverhandlung zurückzuweisen (Ziffer 1). Der Beschwerdeführerin sei eine angemessene Genugtuung und eine Parteientschädigung auszurichten (Ziffer 2). Es sei festzustellen, dass es sich bei der ASU um eine verwaltungsstrafrechtliche Behörde



## St.Galler Gerichte

handle, die nach Art. 6 Ziffer 1 EMRK nicht unabhängig von der ESTV sei; zufolge fehlender Unabhängigkeit der ASU sei die Beschwerdebeteiligte (ESTV) anzuweisen, unverzüglich alle am 30. April 2014 beschlagnahmten Akten und Daten an die Inhaber herauszugeben. Alle analog aufbereiteten und digital gespeicherten Daten, welche die ASU/ESTV erstellt, gesammelt, beschlagnahmt oder deren Herstellung sie veranlasst habe, seien unwiderruflich zu löschen und als unverwertbar zu erklären (Ziffer 3). Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates (Ziffer 4). In prozessualer Hinsicht beantragt der Rechtsvertreter die Gewährung uneingeschränkter Akteneinsicht mit Anweisung an den Beschwerdegegner, die *nicht-parteiöffentliche* Kommunikation zwischen ihr und der ASU/ESTV, soweit sie die Beschwerdeführerin tangiere, vollständig offenzulegen (act. G 1).

### **B.b.**

In der Vernehmlassung vom 20. April 2022 beantragte die Vorinstanz Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf den angefochtenen Entscheid und äusserte sich ergänzend zu Vorbringen in der Beschwerde (act. G 7). Mit Schreiben vom 5. Mai 2022 teilte der Beschwerdegegner den Verzicht auf eine Vernehmlassung mit; er beantragte Abweisung der Beschwerde (act. G 10).

### **B.c.**

Mit Eingabe vom 25. Mai 2022 bestätigte der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin seinen Standpunkt (act. G 12). Vorinstanz und Beschwerdegegner verzichteten stillschweigend auf eine weitere Stellungnahme (act. G 13). Am 16. Juni 2022 wurden dem Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin die Verfahrensakten zur Einsichtnahme zugestellt (act. G 14).

### **B.d.**

Auf die Vorbringen in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

## **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

### **1.**

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 14. März 2022 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art.



194 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Soweit die Beschwerdeführerin in der Beschwerde auf die Eingaben und Vorbringen im vorinstanzlichen Verfahren verweist bzw. diese zum Bestandteil des Beschwerdeverfahrens erklärt (act. G 1 S. 4 oben), stellt sich die Frage der genügenden Begründung der Beschwerde (vgl. VerwGE B 2014/130 vom 17. November 2015 E. 1). Da sie es jedoch nicht bei diesem Verweis belässt, sondern sich auch mit dem vorinstanzlichen Entscheid auseinandersetzt, liegt im Ergebnis kein Begründungsmangel vor. Auf die Beschwerde ist somit grundsätzlich einzutreten.

Soweit die Beschwerdeführerin eine Feststellung verlangt, dass es sich bei der ASU um eine verwaltungsstrafrechtliche Behörde handle, die nach Art. 6 Ziffer 1 EMRK nicht unabhängig von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) sei (Rechtsbegehren Ziffer 3 Satz 1; act. G 1 S. 27-36), ist darauf nicht einzutreten. Feststellungsansprüche gelten praxisgemäss als subsidiär. Sie bestehen dann nicht, wenn die gesuchstellende Person für die betreffende Frage ebenso gut - d.h. ohne unzumutbare Nachteile - ein Gestaltungsurteil erwirken kann (BGE 137 II 199 E. 6.5 mit Hinweisen). Im vorliegenden Verfahren ist auf die Frage der Unabhängigkeit der ASU in der Zusammenarbeit mit der Strafbehörde (Beschwerdegegner) insofern einzugehen (vgl. BGer 1B\_272/2020 vom 16. Februar 2021 [unter anderem betreffend Akten der Beschwerdeführerin im ASU-Verfahren] E. 3.2 am Schluss), als die Beschwerdeführerin die Unabhängigkeit der ASU/ESTV in Abrede stellt und sich der streitige Steuerhinterziehungsvorwurf des Beschwerdegegners im Wesentlichen auf einen Bericht der ASU stützt. Eines Feststellungsurteils (zusätzlich zum Gestaltungsurteil) im beantragten Sinn bedarf es daher nicht.

## 2. Verfahrensfragen

### 2.1.

#### 2.1.1.

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, BV) und Art. 6 der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101, EMRK) Anwendung (BGE 2C\_632/2009 vom 21. Juni 2010 E. 2.4). Der steuerpflichtigen Person steht daher im Steuerhinterziehungsverfahren ein Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht zu (Art. 257 Abs. 2 StG und Art. 57a Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes; SR 642.14, StHG), und es gilt die



Unschuldsvermutung. Die Anwendbarkeit der strafprozessualen Garantien im Steuerhinterziehungsverfahren zieht eine 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, N 6b zu Art. 151). Dies gilt indes 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), da er nicht auf sein Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht oder bei Einleitung des Nachsteuerverfahrens auf die Möglichkeit eines späteren Steuerhinterziehungsverfahrens aufmerksam gemacht wurde (VerwGE B 2011/179 vom 17. Januar 2012 E. 3.2; vgl. Art. 53 Abs. 4 StHG und Art. 201 Abs. 1 StG).

### 2.1.2.

Ein ASU-Verfahren kann bei begründetem Verdacht auf schwere Steuerwiderhandlungen angehoben werden (Art. 190 DBG). Dessen Untersuchungsmaßnahmen richten sich nach den Art. 19-50 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0; Art. 191 und 192 DBG). In einem solchen Verfahren sind somit die Garantien und Regeln des Verwaltungsstrafrechts einzuhalten, die es im Lichte von Art. 6 EMRK auszulegen gilt (BGer 2C\_717/2018 vom 24. Januar 2020 E. 3.1 mit Hinweis auf BGer 2C\_505/2017 vom 21. November 2018 E. 2.1.1). Das Verwaltungsstrafrecht, das auf das ASU-Verfahren anwendbar ist, sieht Zwangsmittel vor. Solche strafprozessuale Zwangsmassnahmen stellen keine Form von unverhältnismässig ausgeübtem Zwang dar (BGE 140 II 384 E. 3 S. 388 ff.). Vielmehr handelt es sich um Beweismassnahmen, welche dem Staat zwecks Abklärung des Verdachts einer Straftat zur Verfügung stehen und auf die er jederzeit zurückgreifen kann (BGer 2C\_505/2017 a.a.O. E. 2.1.1). Das ASU-Verfahren wird mit



einem Bericht abgeschlossen (Art. 193 DBG). Dieser Bericht hält die Einstellung der Untersuchung fest, wenn keine Widerhandlung vorliegt (Art. 193 Abs. 2 DBG). Wenn die ASU zum Ergebnis gelangt, dass eine Steuerwiderhandlung zu ahnden ist, verlangt sie von der kantonalen Steuerverwaltung im Fall einer Steuerhinterziehung die Durchführung eines Hinterziehungsverfahrens (Art. 194 Abs. 1 DBG). Bei einem Steuervergehen wird Anzeige bei der kantonalen Strafverfolgungsbehörde erstattet (Art. 194 Abs. 2 DBG).

### 2.1.3.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV umfasst als Mitwirkungsrecht all jene Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann ([BGE 135 II 286](#) E. 5.1 S. 293, mit Hinweisen). Das aus dem Gehörsanspruch fließende, auf Gesetzesstufe in Art. 114 des Bundesgesetzes über die Direkte Bundessteuer (SR 642.11, DBG), Art. 41 Abs. 1 StHG sowie Art. 165 StG konkretisierte Akteneinsichtsrecht bezieht sich auf sämtliche Akten eines Verfahrens, die für dieses erstellt oder beigezogen wurden, ohne dass ein besonderes Interesse geltend gemacht werden müsste. Die effektive Wahrnehmung des Akteneinsichtsrechts setzt notwendigerweise voraus, dass die Akten vollständig sind. Der Anspruch auf Akteneinsicht gilt nicht absolut; er kann aus überwiegenden Interessen durch Abdeckung und nötigenfalls Aussonderung eingeschränkt werden (Art. 114 Abs. 2 und 3 DBG, Art. 41 Abs. 1 Satz 2 StHG sowie Art. 165 Abs. 1 und 2 StG; vgl. dazu BGer 2C\_717/2018 vom 24. Januar 2020 E. 2.1.1 mit Hinweisen). Ist ein Aktenstück der Einsichtnahme entzogen worden, darf sich die Behörde in ihrer Entscheidung zwar auch zum Nachteil der betroffenen steuerpflichtigen Person auf das vertrauliche Dokument stützen. Sie hat ihr jedoch dessen wesentlichen Inhalt bekannt zu geben, damit sich die betroffene Person dazu äussern und Gegenbeweise nennen kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 37 zu Art. 114 DBG). Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV folgt im Weiteren die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich behandelt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr



Entscheid stützt (BGer 1C\_730/2013 vom 4. Juni 2014 E. 5.2 mit Hinweisen, BGE 138 IV 81 E. 2.2).

### 2.1.4.

Gemäss Art. 30 Abs. 1 BV hat jede Person Anspruch darauf, dass ihre Sache von einem unparteiischen, unvoreingenommenen und unbefangenen Gericht ohne Einwirken sachfremder Umstände entschieden wird. Dieser Anspruch wird verletzt, wenn bei objektiver Betrachtung Gegebenheiten vorliegen, die den Anschein der Befangenheit oder die Gefahr der Voreingenommenheit begründen.

Voreingenommenheit und Befangenheit werden nach der Rechtsprechung angenommen, wenn Umstände vorliegen, die bei objektiver Betrachtung geeignet sind, Misstrauen in die Unparteilichkeit eines Mitglieds des Spruchkörpers zu erwecken. Solche Umstände können in einem bestimmten Verhalten der betreffenden Person oder in gewissen äusseren Gegebenheiten funktioneller und organisatorischer Natur begründet sein. Nicht verlangt wird, dass die Person tatsächlich voreingenommen ist, sondern es genügt der objektiv gerechtfertigte Anschein (vgl. [BGE 140 I 240 E. 2.2](#); [137 I 227 E. 2.1](#)).

Für *verwaltungsinterne Verfahren* gilt nicht der gleich strenge Massstab wie gemäss Art. 30 BV und Art. 6 Ziff. 1 EMRK für unabhängige richterliche Behörden. Hingegen gewährleistet Art. 29 Abs. 1 BV den Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung; das Gebot der Unbefangenheit bildet einen Teilgehalt dieses Grundrechts. Im Interesse einer beförderlichen Rechtspflege sind Ablehnungs- und Ausstandsbegehren gegen nicht richterliche Justizpersonen bzw. gegen Personen, die an einem Verwaltungsentscheid in irgendeiner Form beratend oder instruierend mitwirken, nicht leichthin gutzuheissen. Die für den Anschein der Befangenheit sprechenden Umstände müssen jeweils im Einzelfall unter Berücksichtigung der Funktion und der Organisation der betroffenen Verwaltungsbehörde gewichtet werden ([BGE 140 I 326 E. 5.2](#); [137 II 431 E. 5.2 S. 451 f.](#), mit Hinweisen).

### 2.2.

Die Vorinstanz führte im angefochtenen Entscheid aus, der Strafbefehl vom 25. Februar 2019 bezeichne die Angeklagte (Beschwerdeführerin), die ihr zur Last gelegte Handlung und die massgeblichen Gesetzesbestimmungen. Er enthalte einen Hinweis auf die Einsprachemöglichkeit und die Folgen ihrer Nichtergreifung. Die formellen Voraussetzungen von Art. 262 Abs. 1 StG seien damit erfüllt. Die Begründung des Strafbefehls, die Beschwerdeführerin habe geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand an die Q. \_\_ AG in Liqu. von CHF 20'000 verbucht (Rechnung vom



30. September 2012, ASU-Bericht "A.\_\_\_" Ziffer 3.6.6), genüge angesichts der stark eingeschränkten Begründungspflicht den gesetzlichen Anforderungen (Art. 262 Abs. 2 StG). Im Weiteren richte sich das Steuerhinterziehungsverfahren nach den Art. 264 ff. StG. Art. 339 Abs. 2 der Schweizerischen Strafprozessordnung (SR 312.0; StPO) komme daher nicht zur Anwendung (act. G 2 S. 5 m.H.).

Zu der von der Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren gerügten *Gehörsverweigerung und Verletzung von Verfahrensrechten nach Art. 6 Ziffer 1 EMRK* führte die Vorinstanz aus, A.\_\_\_ sei am 21. Oktober 2005 von der Beschwerdeführerin umfassend bevollmächtigt worden, namentlich auch zur Vertretung vor Gericht (ASU-act. 120.310.074 [act. G 8/5 Beilage]). Er sei am 20. Januar 2016 im Rahmen des ASU-Verfahrens zu dem hier streitigen Geschäftsvorfall befragt worden (ASU-act. 130.101.026 [act. G 8/5 Beilage]) und habe somit Gelegenheit gehabt, sich zu äussern. Eine Gehörsverweigerung liege daher nicht vor. Auch habe A.\_\_\_ an der Beweisaufnahme mitwirken können. Hingegen sei gegen die Beschwerdeführerin nie ein Verfahren nach Art. 190 ff. DBG eröffnet worden. Dies bedeute indes nicht, dass einzelne Erkenntnisse aus dem Verfahren gegen A.\_\_\_ hier nicht verwendet werden dürften. Die Beschwerdeführerin habe Gelegenheit gehabt, sich zu den Beweisen der Vorinstanz zu äussern und Anträge zur Ergänzung der Untersuchung zu stellen. Nicht zu beanstanden sei, dass die ASU vom Beschwerdegegner unterstützt werde, da dies im Gesetz vorgesehen sei (Art. 190 Abs. 1 DBG). Da sowohl die in die Untersuchung miteinbezogene Beschwerdeführerin als auch die Q.\_\_\_ AG ihren Sitz im Kanton St. Gallen gehabt hätten, sei die Zusammenarbeit zwischen dem Beschwerdegegner und der ASU geboten und rechtmässig gewesen. Die ASU habe dem Beschwerdegegner den Bericht vom 21. August 2017 zur Verfügung gestellt und ihn gestützt auf Art. 194 Abs. 1 DBG aufgefordert, ein Steuerhinterziehungsverfahren durchzuführen (ASU-Bericht, Ziffer 6.2). Dieses Vorgehen sei korrekt gewesen, da die *ASU-Untersuchungshandlungen* nicht als Einleitung eines Steuerhinterziehungsverfahrens gelten würden. Die ASU habe somit die Grundlage geschaffen, auf welcher der Beschwerdegegner seine eigenen Untersuchungen und Entscheide habe abstützen können (BGE 119 IV 12 E. 2c, 2d). Entsprechend habe der Beschwerdegegner ein Untersuchungsverfahren eingeleitet und der Beschwerdeführerin das rechtliche Gehör gewährt. Die Kommunikation zwischen ASU und Beschwerdegegner sei gesetzlich vorgesehen und daher nicht zu beanstanden. Die Beschwerdeführerin habe im Verfahren vor der VRK von ihrem Aussageverweigerungsrecht Gebrauch machen können und sich nicht selbst belasten müssen. Im Untersuchungsverfahren habe A.\_\_\_ als einziges Verwaltungsratsmitglied der Beschwerdeführerin an den Befragungen vom 5. März 2015 sowie 20. Januar und



10. Februar 2016 jeweils die Aussage verweigert (ASU-Bericht, Ziffer 2.6.1). Sei die fehlende Unabhängigkeit der ASU zu verneinen, erweise sich auch der Antrag auf Rückgabe der anlässlich der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Akten als unbegründet. Was die geltend gemachte *überlange Verfahrensdauer* betreffe, sei festzuhalten, dass sich die ASU-Untersuchung nicht gegen die Beschwerdeführerin gerichtet habe, weshalb sie vom Untersuchungsverfahren nicht direkt betroffen worden sei. Der Beschwerdegegner habe das Untersuchungsverfahren am 22. Februar 2018 eingeleitet und es ein Jahr später mit Strafbefehl vom 25. Februar 2019 abgeschlossen. Die Verhandlung vor der VRK habe am 7. Februar 2022 stattgefunden, wobei der ursprüngliche Verhandlungstermin vom 4. März 2021 wegen des Ausstandsbegehrens der Beschwerdeführerin habe verschoben werden müssen. Eine Verletzung des Beschleunigungsgebots sei daher nicht ersichtlich (act. G 2 S. 5-8).

### 2.3.

Die Beschwerdeführerin legt dar, dass sie am 30. April 2014 von der ASU einer Hausdurchsuchung unterzogen worden sei. Bei diesem Vorgang sei praktisch der gesamte Aktenbestand beschlagnahmt und bis heute nicht mehr zurückgegeben worden. Allein vor dem Hintergrund, dass die ESTV jedes Schriftstück einscane und in digitaler Form darüber verfüge, sei die fortgesetzte Einbehaltung der Akten äusserst bedenklich. Die Beschwerdeführerin habe einen Anspruch auf wirksame Beschwerde (Art. 13 EMRK). Offenbar gleich im Anschluss an die Hauptverhandlung vom 7. Februar 2022 habe die Vorinstanz den Fall zuungunsten der Beschwerdeführerin entschieden. Es sei deshalb kaum davon auszugehen, dass sie sich mit den Vorbringen der Beschwerdeführerin ernsthaft auseinandergesetzt habe. Als krasse Verletzung des rechtlichen Gehörs sei zu werten, dass die Vorinstanz die Hauptverhandlung beendet habe, ohne dem Beschwerdeführer das letzte Wort (Art. 347 stopp) zu gewähren. Damit leide die Hauptverhandlung an einem unheilbaren Mangel, welcher nur zur Ungültigkeit der vorinstanzlichen Hauptverhandlung, eventualiter zur Rückweisung an die Vorinstanz zur Wiederholung führen könne. Die Beschwerdeführerin habe anlässlich der Hauptverhandlung vom 7. Februar 2022 verschiedene Vorfragen aufgeworfen; an diesen Vorfragen werde festgehalten. Die Ansicht der Vorinstanz, dass Art. 339 Abs. 2 StPO nicht zur Anwendung komme, sei rechtlich nicht haltbar. Sie stelle im Ergebnis eine krasse Gehörsverletzung dar, was allein zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führen müsse. Allgemeine strafprozessuale und verfassungsrechtliche Grundsätze seien auch in Verwaltungsstrafverfahren zu berücksichtigen. In einem Strafverfahren würden zu Recht völlig andere Verfahrensgrundsätze gelten wie in verwaltungsrechtlichen Verfahren. Das gelte beispielsweise für die Untersuchungsmaxime (im Gegensatz zur verwaltungsrechtlichen Mitwirkungspflicht)



wie auch für das letzte Wort der Beschwerdeführerin, welches im StG nicht vorgesehen und von der Vorinstanz anlässlich der Hauptverhandlung unterschlagen worden sei. Die Beschwerdeführerin habe bereits in ihren Eingaben im Steuerstrafverfahren (act. G 8/5/5 Beilagen) auf zahlreiche Verfahrensmängel (fehlende Unabhängigkeit der ASU und des Beschwerdegegners) hingewiesen und die Einstellung des EMRK-widrigen Verfahrens gefordert. Der Beschwerdegegner sei nicht im Ansatz auf diese Rügen eingetreten. Dies stelle eine Gehörsverletzung dar. Falsch sei der Verweis der Vorinstanz auf die Vollmacht A.\_\_ vom 21. Oktober 2005, zumal die Beschwerdeführerin erst am 20. Oktober 2009 gegründet und in das Handelsregister eingetragen worden sei. Weiter verletze es den Gehörsanspruch der Beschwerdeführerin, wenn die Vorinstanz pauschal darauf hinweise, dass A.\_\_ am 20. Januar 2016 von der ASU befragt worden sei und die Beschwerdeführerin Gelegenheit gehabt habe, sich zu äussern. Es gehe nicht an, anstelle der beschuldigten Person (Beschwerdeführerin) einfach eine andere Person (A.\_\_) zu befragen. Der Gegenstand der ASU-Einvernahme sei durch die Verfahrensleitung vorgängig klar zu definieren. Die Vorinstanz übersehe, dass die Verfahrens- und Parteirechte der Beschwerdeführerin im ASU-Verfahren gänzlich ignoriert worden seien. Die Beschwerdeführerin sei gar nie Partei eines ASU-Untersuchungsverfahrens gewesen. Sie habe im ASU-Verfahren ihre Beschuldigtenrechte nicht wahrnehmen können. Diese Art Geheimjustiz verstosse gegen die Grundsätze eines fairen Verfahrens. Die Verwendung von ASU-Befunden gegen die Beschwerdeführerin sei unzulässig. Zudem gehe aus den Akten nicht hervor, dass der Beschwerdeführerin jemals das Recht gewährt worden sei, sich vor Erlass des ASU-Berichts vom 21. August 2017 zu äussern und in die Akten Einsicht zu nehmen. Es liege ein Verstoss gegen den Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör vor. Im Weiteren greife das Unabhängigkeitserfordernis nicht erst im Gerichtsverfahren, sondern bereits im ASU-Verfahren und im Steuerhinterziehungsverfahren des Beschwerdegegners. Damit eine Behörde als unabhängig gelte, dürfe sie kein persönliches Interesse am Verfahrensausgang haben. Weder die ASU noch der Beschwerdegegner könne deshalb als unabhängige Strafbehörde qualifiziert werden. Ebenso sei von keiner Behörde das Tatbestandsmerkmal "schwere Steuerwiderhandlung" nachgewiesen worden. Zuzugabe der krassen Gehörsverletzung dürften die ASU-Befunde im Steuerhinterziehungsverfahren gegen die Beschwerdeführerin nicht verwendet werden. Eine Heilung der Gehörsverletzung sei unmöglich, weil das ASU-Verfahren streng normiert sei und die Rechte nach Art. 193 Abs. 2 DBG nicht in einem kantonalen Verfahren quasi nachgeholt werden könnten. Die Tätigkeit der ASU und des Beschwerdegegners im Steuerstrafverfahren könne nicht allein mit Verweis auf Art. 190 ff. DBG legitimiert werden. Die Vorinstanz hätte die Unabhängigkeit nach Art. 6 Ziffer 1



EMRK berücksichtigen und würdigen müssen. Die ASU verfolge einen interessengeleiteten Automatismus. Die ASU werde nach Art. 190 Abs. 1 DBG mit Ermächtigung des Eidg. Finanzdepartements aktiv, was nichts anderes als eine äusserst bedenkliche Durchbrechung der Gewaltenteilung darstelle. Die beschlagnahmten Akten gebe die ASU auch Jahre später praxisgemäss kaum mehr an die betroffenen Inhaber zurück. Das Verfahren nach Verwaltungsstrafrecht gestalte sich als Inquisitionsverfahren. Die Parteirechte würden faktisch ignoriert. Es würden - wie im Fall der Beschwerdeführerin - keine Zeugen einvernommen, um die Befunde zu verifizieren. Eine Unschuldsvermutung gebe es nicht. Die ASU verfolge ein direktes Eigeninteresse für die ESTV und mittels "Amtshilfe" wirke sie auch auf das kantonale Steuerverfahren ein. Weder der Beschwerdegegner noch die Vorinstanz hätten eine eigene Untersuchung geführt. Beide Behörden hätten blind auf die ASU-Befunde abgestellt. Zu rügen sei im gesamten Verfahren die fehlende Unabhängigkeit der involvierten Behörden und deren nicht-parteiöffentliche Kommunikation. Auch am Vorhalt der überlangen Verfahrensdauer werde festgehalten. Es gehe nicht an, jahrelang durch die ASU im Verborgenen eine Art Geheimuntersuchung zu führen und angebliche Beweise zu erheben, um dann zu einem beliebigen Zeitpunkt ein Steuerhinterziehungsverfahren zu eröffnen (act. G 1 S. 9-21 und S. 27-36).

### 2.4.

#### 2.4.1.

Vorab ist mit der Beschwerdeführerin festzuhalten, dass mit Blick auf ihre im Jahr 2009 erfolgte Gründung und Eintragung in das Handelsregister entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht auf eine Bevollmächtigung von A.\_\_\_ aus dem Jahr 2005 abgestellt werden kann. A.\_\_\_ war gemäss Handelsregister seit 2009 einziger Verwaltungsrat (mit Einzelunterschrift) der Beschwerdeführerin. Er hatte somit im hier in Frage stehenden Jahr 2012 Organstellung für letztere inne und hat dies auch weiterhin. Die Steuererklärung 2012 (act. G 8/5/3 Beilagen) wurde von ihm (mit den Kürzeln ....) unterzeichnet und eingereicht, weshalb auch von einer entsprechenden Bevollmächtigung in Steuerangelegenheiten ausgegangen werden darf. Die Beschwerdeführerin stellt eine Bevollmächtigung von A.\_\_\_ durch sie im *Steuerverfahren* denn auch nicht in Frage. Im *Steuerstrafverfahren* kommt der Beschwerdeführerin als juristischer Person Beschuldigtenstellung und damit das in Strafverfahren übliche Recht auf Mitwirkung und Aussageverweigerung zu (vgl. H. Küffer, in: Niggli/Heer/Wiprächtiger, Basler Kommentar zur StPO, N 7 zu Art. 104 StPO). Im Strafverfahren wird die juristische Person durch eine (einzige) natürliche Person vertreten; sie redet (oder schweigt) mit deren Stimme. Der Unternehmensvertreter muss uneingeschränkt



zur Vertretung des Unternehmens in zivilrechtlichen Angelegenheiten befugt sein. Bei der Aktiengesellschaft ist ein Verwaltungsrat zur Vertretung befugt. Primär soll das Unternehmen selber bestimmen, von welcher Person es im Strafverfahren vertreten wird (M. Engeler, in: Basler Kommentar zur StPO a.a.O., N 20, 22, 24 und 40 zu Art. 112 StPO).

Vorliegend erhob A.\_\_\_ - nachdem er die Beschwerdeführerin im Jahr 2018 bereits im Nachsteuerverfahren und im Untersuchungsverfahren betreffend Steuerhinterziehung vertreten hatte (act. G 8/5/4 Beilagen und 8/5/5 Beilagen) - für die Beschwerdeführerin gegen den Strafbefehl vom 25. Februar 2019 mit Eingabe vom 27. März 2019 Einsprache und gab den Rechtsvertreter (Rechtsanwalt Prechtl) bekannt (act. G 8/3). Der Beschwerdegegner und die Vorinstanz durften unter diesen Umständen von einer Vertretung der Beschwerdeführerin im Strafverfahren durch den (einzigen) Verwaltungsrat A.\_\_\_ mit Rechtsvertretung durch Rechtsanwalt Prechtl ausgehen.

### **2.4.2.**

Im angefochtenen Entscheid legte die Vorinstanz ihre Sichtweise betreffend den Steuerhinterziehungsvorwurf mit Hinweis auf die einschlägige Rechtsprechung nachvollziehbar dar. Gestützt auf diese Begründung war es der Beschwerdeführerin möglich, den Entscheid sachgerecht anzufechten. Das von der Beschwerdeführerin angerufene Recht auf eine wirksame Beschwerde nach Art. 13 EMRK (act. G 1 S. 6 und S. 29 oben) beinhaltet unter anderem die Gewährleistung der Durchsetzbarkeit der Konventionsrechte und -freiheiten ihrem Wesen nach, in welcher Form auch immer sie in der innerstaatlichen Rechtsordnung gewährleistet werden. In welcher Weise Art. 13 EMRK im innerstaatlichen Recht umgesetzt wird, obliegt dem Spielraum der Mitgliedstaaten (vgl. Meyer-Ladewig/Renger, in: Meyer-Ladewig/Nettesheim/von Raumer [Hrsg.], EMRK-Handkommentar, 4. Aufl. 2017, N. 3 zu Art. 13 EMRK). Eine Verletzung von Art. 13 EMRK ist vorliegend nicht ersichtlich. Soweit die Beschwerdeführerin rügt, dass ihr an der vorinstanzlichen Hauptverhandlung das letzte Wort (Art. 347 StPO: "Die beschuldigte Person hat nach Abschluss der Parteivorträge das Recht auf das letzte Wort.") nicht zugestanden worden sei, ist festzuhalten, dass A.\_\_\_ zu Beginn der vorinstanzlichen Verhandlung vom 7. Februar 2022 bekanntgab, dass er von seinem Schweigerecht Gebrauch mache, worauf der verfahrensleitende Präsident ihm mitteilte, dass ihm keine weiteren Fragen vorgelegt würden. Hierauf stellte der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin Vorfragen und Anträge und gab diese zusammen mit dem Plädoyer schriftlich zu den Akten (act. G 8/22/1 und 8/22/3). Hierzu brachte der *Beschwerdegegner keine Fragen oder Ergänzungen* vor. Auf die



daran anschliessende Feststellung des Präsidenten, wonach es weder seitens des Gerichts noch der Parteien Fragen oder Anmerkungen gebe und die Verhandlung geschlossen werde (act. G 8/24), hätte der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin angesichts des geschilderten Hergangs gegebenenfalls von sich aus unmittelbar reagieren und weitere mündliche Ausführungen beantragen müssen. Wenn er dies nicht getan hat, so kann dies nicht im vorliegenden Verfahren als unheilbarer Verfahrensmangel gerügt werden, zumal das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin bezüglich der Vorbringen des Beschwerdegegners gewahrt wurde.

Zur weiteren Frage, ob, und wenn ja inwiefern, die StPO (und damit unter anderen der Art. 347 StPO) auf das vorliegende Verfahren zur Anwendung kommt, ist festzuhalten, dass in direktsteuerlichen Strafverfahren gemäss DBG eine unmittelbare Anwendbarkeit dieses Gesetzes auf *Steuerhinterziehungsverfahren* nicht gegeben ist, jedoch die *allgemeinen strafprozessualen Grundsätze* in Steuerstrafverfahren analog berücksichtigt werden (vgl. vorstehende E. 2.1.1 und BGer 2C\_257/2018 vom 11. November 2020 E. 2.2.1 und 2.4.2 f. sowie BGer 2C\_1052/2020 vom 19. Oktober 2021 E. 2.2.2 und 2.2.3). Das kantonale Steuerhinterziehungsverfahren richtet sich nach Art. 264 ff. StG, wobei die Vorschriften über das Rekursverfahren bei der Veranlagung für die Staatssteuer sachgemäss anzuwenden sind (Art. 269 StG). Dem Hinterziehungsverfahren liegt eine strafrechtliche Anklage im Sinn von Art. 6 Ziff. 1 EMRK zugrunde, wobei der Anklagegrundsatz im Steuerhinterziehungsverfahren nicht in gleicher Weise wie im Strafprozess gilt, zumal es häufig an der für das Strafverfahren typischen Trennung zwischen anklagender und erkennender Behörde fehlt (vgl. BGer 2C\_1052/2020 a.a.O. E. 2.2.3). Bei dem von der Beschwerdeführerin angerufenen Art. 339 Abs. 2 StPO (Vorfragen) handelt es nicht um strafprozessuale oder verfassungsrechtliche Grundsätze, sondern um spezifische strafprozessuale Verfahrensvorschriften, für welche die Vorinstanz eine Anwendbarkeit im steuerstrafrechtlichen Verfahren zu Recht verneinte. Letzteres ändert indes nichts daran, dass die im vorinstanzlichen und im vorliegenden Verfahren gerügten Verfahrensmängel (u.a. fehlende Unabhängigkeit der ASU und des Beschwerdegegners) zu prüfen sind.

### 2.4.3.

Aus den in E. 2.1.2 dargelegten Gegebenheiten ergibt sich, dass die ASU bei ihrer Untersuchungstätigkeit *gesetzlich geregelte Aufgaben* wahrnimmt. Inwiefern die ASU ihre *Unabhängigkeit* (vgl. E. 2.1.4 vorstehend) tangierende *persönliche Interessen* verfolgen sollte, wie die Beschwerdeführerin geltend macht (act. G 1 S. 18), ist weder



näher ausgeführt noch aus den Akten ersichtlich. Die Tatsache, dass die Untersuchungstätigkeit der ASU der Abklärung von allfälligen Steuerstraftatbeständen und von Steueransprüchen der ESTV und des Beschwerdegegners dient, ist nicht geeignet, ein *Eigeninteresse* der beteiligten Stellen zu belegen, zumal diese ausschliesslich im Rahmen ihrer gesetzlichen Aufgaben tätig werden. Eine Befangenheit lässt sich hieraus nicht ableiten. Die Begründung des Vorwurfs eines interessengeleiteten Automatismus erfolgt von Seiten der Beschwerdeführerin sodann mit dem Hinweis, dass *lediglich die ASU* Abklärungen getroffen habe, nicht jedoch der Beschwerdegegner oder die Vorinstanz (act. G 1 S. 19). Inwiefern dies die Unabhängigkeit der ASU generell in Frage stellen sollte, ist nicht erkennbar. Vorliegend wurde gegen A.\_\_\_\_ ein ASU-Untersuchungsverfahren eingeleitet. Gegen die Beschwerdeführerin wurde indes kein solches Verfahren eröffnet. Damit war sie auch nicht Beschuldigte im Sinn von Art. 193 Abs. 1 DBG; dementsprechend war ihr auch der ASU-Bericht betreffend A.\_\_\_\_ nicht direkt (formell) zuzustellen. Faktisch bekam sie indes dennoch unmittelbar Kenntnis vom ASU-Bericht, da sie wie dargelegt (vorstehende E. 2.4.1) in Steuer(straf)sachen von A.\_\_\_\_ vertreten wurde bzw. wird. Ihre Rüge, sie sei nicht in das ASU-Verfahren miteinbezogen worden und habe ihre Parteirechte nicht wahrnehmen können, erweist sich damit als nicht berechtigt. Selbst wenn angenommen würde, dass das ASU-Verfahren gegen A.\_\_\_\_ auch gegen die Beschwerdeführerin gerichtet bzw. sie daran beteiligt war, könnte sie daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. In diesem Fall wäre es zwar unter Umständen zu einer Vermischung des Straf- und des Veranlagungsverfahrens gekommen. Für das hier zu beurteilende Verfahren ist eine solche Vermischung von Straf- und Veranlagungsverfahren indes rechtsprechungsgemäss unproblematisch (vgl. BGer 2C\_505/2017 vom 21. November 2018 E. 2.2.2 und 2.3.3 [=BGE 144 II 427]; BGer 2C\_717/2018 vom 24. Januar 2020 E. 3.4). Zudem wirft - und dies erscheint vorliegend wesentlich - die Trennung von Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren (vgl. vorstehende E. 2.1.1) insofern keine Fragen auf, als nicht die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin bzw. ihre (nicht erfolgte) tatsächliche Mitwirkung am *Steuerverwaltungsverfahren* (Nachsteuerverfahren) Beweismittel zum Vorschein brachte. Vielmehr geschah die Beweiserhebung vorliegend im Wesentlichen im Rahmen des ASU-Verwaltungsstrafverfahrens betreffend den Verwaltungsrat A.\_\_\_\_. Mit dem Hinweis auf die Mitwirkungspflicht bzw. tatsächliche Mitwirkung der Beschwerdeführerin an der Beweiserhebung im *Verwaltungsverfahren* (Nachsteuerverfahren) lässt sich vorliegend somit augenscheinlich kein Beweisverwertungsverbot für den ASU-Bericht bzw. die ASU-Akten im *Verwaltungsstrafverfahren* herleiten.



### 2.4.4.

Die Kommunikation der ASU mit dem Beschwerdegegner ist insofern gesetzlich normiert, als die ASU nach Art. 111 Abs. 1 i.V.m. Art. 195 Abs. 1 DBG (namentlich) den Steuerbehörden der Kantone kostenlos Auskunft erteilt und Akteneinsicht gewährt. Aufgrund dieser Bestimmungen war die vorliegend seitens der ASU dem Beschwerdegegner gewährte Amtshilfe zulässig; eine Geheimhaltungspflicht der ASU bestand insoweit nicht (vgl. Art. 110 Abs. 2 DBG). Die Amtshilfe von Seiten der ASU setzte selbstredend eine entsprechende Anfrage des Beschwerdegegners voraus, womit eine solche Anfrage nicht unzulässig sein kann. Eine Kommunikation "per Du" zwischen den beteiligten Amtsstellen belegt sodann entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin (act. G 1 S. 20) für sich allein keine Voreingenommenheit im Sinn eines Ausstandsgrundes (vgl. dazu BGer 2C\_717/2018 a.a.O. E. 4.1). Eine vorgängige Befragung der Beschwerdeführerin und Einladung zur Stellungnahme gegenüber der ASU war insofern nicht erforderlich, als sich die Beschwerdeführerin im Einsprache- und Rekursverfahren sowie im vorliegenden Verfahren im Nachhinein umfassend äussern konnte. Eine Gehörsverletzung ist somit auch hier nicht ersichtlich. Eine Verwertung der Erkenntnisse der ASU im vorliegenden Verfahren erweist sich nach dem Gesagten als zulässig (vgl. auch BGer 2C\_717/2018 a.a.O. E. 3.4 mit Hinweisen). Der im Rahmen der Amtshilfe dem Beschwerdegegner gelieferte Schlussbericht der Untersuchung nach Art. 190 ff. DBG stellte mithin ein geeignetes Beweismittel für die Eröffnung eines Steuerhinterziehungsverfahrens gegen die Beschwerdeführerin dar.

Zu den Vorwürfen der nicht-parteiöffentlichen Kommunikation zwischen ASU und Beschwerdegegner ohne Wahrung der Parteirechte der Beschwerdeführerin (act. G 1 S. 20) und der Führung einer Art Geheimuntersuchung durch ASU (act. G 1 S. 21) sowie zu ihrem Begehren auf Offenlegung der EMRK-widrigen nicht-parteiöffentlichen Kommunikationsinhalte der ASU (act. G 1 S. 36) ist festzuhalten, dass in einem Verwaltungs(straf)verfahren *entscheidrelevante* Tatsachen und Ergebnisse schriftlich zu protokollieren sind, wobei der Umfang der Protokollierungspflicht von den konkreten Umständen des Einzelfalls abhängt (BGer 2C\_632/2013 vom 8. Juli 2014 E. 4.1 und 4.2 m.H.). Die Beschwerdeführerin zeigt nicht auf, inwiefern eine weitere, für das vorliegende Steuerstrafverfahren durchgeführte oder beigezogene, aber nicht offen gelegte *entscheidrelevante* Korrespondenz zwischen der ASU und dem Beschwerdegegner stattgefunden haben sollte. Mutmassungen über das Bestehen von EMRK-widrigen nicht parteiöffentlichen Akten allein vermögen die Existenz von weiteren *entscheidwesentlichen* Akten nicht zu belegen. Der Beschwerdeführerin lagen



die sie betreffenden und für die Prüfung der Beurteilung des Beschwerdegegners entscheidenden Akten vor. Von daher ist auch eine Verletzung des Rechts auf Gehör im Sinn von Art. 6 Abs. 1 EMRK (vgl. dazu Meyer-Ladewig/Harrendorf/König, in: Meyer-Ladewig/Nettesheim/von Raumer [Hrsg.], a.a.O., N 96-105 zu Art. 6 EMRK) nicht ersichtlich. Der Richter kann Beweisanträge ohne Verletzung des rechtlichen Gehörs ablehnen, wenn Anträge nicht erhebliche Tatsachen betreffen oder er aufgrund bereits abgenommener Beweise in vorweggenommener antizipierter Beweiswürdigung annehmen kann, dass seine Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (BGE 141 I 60 E. 3.3). Die Beweisanträge betreffend Offenlegung einer die Beschwerdeführerin betreffenden, nichtparteiöffentlichen Kommunikation zwischen dem Beschwerdegegner und der ASU (act. G 1 S. 4 und 36) sind deshalb abzulehnen.

### 2.4.5.

In BGer 1B\_272/2020 a.a.O. hatte das Bundesgericht - unter anderem betreffend Akten der Beschwerdeführerin im ASU-Verfahren - festgehalten, die Beschwerdegegnerin (ESTV) habe die sichergestellten Datenträger gespiegelt und diese anschliessend zurückgegeben. Es sei deshalb nicht ersichtlich, dass die Beschlagnahme die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführer wesentlich beeinträchtigen könnte. Im Übrigen könnten die Beschwerdeführer im weiteren Verlauf des Verfahrens immer noch die Unverwertbarkeit der beschlagnahmten Unterlagen und Daten geltend machen (BGer 1B\_272/2020 a.a.O. E. 3.2). Vorliegend ist die von der Beschwerdeführerin - mit Hinweis auf eine *fehlende Unabhängigkeit der ASU und das daraus hergeleitete Beweisverwertungsverbot* - beantragte Herausgabe der am 30. April 2014 beschlagnahmten Akten und Daten an sie (act. G 1 Antrag Ziffer 3; act. G 1 S. 27 und S. 34-36) abzuweisen, zumal wie dargelegt (vorstehende E. 2.4.3) nicht von einer Abhängigkeit/Voreingenommenheit der ASU auszugehen ist und der ASU-Bericht dementsprechend auch keinem Beweisverwertungsverbot unterliegt.

### 2.4.6.

Den Vorwurf der überlangen Verfahrensdauer begründet die Beschwerdeführerin mit Hinweis auf das Schreiben des Beschwerdegegners vom 15. Mai 2012 an die ASU (act. G 3/2) und mit der Feststellung, dass die Verfahrensdauer nicht verkürzt mit Beginn am 22. Februar 2018 dargestellt werden könne. Die Dauer des geheimjustiziellen ASU-Verfahrens sei mit zu berücksichtigen (act. G 1 S. 21). Wie dargelegt (vorstehende E. 2.2) hatte die Vorinstanz eine Verletzung des Beschleunigungsgebots verneint mit dem Hinweis auf die am 22. Februar 2018 erfolgte Eröffnung des Untersuchungsverfahrens und Abschluss desselben mit Strafbefehl vom 25. Februar 2019 sowie Verhandlung vor der VRK am 7. Februar 2022. Entgegen ihrer Auffassung wurde mit dem Schreiben des



Beschwerdegegners an die ASU vom 15. Mai 2012 kein Verfahren gegen die Beschwerdeführerin ausgelöst, sondern angeregt, das "Gewirr von Gesellschaften" um die D.\_\_ AG zu untersuchen bzw. zu prüfen, ob ein ASU-Einsatz überhaupt Erfolg haben könnte (act. G 3/2). Im Zug der in der Folge eröffneten langwierigen Untersuchungen mit ASU-Berichterstattung im Jahr 2017 ergaben sich Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung durch die Beschwerdeführerin, wodurch es im Februar 2018 zur Eröffnung eines Verfahrens gegen sie kam. Mit der Vorinstanz ist eine überlange Verfahrensdauer bei diesen Gegebenheiten zu verneinen.

### 3. Nachweis des Steuerhinterziehungs-Tatbestandes

#### 3.1.

##### 3.1.1.

Materiell streitig ist, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid den Vorwurf des Beschwerdegegners, die Beschwerdeführerin habe der Q.\_\_ AG geschäftsmässig nicht begründete Leistungen im Gegenwert von CHF 20'000 ausgerichtet und damit eine Steuerhinterziehung begangen (Strafbefehl vom 25. Februar 2019; act. G 8/5 Beilage), zu Recht bestätigte. - Den Straftatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt unter anderem, wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt, oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Steuerverkürzung; Art. 248 Abs. 1 StG). Eine Steuerverkürzung kann sich bei verdeckten Gewinnausschüttungen ergeben (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, VIII. Rz. 25). Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Gewinnvorwegnahmen stellen steuerbaren Reingewinn dar (Art. 82 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG). Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: (1) Die Gesellschaft erbringt eine Leistung ohne entsprechende Gegenleistung, wodurch das Geschäftsergebnis gemindert wird. (2) Mit der Leistung wird ein Beteiligter oder eine diesem nahestehende Person oder Unternehmung begünstigt; ein der Gesellschaft fernstehender Dritter hätte sie unter gleichen Bedingungen nicht erhalten; die Leistung ist also ungewöhnlich und mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbar. (3) Der Charakter der Leistung bzw. das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar (Zigerlig/Oertli/Hofmann a.a.O., III. Rz. 111 f.).

##### 3.1.2.

Im Jahr 2012 waren A.\_\_ (bis 29. August 2012) und B.\_\_ Mitglieder des Verwaltungsrats der Q.\_\_ AG. Nachdem über die Gesellschaft im Jahr 2013 der Konkurs eröffnet



worden war, erfolgte am 16. April 2014 die Löschung im Handelsregister. Gemäss Honorarnote vom 30. September 2012 stellte die Q.\_\_\_ AG der Beschwerdeführerin "Unsere Bemühungen" in der Zeit von Juli bis September 2012 mit einem Betrag von CHF 21'600 in Rechnung (act. G 8/5/1 [180.312.041]). Im ASU-Bericht wurde hierzu angemerkt, die Q.\_\_\_ AG habe im Zeitpunkt der Rechnungstellung kein eigenes Personal mehr beschäftigt. Der einzige Verwaltungsrat und Rechnungssteller sei B.\_\_\_ gewesen. Es sei nicht erkennbar, welche Leistungen B.\_\_\_ zugunsten der Beschwerdeführerin hätte erbringen können. Auch sei *keine Zahlung* zugunsten der Q.\_\_\_ AG erfolgt. Es handle sich offensichtlich um eine Gefälligkeitsrechnung, um den Gewinn der Beschwerdeführerin zu verkürzen. Die Q.\_\_\_ AG habe zu diesem Zeitpunkt keine Steuererklärungen mehr eingereicht. Der allfällige Ertrag sei damit auch nie besteuert worden. A.\_\_\_ habe sich im Rahmen der Einvernahme nicht zum Sachverhalt geäussert. Der nicht geschäftsmässig begründete Aufwand der Beschwerdeführerin sei um CHF 20'000 zu korrigieren (act. G 8/5/2 Beilage Ziffer 3.6.6). Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Entscheid fest, das auf der Rechnung erwähnte Honorarblatt befinde sich nicht bei den Akten. Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin mache zwar geltend, mit der Rechnung seien Übersetzungsleistungen von B.\_\_\_ fakturiert worden. Dies sei jedoch aus den ins Recht gelegten Unterlagen nicht ersichtlich. Vielmehr ergebe sich aus den Akten, dass C.\_\_\_ mit der Erstellung einer Übersetzung beauftragt worden sei (act. G 8/22/4 Beilage 3). Da somit ausreichend dargetan sei, dass die Rechnung in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin als Aufwand verbucht worden sei, es aber am Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit fehle, sei davon auszugehen, dass der steuerbare Jahresgewinn um CHF 20'000 verkürzt worden sei. Gemäss Jahresabschluss per 31. Dezember 2012 der Beschwerdeführerin sei ersichtlich, dass auf dem Aufwandkonto 4400 insgesamt CHF 20'850 verbucht worden seien. Die Honorarrechnung habe den Hauptteil dieser Aufwandposition ausgemacht, weshalb sie nicht unbemerkt haben können. A.\_\_\_ habe die Steuererklärung 2012 unterzeichnet und damit bestätigt, dass diese vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt und von der Generalversammlung genehmigt worden sei. Wer gestützt auf eine ordnungswidrig geführte Buchhaltung eine unvollständige Steuererklärung einreiche, wisse um deren Mängel. Aus diesem Wissen könne gestützt auf die Lebenserfahrung der Schluss gezogen werden, die Steuerersparnis sei gewollt (act. G 8/5/3/1 Beilage; act. G 2 S. 12 f.).

### 3.1.3.

Den Betrag von CHF 21'600 (act. G 8/5/1 [180.312.041]) verbuchte die Beschwerdeführerin am 30. September 2012 auf dem Kontokorrentkonto Q.\_\_\_ AG



sowie auf dem Gegenkonto 4400 (Fremdhonorar; vgl. act. G 8/22/4 Beilage 6). Im vorinstanzlichen Verfahren verwies sie zur Feststellung im ASU-Bericht, wonach *keine Zahlung* zugunsten der Beschwerdeführerin im genannten Betrag erfolgt sei, auf den Umstand, dass Kontokorrentverhältnisse zwischen zwei Unternehmen nichts Ungewöhnliches seien und das Kontokorrent mit der Q.\_\_ AG per Ende 2012 ausgeglichen gewesen sei (act. G 8/22/3 S. 7). Mithin macht die Beschwerdeführerin für das Jahr 2012 eine Verrechnung der zwischen ihr und der Q.\_\_ AG gegenseitig erfolgten Leistungen geltend. Eine effektive Zahlung an die Beschwerdeführerin im Betrag von CHF 21'600 war als Folge davon nicht erfolgt.

Im vorliegenden Verfahren hält die Beschwerdeführerin fest, wenn die von der ASU einvernommenen Personen (u.a. A.\_\_) die Aussage verweigern würden, hätten zwingend weitere Beweise erhoben bzw. Befragungen durchgeführt werden müssen, um den Nachweis der Steuerhinterziehung führen zu können. Indes hätten weder die ASU noch der Beschwerdegegner B.\_\_ als Organperson der Q.\_\_ AG jemals einvernommen. Ohne diese Befragung komme der ASU-Bericht jedoch nicht über einen spekulativen Grad hinaus. Hierdurch sei die Untersuchungsmaxime (Art. 6 StPO) in krasser Weise verletzt worden (act. G 1 S. 23 f.). - Hierzu ist anzumerken, dass der Rechnungstext "Unsere Bemühungen" für sich allein keine Rückschlüsse auf die von der Beschwerdeführerin behaupteten Übersetzungsleistungen von B.\_\_ zulässt. Zum Inhalt der Arbeiten wird in der Rechnung explizit auf "Details gemäss beiliegendem Honorarblatt" verwiesen (act. G 8/5/1 [180.312.041]). Dieses Honorarblatt findet sich weder bei den vorinstanzlichen Akten (act. G 8/5) noch wurde es von der Beschwerdeführerin in diesem Verfahren eingereicht.

Zur Feststellung im vorinstanzlichen Entscheid, wonach nicht ersichtlich sei, dass mit Rechnung vom 30. September 2012 Übersetzungsleistungen von B.\_\_ fakturiert worden seien und vielmehr C.\_\_ mit der Erstellung einer Übersetzung beauftragt worden sei (act. G 2 S. 12), vermerkt der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin, dass C.\_\_ nie im Auftrag der Beschwerdeführerin gearbeitet habe. Sie habe offenbar im Auftrag der ESTV einen persischen Text von B.\_\_ übersetzt (act. G 1 S. 25). Diese Darstellung blieb im vorliegenden Verfahren sowohl von Seiten des Beschwerdegegners als auch der Vorinstanz unbestritten. Die Beauftragung von C.\_\_ durch die ESTV ist auch in den Akten dokumentiert (act. G 8/22/4 Beilage 3), weshalb sich die diesbezügliche Argumentation im vorinstanzlichen Entscheid als nicht haltbar erweist.



### 3.1.4.

Im Steuerhinterziehungsverfahren trifft die Beschwerdeführerin aufgrund des Verbots des Selbstbelastungszwangs (Art. 6 Ziff. 1 EMRK) *keine Mitwirkungspflicht*. Zudem profitiert sie von der *Unschuldsvermutung* (Art. 32 Abs. 1 BV; Art. 6 Ziff. 2 EMRK; BGer 2C\_759/2020 vom 21. September 2021 E. 4.1; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2016, N 117 zu Art. 182 DBG). Im Strafrecht ist ein Indizienbeweis zulässig und dem direkten Beweis gleichgestellt (vgl. BGE 144 IV 345 E. 2.2.3.4). Indes genügen auf die Lebenserfahrung gestützte Vermutungen nicht, um eine ungewisse Tatsache als erwiesen erscheinen zu lassen. Der Steuerbehörde obliegt der *Nachweis* der ungenügenden Besteuerung (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., N 91 und 123 zu Art. 182 DBG). Die Vorinstanz stützte sich für ihre Feststellung der Steuerverkürzung auf Indizien (vgl. oben E. 3.1.3). Indes vermag sich der von ihr angeführte Umstand, dass sich das in der Rechnung vom 30. September 2012 genannte Honorarblatt weder bei den vorinstanzlichen Akten findet noch von der Beschwerdeführerin nachgereicht wurde, im Steuerstrafverfahren aufgrund der fehlenden Selbstbelastungs- und Mitwirkungspflicht nicht als Indiz zu Lasten der Beschwerdeführerin auszuwirken. Im Weiteren kann wie dargelegt *nicht* von einer Beauftragung von C.\_\_ (anstelle von B.\_\_) durch die Beschwerdeführerin ausgegangen werden, weshalb sich hieraus ebenfalls kein für eine Steuerhinterziehung sprechendes Indiz ableiten lässt. Damit blieben nennenswerte Zweifel übrig, aufgrund derer die Vorinstanz die Beschwerdeführerin infolge der Unschuldsvermutung hätte freisprechen oder weitere Abklärungen - wie etwa eine Befragung von B.\_\_ zu den von ihm im Jahr 2012 konkret erbrachten Leistungen für die Beschwerdeführerin - hätte treffen müssen. Von daher lässt sich der angefochtene Entscheid nicht aufrechterhalten. Die Angelegenheit ist zur Prüfung der Frage, ob die Beschwerdeführerin der Q.\_\_ AG im Jahr 2012 geschäftsmässig nicht begründete Leistungen ausrichtete und damit eine Steuerhinterziehung beging, an den Beschwerdegegner zurückzuweisen.

### 3.2.

Was im Weiteren den von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Genugtuungsanspruch betrifft (act. G 1 S. 26), verwies die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zu Recht auf Art. 72 Abs. 1 lit. a VRP, wonach öffentlich-rechtliche Entschädigungsansprüche gegenüber dem Staat durch den Zivilrichter zu beurteilen wären.

## 4.

### 4.1.

Somit ist die Beschwerde unter Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids teilweise



gutzuheissen und die Angelegenheit zur Prüfung der Frage, ob die Beschwerdeführerin der Q. AG im Jahr 2012 geschäftsmässig nicht begründete Leistungen ausrichtete und damit eine Steuerhinterziehung beging, an den Beschwerdegegner zurückzuweisen. Die Rückweisung der Sache (mit noch offenem Ausgang) gilt für die Frage der Auferlegung der Gerichtskosten wie auch einer Parteientschädigung - vom Grundsatz her - als vollständiges Obsiegen, unabhängig davon, ob sie beantragt oder ob das entsprechende Begehren im Haupt- oder im Eventualantrag gestellt wird (VerwGE B 2017/76 vom 16. August 2018 E. 5). Dementsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdegegner (Kantonales Steueramt) aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von CHF 2'500 erscheint angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Auf die Kostenerhebung ist nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss von CHF 2'500 ist ihr zurückzuerstatten.

Die der Beschwerdeführerin in Dispositivziffer 2 des vorinstanzlichen Entscheids auferlegten Kosten des Untersuchungsverfahrens von CHF 300 und des Gerichtsverfahrens von CHF 1'000 gehen aufgrund des Verfahrensausgangs ebenfalls zu Lasten des Beschwerdegegners (Kantonales Steueramt).

#### 4.2.

Beschwerdegegner und Vorinstanz haben keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (Art. 98 Abs. 1 VRP in Verbindung mit Art. 98<sup>bis</sup> VRP; A. Linder, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, 2020, N 20 zu Art. 98<sup>bis</sup> VRP); beide stellten auch keinen Antrag. Demgegenüber ist die Beschwerdeführerin für das vorinstanzliche Verfahren und das Beschwerdeverfahren ausseramtlich zu entschädigen. Das Verwaltungsgericht spricht grundsätzlich Pauschalentschädigungen nach Ermessen gemäss Art. 19 und Art. 22 Abs. 1 lit. b der Honorarordnung zu (sGS 963.75, HonO). Mit Blick auf vergleichbare Verfahren und die konkreten Verhältnisse ist eine Entschädigung der Beschwerdeführerin durch den Beschwerdegegner (Staat) mit insgesamt CHF 5'000 zuzüglich 4 % Barauslagen (CHF 200) angemessen (Art. 19, 22 Abs. 1 Ingress und lit. b, 28<sup>bis</sup> VRP). Ein Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer wurde nicht gestellt (vgl. Art. 29 HonO).



### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

#### **1.**

Die Beschwerde wird unter Aufhebung des Entscheids vom 7. Februar 2022 teilweise gutgeheissen und die Angelegenheit zur Prüfung der Frage, ob die Beschwerdeführerin der Q.\_\_ AG im Jahr 2012 geschäftsmässig nicht begründete Leistungen ausrichtete und damit eine Steuerhinterziehung beging, an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.

#### **2.**

Dem Beschwerdegegner (Kantonales Steueramt) werden die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'500 und des vorinstanzlichen Verfahrens von CHF 1'000 sowie die Untersuchungskosten von CHF 300 auferlegt; auf die Erhebung der Gerichtskosten wird nicht verzichtet. Der Beschwerdeführerin wird der für das Beschwerdeverfahren geleistete Kostenvorschuss von CHF 2'500 zurückerstattet.

#### **3.**

Der Beschwerdegegner (Kantonales Steueramt) entschädigt die Beschwerdeführerin für das vorinstanzliche Verfahren und das Beschwerdeverfahren ausseramtlich mit CHF 5'000 zuzüglich CHF 200 Barauslagen (ohne Mehrwertsteuer).