



Fall-Nr.:	B 2022/55
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	02.11.2022
Entscheiddatum:	05.09.2022

Entscheid Verwaltungsgericht, 05.09.2022

Steuerrecht. Vorsätzliche Steuerhinterziehung. ASU-Verfahren.

Anwendbarkeit von strafprozessualen Verfahrensgarantien. Unabhängigkeit/Befangenheit. Art. 248 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Art. 29, 30 und 32 BV (SR 101). Art. 6 EMRK (SR 0.101). Art. 190 DBG (SR 642.11). 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 (kantonale Steuerverwaltung) 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 im Wesentlichen im Rahmen des ASU-Verwaltungsstrafverfahrens betreffend den Verwaltungsrat R.__. Mit dem Hinweis auf die Mitwirkungspflicht bzw. tatsächliche Mitwirkung der Beschwerdeführerin an der Beweiserhebung im Verwaltungsverfahren (Nachsteuerverfahren) lässt sich vorliegend somit kein Beweisverwertungsverbot für den ASU-Bericht bzw. die ASU-Akten im Verwaltungsstrafverfahren herleiten. 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 (vgl. Art. 110 Abs. 2 DBG). Materiell streitig war, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid den Vorwurf des Beschwerdegegners, die Beschwerdeführerin habe in den Jahren 2008 bis 2013 diverse fiktive Aufwände verbucht und damit eine Steuerhinterziehung begangen, zu Recht bestätigt. 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 stützte sich für ihre Feststellung der Steuerverkürzung jeweils auf Indizien, welche im ASU-Bericht hergeleitet wurden. Konkret vermochten die Einwände der Beschwerdeführerin diese Indizien weder zu entkräften noch einen Gegenbeweis zu liefern. Die Vorinstanz vermochte insgesamt betrachtet eine Steuerverkürzung zu belegen. Es bestanden keine Anhaltspunkte dafür, dass bei der Vorinstanz nennenswerte Zweifel übriggeblieben wären, aufgrund derer sie die Beschwerdeführerin infolge der Unschuldsvermutung hätte freisprechen müssen. Von daher liess sich der angefochtene Entscheid auch in materieller Hinsicht nicht beanstanden (Verwaltungsgericht, B 2022/55). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 21. Juni 2023 abgewiesen (Verfahren 9C_650/2022, bisher Nr. 2C_825/2022).

Entscheid vom 5. September 2022

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

S. 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,



und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

vorsätzliche Steuerhinterziehung (Gewinn- und Kapitalsteuern 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.a.

Die S.__ AG mit Sitz in K.__ (bis 30. September 2018 Sitz in M.__; nachstehend S.__ AG) hat als Gesellschaftszweck im Wesentlichen die umfassende Beratungsleistung betriebswirtschaftlicher, steuer- und gesellschaftsrechtlicher Natur sowie für Opfer und Betroffene staatlicher Gewalt- und Machtausübung. Einziges Mitglied des Verwaltungsrates ist R.__. Die Gesellschaft wurde für die Kantonssteuern aufgrund der Jahresabschlüsse per 31. Dezember 2008 bis 2013 jeweils ohne steuerbaren Gewinn und ohne steuerbares Kapital veranlagt. Mit Schreiben vom 22. Februar 2018 eröffnete das Kantonale Steueramt gegen die S.__ AG ein Untersuchungsverfahren. Es warf ihr vor, in den Jahren 2008 bis 2013 diverse geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen von insgesamt CHF 143'275 verbucht zu haben. Sie habe einerseits Leasingverträge für fiktive Anlagegüter abgeschlossen und dadurch geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen verbucht. Andererseits seien durch die Z.__ AG geschäftsmässig nicht begründete Aufwände an die S.__ AG weiterverrechnet worden. Hierbei stützte sich das Steueramt auf einen Bericht der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ASU) gegen R.__ vom 21. August 2017 (nachstehend: ASU-Bericht R.__; act. G 8/4/2 Beilage). Mit Strafbefehl vom 25. Februar 2019 sprach das Kantonale Steueramt die S.__ AG der vollendeten Steuerhinterziehung schuldig, büsste sie mit CHF 17'000 und auferlegte ihr Verfahrenskosten von CHF 500.



A.b.

Gegen den Strafbefehl erhob die S.__ AG am 27. März 2019 Einsprache (act. G 8/3). 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 S.__ AG ein Ausstandsbegehren gegen die Richter A.__ und B.__. Der Abteilungspräsident der VRK trat darauf mit Zwischenverfügung vom 30. Dezember 2020 nicht ein. Die gegen diese Zwischenverfügung von der S.__ AG mit Eingabe vom 18. Januar 2021 erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen mit Entscheid B 2021/17 vom 12. März 2021 ab.

An der hierauf von der VRK durchgeführten Verhandlung vom 7. Februar 2022 hielt das Kantonale Steueramt am Antrag gemäss Strafbefehl fest, wobei die Busse zufolge Verjährung (betreffend das Jahr 2008) um CHF 5'335 zu reduzieren sei. Die S.__ AG stellte den Antrag, die von der ASU beigezogenen Akten, welche Grundlage der Anklage bilden würden, seien wegen Unverwertbarkeit aus den Verfahrensakten zu entfernen. Zufolge 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 S.__ AG vom Vorwurf der vollendeten Steuerhinterziehung freizusprechen. Es sei ihr eine angemessene Genugtuung auszurichten. Mit Entscheid vom 15. Februar 2022 sprach die VRK die S.__ AG der mehrfachen vorsätzlichen Steuerhinterziehung (Gewinn- und Kapitalsteuern 2009 bis 2013) schuldig und auferlegte ihr eine Busse von CHF 12'000 sowie die Kosten des Untersuchungsverfahrens von CHF 500 und die Gerichtskosten von CHF 5'000 (act. G 2).

B.

B.a.

Gegen diesen Entscheid erhob Rechtsanwalt mag. iur. Alexander Prechtel, Zürich, für die S.__ AG mit Eingabe vom 14. März 2022 Beschwerde. Er stellte die Anträge, der



St.Galler Gerichte

Entscheid sei aufzuheben und das Steuerverfahren sei einzustellen; eventualiter sei die Beschwerdeführerin vom Vorwurf der vollendeten Steuerhinterziehung freizusprechen; sub-eventualiter 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 handle, die nach Art. 6 Ziffer 1 der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101, EMRK) nicht unabhängig von der ESTV sei; zufolge fehlender Unabhängigkeit der ASU sei die Beschwerdebeteteiligte (ESTV) anzuweisen, 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 (absolutes Beweisverwertungsverbot; Ziffer 3). Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates (Ziffer 4). In prozessualer Hinsicht beantragte der Rechtsvertreter die Gewährung uneingeschränkter Akteneinsicht mit Anweisung an den Beschwerdegegner, die *nicht-parteiöffentliche* Kommunikation zwischen ihm 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. 196 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 einem generellen Verweis belässt, sondern sich auch mit dem vorinstanzlichen Entscheid auseinandersetzt, liegt im Ergebnis kein Begründungsmangel vor. Entsprechend ist auf die Beschwerde somit grundsätzlich einzutreten.

Soweit die Beschwerdeführerin indes 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. 31), 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 bei diesen Gegebenheiten 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 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 nach der Rechtsprechung keine Form von unverhältnismässig ausgeübtem Zwang dar (BGE 140 II 384 E. 3). Es handelt 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 abhandelt. 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 in den Jahren 2008 bis 2013 diverse fiktive Leasingaufwände verbucht und der unbestrittene Sachverhalt sei im ASU-Bericht detailliert dargestellt worden, 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, R. __ sei am 21. Oktober 2005 von der Beschwerdeführerin umfassend bevollmächtigt worden, namentlich auch zur Vertretung vor Gericht (ASU-act. 120.310.074 [act. G 8/4 Beilage]). Er sei im Rahmen des ASU-Verfahrens zu den hier streitigen Geschäftsvorfällen befragt worden und habe somit Gelegenheit gehabt, sich zu äussern. Eine Gehörsverweigerung liege daher nicht vor. Auch habe R. __ 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 R. __ 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 Z. __ 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 R. __, 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 R.____ 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 R.____, 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). Als krasse Verletzung des rechtlichen Gehörs sei zu werten, dass die Vorinstanz die Hauptverhandlung beendet habe, ohne der Beschwerdeführerin das letzte Wort (Art. 347 StPO) 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 Vorfagen aufgeworfen; an diesen Vorfagen 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 8/4 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. Weiter verletze es den Gehörsanspruch der Beschwerdeführerin, wenn die Vorinstanz pauschal darauf hinweise, dass R.____ 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 (R.____) 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. Der Beschwerdeführerin hätte durch die ASU zwingend mindestens das rechtliche Gehör gewährt werden müssen. 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. Zuzufolge der krasse 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. 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. Die Vorinstanz habe sich nicht mit der gerügten fehlenden Unabhängigkeit der in der ESTV integrierten ASU auseinandergesetzt. 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. Das Steuerhinterziehungsverfahren gegen die Beschwerdeführerin stütze sich allein auf den ASU-Bericht vom 21. August 2017 ab. Es geben darüber hinaus keine Erhebungen oder Untersuchungshandlungen. Die Parteirechte würden faktisch ignoriert. Mit der faktischen Nichtbeachtung der EMRK-Rügen (fehlende Unabhängigkeit) werde das Recht auf eine wirkungsvolle Beschwerde (Art. 13 EMRK) in krasser Weise verletzt. Faktisch ermächtige ein Exekutivorgan (Eidg. Finanzdepartement) eine Verwaltungsstrafbehörde (ASU) und übernehme damit eine Aufgabe einer Justizbehörde. Die beschlagnahmten Akten gebe die ASU auch Jahre später kaum mehr an die betroffenen Inhaber zurück. Das Verfahren gestalte sich als Inquisitionsverfahren. Die Untersuchungsmaxime sei toter Buchstabe, und die Unschuldsvermutung zu Gunsten der Betroffenen gebe es nicht. Die ASU verfolge ein direktes Eigeninteresse für die ESTV und mittels "Amtshilfe" wirke sie auch auf das kantonale Steuerverfahren ein. Die fehlende Unabhängigkeit vertrage sich nicht mit Art. 6 Ziffer 1 EMRK. Sämtliche ASU-Aktivitäten und Befunde seien als nicht EMRK-konform aus dem Recht zu weisen und mit einem absoluten Beweisverwertungsverbot zu belegen. Aufgrund der fehlenden Unabhängigkeit seien auch die am 31. April 2014 anlässlich der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Akten an die Inhaber zurückzugeben (act. G 1 S. 9-21 und S. 31-40).



2.4.

2.4.1.

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, es gehe nicht an, anstelle der beschuldigten Person (Beschwerdeführerin) einfach eine andere Person (R.___) zu befragen (act. G 1 S. 13), ist festzuhalten, dass R.___ gemäss Handelsregister seit 1998 einziger Verwaltungsrat (mit Einzelunterschrift) der Beschwerdeführerin war. Er hatte somit in den hier in Frage stehenden Jahren 2008 bis 2013 Organstellung für letztere inne und hat dies auch weiterhin. Die Steuererklärungen 2008 bis 2013 (act. G 8/4/3 Beilagen) wurden sodann von ihm (mit den Kürzeln R.___) unterzeichnet und eingereicht, weshalb auch von einer entsprechenden Bevollmächtigung in Steuerangelegenheiten ausgegangen werden darf. Die Beschwerdeführerin stellt eine Bevollmächtigung von R.___ durch sie im *Steuerverfahren* denn auch nicht in Frage. Im *Steuerstrafverfahren* kommt der Beschwerdeführerin als juristische 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 R.___ - nachdem er die Beschwerdeführerin im Jahr 2018 bereits im Nachsteuerverfahren und im Untersuchungsverfahren betreffend Steuerhinterziehung vertreten hatte (act. G 8/4/4 Beilagen und 8/4/5 Beilagen) - für die Beschwerdeführerin gegen den Strafbefehl vom 25. Februar 2019 mit Eingabe vom 27. März 2019 Einsprache und gab den Rechtsvertreter (Rechtsanwalt Precht) 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 R.___ mit Rechtsvertretung durch Rechtsanwalt Precht 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 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 R. __ 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 8/27, G 8/29). 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 8/29), 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 mit Erfolg im vorliegenden Verfahren als unheilbarer Verfahrensmangel gerügt werden, zumal das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin bezüglich der Vorbringen des Beschwerdegegners offensichtlich 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 oben in E. 2.1.2 dargelegten Gegebenheiten ergibt sich, dass die ASU bei ihrer Untersuchungstätigkeit *gesetzlich geregelte Aufgaben* wahrnimmt. Inwiefern die ASU bei der Erfüllung dieser Aufgaben 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 R.__ 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 R.__ 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 R.__ 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 R.__ 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 einzigen Verwaltungsrat R.__. 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 R.__ 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. 19) 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 eines geheimjustiziellen Verfahrens 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. 40) 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 mit Hinweisen.). 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 partiöffentlichen Akten allein vermögen die Existenz von weiteren *entscheidwesentlichen* Akten nicht zu belegen. Der Beschwerdeführerin lagen die sie betreffenden und für die Prüfung der Beurteilungen des Beschwerdegegners und der Vorinstanz 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. 3 f. und 40) 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. 31-39) 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 der Auffassung der Beschwerdeführerin wurde mit dem Schreiben des Beschwerdegegners an die ASU vom 15. Mai 2012 kein Verfahren gegen sie ausgelöst, sondern erst angeregt, das "Gewirr von Gesellschaften" um die P.__ & Partner 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 der Steuerhinterziehungs-Tatbestände

3.1.

Materiell streitig ist, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid den Vorwurf des Beschwerdegegners, die Beschwerdeführerin habe in den Jahren 2008 bis 2013 diverse fiktive Aufwände verbucht und damit eine Steuerhinterziehung begangen (Strafbefehl vom 25. Februar 2019; act. G 8/4 Beilage), zu Recht bestätigte. Es geht zum einen um Hinterziehungstatbestände, bei welchen der Z.__ AG (nachstehend: Z.__ AG) vorgeworfen wird, sie habe verschiedene Leasinggeschäfte fingiert und damit geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand verbucht. Ein Teil des Aufwands sei an die Beschwerdeführerin weiterverrechnet worden (ASU-Bericht R.__ Ziffern 3.4.18 und



5.2.2.2; act. G 8/4/2 Beilage; vgl. nachstehende E. 3.2). Zum anderen handelt es sich um Hinterziehungstatbestände betreffend die Beschwerdeführerin selbst. Letzterer wird vorgeworfen, im Zusammenhang mit einem fingierten Finanzierungsgeschäft ein nichtexistierendes Lüftungszentralgerät aktiviert und in den Jahren 2008 bis 2014 abgeschrieben zu haben; die Jahresgewinne seien um den zu Unrecht verbuchten Abschreibungsaufwand zu korrigieren (ASU-Bericht R. __ Ziffer 3.5.2.1). Sodann wird der Beschwerdeführerin vorgehalten, sie habe im Jahr 2007 ein Leasinggeschäft (USM-Büromöbel) fingiert und in den Jahren 2007 bis 2010 geschäftsmässig nicht begründeten Leasingaufwand verbucht (ASU-Bericht R. __ Ziffer 3.5.2.2; vgl. nachstehende E. 3.3). - 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.).

Im Steuerhinterziehungsverfahren trifft die Beschwerdeführerin aufgrund des Verbots des Selbstbelastungszwangs (Art. 6 Ziffer 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).



3.2.

3.2.1.

In den Jahren ab 2009 waren R.___ (bis 29. August 2012) und E.___ (ab 29. August 2012) Mitglieder des Verwaltungsrats der Z.___ AG. Nachdem über die Gesellschaft im Jahr 2013 der Konkurs eröffnet worden war, erfolgte am 16. April 2014 deren Löschung im Handelsregister. Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Entscheid fest, die für das Jahr 2008 erlassene Busse von CHF 5'335 sei verjährt, nachdem der Strafbefehl am 25. Februar 2019 ergangen sei (act. G 2 S. 9 f. m.H. auf Art. 184 Abs. 1 lit. b Ziffer 1 DBG und BGer 2C_844/2017 vom 17. August 2018 E. 2.3 und 3.2). Von dieser im vorliegenden Verfahren von Seiten des Beschwerdegegners unbestritten gebliebenen Feststellung ist nachstehend auszugehen.

Im ASU-Bericht R.___, Ziffer 3.4.18.2, wurde unter anderem festgehalten, die Z.___ AG habe am 2. Mai 2007 mit der X.___ Leasing AG einen Finanzierungsleasingvertrag über acht Arbeitstische und Büroeinrichtungen im Gesamtbetrag von CHF 120'000 abgeschlossen. Die Möbel seien angeblich am 14. Mai 2007 der Z.___ AG (damals: P.___ & Partner AG) geliefert worden (act. G 8/4/1 Beilagen 120.300.005 und 120.300.060). Angebliche Lieferantin sei die am 2. Oktober 2012 aus dem Handelsregister gelöschte Q.___ AG gewesen, die der X.___ Leasing AG am 14. Mai Rechnung über CHF 129'120 (einschliesslich Mehrwertsteuer) gestellt habe. Am 1. Juni 2007 habe F.___ vom Konto der Q.___ AG bei der UBS AG CHF 123'000 in bar bezogen. Die Vergütung der X.___ Leasing AG und der unmittelbar darauffolgende Barbezug sei ungewöhnlich und deute auf ein fiktives Geschäft hin, zumal der Möbeleinkauf durch die Q.___ AG nicht belegt sei. Die weitere Mittelverwendung könne nicht nachvollzogen werden. Die Q.___ AG habe gar nicht über die Mittel verfügt, um entsprechendes Mobiliar zu erwerben. Im gleichen Zeitraum habe die Z.___ AG in Deutschland weitere USM-Möbel im Betrag von rund CHF 29'000 gekauft. Die von der Z.___ AG verbuchten Leasingaufwände von CHF 39'367.90 (2008), CHF 42'946.80 (2009) und CHF 17'890 (2010) seien folglich nicht geschäftsmässig begründet gewesen. Entsprechend sei auch der Gewinn der Beschwerdeführerin um die ihr von der Z.___ AG belasteten Anteile zu korrigieren (2008: CHF 14'459.80; 2009: CHF 15'632.70; 2010: CHF 6'383.15; vgl. ASU-Bericht Ziffer 3.4.18.2; act. G 8/4/2 Beilage). Die Vorinstanz erachtete diese Darlegungen als begründet. Nicht nachvollziehbar sei, weshalb ein gemäss Handelsregistereintrag auf Heizungsanlagen spezialisiertes Unternehmen (Q.___ AG) als Möbelhändler hätte auftreten sollen. Daran ändere nichts, dass das Leasinggeschäft mit der Leasinggesellschaft rechtmässig abgeschlossen worden und die Prüfpflicht des



Kaufgegenstands allein deren Sache gewesen sei. Zu berücksichtigen sei, dass gemäss Leasingvertrag (Ziffer 1) die Leasingobjekte vom Leasingnehmer beim Lieferanten ausgewählt worden seien und den von ihm mit den Lieferanten direkt vereinbarten Spezifikationen entsprochen hätten. Der Leasingnehmer nehme die Leasingobjekte als Vertreter der Leasinggesellschaft mit Unterzeichnung des Übernahmeprotokolls in Besitz (Ziffer 2). Unter diesen Umständen sei davon auszugehen, dass die Leasinggesellschaft erst dann reagiert hätte, wenn sich Gewährleistungsfragen gestellt hätten oder die monatlichen Leasingzahlungen ausgeblieben wären, was nicht der Fall gewesen sei, wie sich aus den Kontoblättern ergebe (act. G 8/26/2/10 ff.). Da der vom Beschwerdegegner geschilderte Sachverhalt somit als höchstwahrscheinlich erscheine, und die Beschwerdeführerin einen Gegenbeweis nicht erbracht habe, seien die verbuchten Leasingaufwände den Jahresgewinnen der Z.__ AG aufzurechnen. Aufgrund der Buchhaltungsunterlagen der Z.__ AG könne nachvollzogen werden, dass die Leasingraten jeweils dem Aufwandkonto Nr. 6160 (Leasing) und in dem von der ASU dokumentierten Umfang belastet worden sei (act. G 8/4/1 Beilage 180.902). Die Z.__ AG habe einen Teil des Leasingaufwands in den Jahren 2009 (CHF 71'914.03) und 2010 (CHF 51'669.01) mit dem Buchungstext "S.__ AG, Aufwandberechnung" auf das Darlehenskonto der Schwestergesellschaft (Nr. 2520) umgebucht (act. G 8/4/1 Beilage 180.902). Fest stehe weiter, dass die Beschwerdeführerin Leasingaufwände von CHF 125'649.67 (2009) und CHF 93'211.78 (2010) verbucht habe (act. G 8/4/1 Beilage 180.902, act. G 8/26/2/2). Gemäss ASU habe sich der verbuchte Leasingaufwand des Jahres 2010 aus drei Teilbeträgen zusammengesetzt: Leasing Mercedes-Benz (CHF 9'257.88), Leasing USM-Möbel (CHF 32'284.89) und Verrechnung der Z.__ AG (CHF 51'669.01). Vor diesem Hintergrund sei es folgerichtig, der Beschwerdeführerin die ihr von der Z.__ AG belasteten Leasingkosten zu 36.4 % (2009) bzw. 35.68 % (2010) aufzurechnen. Für 2009 ergebe sich ein Aufrechnungsbetrag von CHF 15'632.70 und für 2010 ein solcher von CHF 6'383.15 (act. G 2 S. 14 f. [Werte entsprechend act. G 8/4/2 Beilage S. 32 unten]).

Zum Einwand der Beschwerdeführerin, wonach die Vorinstanzen nebst dem ASU-Bericht keine eigenen Untersuchungsmassnahmen, insbesondere Einvernahmen und Beweiserhebungen, getätigt hätten (act. G 1 S. 22 f.), ist festzuhalten, dass dieser Umstand als solcher den Beweiswert des ASU-Berichts nicht in Frage zu stellen vermag. Beweisanträge können wie dargelegt (vorstehende E. 2.4.4 am Schluss m.H.) ohne Verletzung des rechtlichen Gehörs abgelehnt werden, wenn die Behörde aufgrund bereits abgenommener Beweise in vorweggenommener antizipierter



Beweiswürdigung annehmen kann, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde. Eine Befragung der Leasinggeberin, der angeblichen Möbel-Lieferantin (Q.__ AG) oder von Kunden der Beschwerdeführerin vermöchte aufgrund der von der ASU erhobenen Gegebenheiten aller Voraussicht nach zu keinem weiteren verwertbaren Beweisergebnis zu führen, zumal R.__ - der gegenüber der ASU und gegenüber der Vorinstanz von seinem Aussageverweigerungsrecht Gebrauch machte - von September 2009 bis August 2011 einziger Verwaltungsrat der Q.__ AG gewesen war. Zutreffend ist sodann zwar der Hinweis der Beschwerdeführerin, dass es einem Unternehmen erlaubt sei, jede Geschäftstätigkeit im Rahmen der gesetzlichen Grenzen wahrzunehmen (act. G 1 S. 26). Wenn indes ein gemäss Handelsregistereintrag auf Heizungsanlagen spezialisiertes Unternehmen (Q.__ AG) sich im Büromöbelhandel betätigt, so hat dies als nicht unbedingt alltäglich zu gelten und einen Erklärungsbedarf insofern zur Folge, als die Transaktionen zumindest im Detail aufzuzeigen und zu belegen gewesen wären. Nicht belegt blieb indes insbesondere der Möbeleinkauf und dessen Bezahlung durch die Q.__ AG (vgl. act. G 8/4/2 S. 32, "Sachverhalt" zweiter Absatz am Schluss). Wenn im Weiteren - wie von der Vorinstanz dargelegt - gemäss Leasingvertrag (Ziffer 1) die Leasingobjekte vom Leasingnehmer (Beschwerdeführerin) beim Lieferanten (Q.__ AG) ausgewählt wurden, sie den von ihm mit den Lieferanten direkt vereinbarten Spezifikationen entsprachen und der Leasingnehmer die Leasingobjekte als Vertreter der Leasinggesellschaft mit Unterzeichnung des Übernahmeprotokolls in Besitz nahm (Ziffer 2), so bestand für die Leasinggesellschaft augenscheinlich kein Anlass, die von der Beschwerdeführerin vertraglich explizit bestätigten Sachverhalte nachzuprüfen. Die Beschwerdeführerin musste mithin nicht mit einer Überprüfung der von ihr geleasteten Gegenstände durch die Leasinggesellschaft rechnen. Dass jeder Leasingvertrag in der Datensammlung ZEK (Zentralstelle für Kreditinformationen) eingetragen ist, wie die Beschwerdeführerin geltend macht (act. G 1 S. 24 f.), ist nicht geeignet, zu einer geänderten Würdigung zu führen. Nachdem es an begründeten Einwänden/ Gegenbeweisen gegen die von der ASU und der Vorinstanz nachvollziehbar und überzeugend dargelegten Indizien für eine Steuerhinterziehung fehlt, ist nachstehend von diesen Indizien auszugehen.

3.2.2.

Gemäss ASU-Bericht, Ziffer 3.4.18.3, schloss die Z.__ AG am 7. Mai 2008 mit der G.__ Leasing einen Finanzierungsleasingvertrag für ein Lüftungszentralgerät im Betrag von CHF 150'000 ab. Angebliche Lieferantin und Rechnungsstellerin sei die Q.__ AG gewesen. Die Zahlung der G.__ Leasing von CHF 161'400 sei am 24. April 2008 der



Z.___ AG überwiesen worden. Eine Weiterleitung an die Q.___ AG oder an einen allfälligen Lieferanten sei nicht erfolgt. Dadurch seien weder der Wareneinkauf noch die Bezahlung eines Lieferanten durch die Q.___ AG nachgewiesen. Es sei erstellt, dass die Q.___ AG der Z.___ AG auch im Zusammenhang mit diesem Geschäft keine Lüftung geliefert habe. Es habe sich um ein fiktives Leasinggeschäft gehandelt, um die Steuerbelastung der Z.___ AG zu verkürzen. Deshalb seien die von der Z.___ AG auf dem Konto Nr. 6160 verbuchten Leasingkosten von je CHF 45'048 für 2009 und 2010 geschäftsmässig nicht begründet. Der Anteil der Beschwerdeführerin betrage CHF 16'397.50 (2009; 36.4%) und CHF 16'073.10 (2010: 35.68%; act. G 8/4/2 Beilage S. 33 Ziffer 3.4.18.3). Die Vorinstanz hielt hierzu fest, der Beschwerdegegner habe diesen Sachverhalt nachvollziehbar dokumentiert. Die monatlichen Leasingraten von CHF je 3'754 seien auf dem Konto Nr. 6160 (Leasing) belastet worden. Die von der ASU berechneten Aufrechnungsbeträge von je CHF 45'048 würden sich aus den Kontoblättern ergeben. Sei die geschäftsmässige Begründetheit zu verneinen, sei auch der der Beschwerdeführerin weiterverrechnete Aufwand für 2009 und 2010 entsprechend zu reduzieren (act. G 2 S. 15).

Zu dem in diesem Zusammenhang vorgebrachten Einwand der Beschwerdeführerin, dass keine der bei der Hausdurchsuchung vom 30. April 2014 anwesenden Personen (u.a. R.___) von der ASU auf das Vorhandensein des Lüftungszentralgeräts angesprochen worden seien (act. G 1 S. 27), ist festzuhalten, dass sowohl R.___ als auch C.___ anlässlich der Hausdurchsuchung keine Angaben machten (act. G 8/4/2 Beilage Ziffer 2.6.1 und 2.6.2). Eine entsprechende Nachfrage zum Lüftungszentralgerät hätte mithin aller Voraussicht nach ebenfalls kein Ergebnis gezeitigt. Ein Anlass, die weiteren Ausführungen der Vorinstanzen in Zweifel zu ziehen, ist weder in den Akten dokumentiert noch wird ein solcher von der Beschwerdeführerin in Form eines Gegenbeweises dargelegt. Die von den Vorinstanzen angeführten Indizien haben daher als unwiderlegt zu gelten.

3.2.3.

In Ziffer 3.4.18.4 des ASU-Berichts wurde im Weiteren festgehalten, die Z.___ AG habe mit der G.___ Leasing im Jahr 2009 einen Finanzierungsleasingvertrag für Büromöbel im Betrag von CHF 145'100 abgeschlossen. Der Vertrag sei von R.___ unterzeichnet worden. Angebliche Lieferantin und Rechnungsstellerin sei die Q.___ AG gewesen. Der Rechnungsbetrag von CHF 156'127.60 sei am 12. Mai 2009 an die Q.___ AG überwiesen und gleichentags an die H.___ AG bzw. deren Geschäftsführerin D.___ weitergeleitet worden. Der Wareneinkauf durch die Q.___ AG sei nicht belegt. Diese



Gesellschaft habe keine Möbel geliefert. Es habe sich um ein fiktives Geschäft gehandelt. Deshalb seien die von der Z.___ AG auf dem Konto Nr. 6160 verbuchten Leasingkosten von CHF 52'633.50 (2009) und CHF 46'128 (2010) geschäftsmässig nicht begründet. Der an die Beschwerdeführerin weiterverrechnete Anteil betrage CHF 19'158.60 (2009, 36.4%) bzw. CHF 16'458.50 (2010, 35.68%; act. G 8/4/2 Beilage S. 34 Ziffer 3.4.18.4). Die Vorinstanz hielt hierzu fest, dass sich der Sachverhalt aufgrund der Akten (act. G 8/4/1 Beilagen 120.320.276 und 279 sowie 120.140.537 [Kontoauszug UBS AG]) nachvollziehen lasse. Die von der ASU berechneten Aufrechnungsbeträge (2009: CHF 19'158.60, 2010: CHF 16'458) würden sich dergestalt aus den Kontoblättern ergeben. Sei die geschäftsmässige Begründetheit aber zu verneinen, sei auch der der Beschwerdeführerin weiterverrechnete Aufwand entsprechend zu reduzieren (act. G 2 S. 16).

Die Beschwerdeführerin wendet hierzu ein, die Ausführungen (der ASU und der Vorinstanz) würden sich in einer rein spekulativen Beweiswürdigung erschöpfen. Dass die Q.___ AG als Lieferantin nichts geliefert habe, sei durch keinen Aktenbeweis nachgewiesen (act. G 1 S. 27). Zur Feststellung der ASU, dass der - für eine allfällige Lieferung selbstredend erforderliche - Wareneinkauf (Büromöbel) durch die Q.___ AG nicht belegt sei, äusserte sich die Beschwerdeführerin indessen auch im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht. Dieses Indiz für eine nicht erfolgte Lieferung der Möbel durch die Q.___ AG blieb somit unwiderlegt bzw. ohne Gegenbeweis. Dies gilt auch für die Ausführungen der ASU zur Verwendung der am 12. Mai 2009 an die Q.___ AG erfolgten Zahlung (act. G 8/4/2 ASU-Bericht R.___, Ziffer 2.4.18.4, mit Hinweis auf act. G 8/4/2 ASU-Bericht H.___ AG Ziffer 3.3.11.2). Die Schlussfolgerung der Vorinstanz erweist sich von daher als begründet.

3.2.4.

Im ASU-Bericht, Ziffer 3.5.2.1, wurde sodann dargelegt, die Beschwerdeführerin habe am 3. Oktober 2008 mit der J.___ AG einen Finanzierungsleasingvertrag für ein Lüftungszentralgerät im Betrag von CHF 150'640 (einschliesslich Mehrwertsteuer) abgeschlossen. Lieferantin und Rechnungsstellerin sei die Q.___ AG gewesen. Gemäss Vertrag sei die Anlage für den neuen Bürobetrieb in N.___ vorgesehen gewesen. Den Betrag von CHF 150'640 habe die J.___ AG am 24. Oktober 2008 an die Z.___ AG überwiesen. Gleichentags habe R.___ einen Bargeldbezug von CHF 100'000 getätigt. Eine Überweisung an die Q.___ AG oder an einen allfälligen Lieferanten sei jedoch nicht erfolgt. Ein entsprechender Wareneinkauf bei der Q.___ AG oder eine Zahlung an die Z.___ AG lasse sich nicht feststellen. Es sei auch erstellt, dass die Q.___ AG der



Beschwerdeführerin nie eine entsprechende Anlage geliefert habe. Daraus ergebe sich, dass mit dem fiktiven Darlehensgeschäft der Gewinn und die Steuerbelastung der Beschwerdeführerin habe verkürzt werden sollen. Mit einer fiktiven Rechnung an die I.___ GmbH für die Nutzung, die Miete und den Unterhalt eines Raumbelüftungskonzepts für das Geschäftslokal in N.___ vom 10. November 2008 (act. G 8/4/1 Beilage 180.502.002) habe das Geschäft plausibilisiert werden sollen. Die Rechnung sei gemäss Buchhaltung der Beschwerdeführerin bar bezahlt und verbucht worden. Ein Empfangsbeleg liege indes nicht vor. Der Geldfluss sei damit nicht belegt. Für die I.___ GmbH lägen keine Unterlagen vor. Die Verbuchung bei der I.___ GmbH könne deshalb nicht nachvollzogen werden. Die Beschwerdeführerin habe die Anlage auf dem Konto 1520 (Büromobiliar) aktiviert. Die Jahresgewinne 2008 bis 2013 seien deshalb um die vorgenommenen Abschreibungen um jeweils 20 % des Anlagewerts zu korrigieren (2008: CHF 28'000, 2009: CHF 22'400, 2010: CHF 17'920, 2011: CHF 14'336, 2012: CHF 11'463, 2013: CHF 8'162; act. G 8/4/2 S. 47-49 Beilage Ziffer 3.5.2.1). Im angefochtenen Entscheid stellte die Vorinstanz hierzu fest, dass von der ASU geschilderte Sachverhalt ergebe sich aus den Akten (act. G 8/4/1 Beilage 120.310.038-041, 120.310.046-047, 120.310.051-053, 180.308.068-070, 180.502.002). Die Lüftungszentralgeräte seien gemäss Jahresabschluss per 31. Dezember 2008 auf dem Konto 1520 (Büromaterial) mit CHF 140'000 aktiviert und im Jahr 2008 sowie in den Folgejahren mit jeweils 25 % abgeschrieben worden (Abschreibungstabellen der Jahresabschlüsse 2008 bis 2013). Gemäss Rechnung seien die Geräte am 2. Oktober 2008 an eine Geschäftslokalität an der A.___-strasse 00__, N.___, geliefert worden. Es sei nicht dargetan, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2008 dort ein Domizil gehabt habe. Die von ihr geltend gemachte Beteiligung an der I.___ GmbH sei aufgrund der Akten nicht dargetan. Es liege einzig die Kopie einer am 10. November 2008 erstellten "Rechnung und Quittung" vor, mit welcher der I.___ GmbH CHF 45'192 für Nutzung, Miete und Unterhalt des Raumbelüftungskonzepts in Rechnung gestellt worden seien. Aus dem Kontoblatt 2008 der Z.___ AG sei ersichtlich, dass diese Gesellschaft am 28. Oktober 2008 CHF 100'000 als "Gründungskapital I.___ GmbH" an den Gesellschafter und Geschäftsführer O.___ überwiesen habe (Konto 1023: Credit Suisse). Am 10. November 2008 habe die Beschwerdeführerin den Eingang von CHF 45'192 auf dem Kassa-Konto 1000 verbucht. Ob dieser Betrag von der I.___ GmbH stamme, sei nicht nachvollziehbar. Weiter sei nicht erklärbar, weshalb die Zahlung der J.___ AG nicht an die Beschwerdeführerin als Darlehensnehmerin erfolgt sei, sondern an die Z.___ AG, welche die Gutschrift mit dem Vermerk "Q.___ AG, J.___ AG" verbucht habe, ohne den Betrag später an die Q.___ AG weiterzuleiten. Vielmehr habe sie bei Eingang der Zahlung der J.___ AG am 24. Oktober 2008 einen Barbezug vom Konto bei der Credit



Suisse von CHF 100'000 verbucht (act. G 8/4/1 Beilage 180.308.69). Über die Verwendung dieses Geldes sei nichts bekannt. Aufgrund all dieser Indizien sei davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin eine Anlage mit CHF 140'000 aktiviert habe, die gar nicht geliefert worden sei. Selbst wenn letzteres der Fall gewesen wäre, scheine erwiesen, dass sie keinem geschäftlichen Zweck gedient habe, da die Beschwerdeführerin in N.__ keine eigenen Büros gehabt habe. Die objektiven Voraussetzungen der Steuerhinterziehung seien damit erfüllt. Die Gewinne der Beschwerdeführerin seien daher im Ausmass der zu hoch ausgefallenen Abschreibungen (2009: CHF 26'250, 2010: CHF 19'687, 2011: CHF 14'765, 2012: CHF 11'074, 2013: CHF 8'306) zu korrigieren (act. G 2 S. 17 f.).

ASU und Vorinstanz legten anhand von Indizien - u.a. Überweisung des Leasingbetrags durch die J.__ AG am 24. Oktober 2008 an die Z.__ AG mit gleichentags erfolgten Bargeldbezug durch R.__; fehlender Nachweis eines Wareneinkaufs bei der Q.__ AG; fehlender Nachweis der Anlagenlieferung durch die Q.__ AG; fehlender Nachweis einer Überweisung an die Q.__ AG - nachvollziehbar dar, dass die Beschwerdeführerin in ihrer Buchhaltung eine nicht gelieferte Anlage aktivierte und entsprechenden Aufwand verbuchte, für welchen es an einer geschäftsmässigen Begründung fehlte. Zur Feststellung der ASU, dass der - für eine allfällige Lieferung vorausgesetzte - Wareneinkauf (Büromöbel) durch die Q.__ AG nicht belegt sei, äusserte sich die Beschwerdeführerin auch in diesem Verfahren wiederum nicht. Auch dieses Indiz für eine nicht erfolgte Lieferung der Möbel durch die Q.__ AG blieb somit unwiderlegt. Die Beschwerdeführerin machte mithin keine Ausführungen und Angaben, welche die ihr entgegen gehaltenen Indizien zu entkräften vermöchten. Der von ihr angeführte Umstand allein, dass die Leasingkosten verbucht und bezahlt worden seien (vgl. act. G 1 S. 26 f.), ist nicht geeignet, die Indizien in Frage zu stellen. Wenn die Beschwerdeführerin festhält, dass ASU und Vorinstanz die Vorgänge einfach spekulativ zum Nachteil der Beschwerdeführerin gewürdigt hätten, obschon ein Nachweis nie erfolgt sei (act. G 1 S. 28 f.), ist anzumerken, dass vorliegend von Beschwerdegegner und Vorinstanz ein Indizienbeweis geleistet wurde und die Beschwerdeführerin keinen Gegenbeweis lieferte.

3.2.5.

Im ASU-Bericht wurde unter Ziffer 3.5.2.2 im Weiteren festgehalten, am 3. November 2007 habe R.__ namens der Beschwerdeführerin bei der G.__ Leasing eine Leasinganfrage für diverse Büromöbel gestellt (8 Arbeitsplätze zum Nettopreis von CHF 120'000). Rechnungstellerin sei angeblich die Q.__ AG gewesen. Am 27.



November 2007 habe R. __ die Übergabequittung für angeblich gelieferte Möbel unterzeichnet. Der Leasingvertrag im Betrag von CHF 120'000 sei anschliessend von P. __ unterzeichnet worden. Die G. __ Leasing habe den Rechnungsbetrag von CHF 129'120 am 5. Dezember 2007 an die Z. __ AG überwiesen. Der Betrag sei weder an die Q. __ AG noch an einen allfälligen anderen Lieferanten überwiesen worden. Für die erste Ratenzahlung von CHF 26'900 am 21. November 2007 seien der Beschwerdeführerin von der Z. __ AG am 24. November 2007 CHF 30'000 überwiesen worden, da die Beschwerdeführerin nicht über genügend flüssige Mittel verfügt habe. Die Beschwerdeführerin habe kein eigenes Personal gehabt und sei in einer Bürogemeinschaft mit der Z. __ AG tätig gewesen. Es sei daher nicht nachvollziehbar, weshalb sie 8 Arbeitsplätze benötigt habe. Sie habe das Leasinggeschäft zudem nicht aus eigenen Mitteln finanzieren können, weshalb von einem fiktiven Anlagegeschäft auszugehen sei. Mit dem Vorgehen habe der Gewinn der Beschwerdeführerin verkürzt werden sollen. R. __ habe dazu Gehilfenschaft geleistet, indem er die Q. __ AG als fiktive Rechnungsstellerin eingesetzt und die Transaktion über die Z. __ AG abgewickelt habe. Der auf Konto 6160 verbuchte Leasingaufwand sei daher geschäftsmässig nicht begründet. Die Gewinne der Beschwerdeführerin seien um CHF 25'600 (2007), CHF 35'219 (2008 und 2009) und CHF 20'544.90 (2010) zu korrigieren (act. G 8/4/2 Beilage S. 49 f. Ziffer 3.5.2.2). Die Vorinstanz kam im angefochtenen Entscheid zum Schluss, die Ausführungen der ASU würden sich anhand der Akten (act. G 8/4/1 Beilage 120.320.006, 120.320.030, 120.320.032-34, 120.320.046-48, 180.307.097) nachvollziehen lassen. Gemäss der von der ASU eingereichten Dokumentation (act. G 8/26/7) hätten sich anlässlich der Hausdurchsuchung bei der Beschwerdeführerin (von 2014) Möbel anderer Lieferanten (als diejenigen gemäss Lieferung vom 27. November 2007) befunden. Der (am 21. November 2007 zulasten des PC-Kontos 1010 überwiesene) Netto-Leasingzins von CHF 25'000 und die Abschlussgebühr von CHF 600 seien auf dem Konto 6160 (Leasing) als Aufwand verbucht worden. Aus den Kontoblättern der Jahre 2009 und 2010 (act. G 8/26/6/25 ff.) ergebe sich sodann, dass im Jahr 2009 Leasingaufwand von CHF 35'219.88 (12x CHF 2'934.99) und im Jahr 2010 ein solcher von CHF 32'284.89 (11x CHF 2'934.99) verbucht worden sei. Die objektiven Voraussetzungen der Steuerhinterziehung seien somit erfüllt. Der steuerbare Reingewinn in den Jahren 2009 und 2010 sei um die erwähnten Aufwandbeträge zu tief ausgefallen (act. G 2 S. 20).

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach eine retrospektive Würdigung der tatsächlichen Raum- und Technikausstattung der Jahre 2007 bis 2013 gestützt auf eine Hausdurchsuchung vom April 2014 nicht möglich sei (act. G 1 S. 25), ist anzumerken,



dass ein Austausch/Aussonderung kostspieliger Büromöbel bereits sechs Jahre nach deren Anschaffung eher ungewöhnlich wäre. Aber selbst wenn dies der Fall wäre, vermöchte die Beschwerdeführerin die weiteren von der ASU und der Vorinstanz angeführten Indizien, welche für eine Steuerhinterziehung sprechen, nicht zu widerlegen. Zu keinem ihr vorgehaltenen Indiz nahm sie in Form eines konkreten Gegenbeweises Stellung.

3.3.

Zusammenfassend ist zu den vorstehend in E. 3.2 abgehandelten Sachverhalten festzuhalten, dass die Vorinstanz sich für ihre Feststellung der Steuerverkürzung jeweils auf Indizien stützte, welche im ASU-Bericht hergeleitet wurden. Wie dargelegt vermögen die Einwände der Beschwerdeführerin diese Indizien weder zu entkräften noch einen Gegenbeweis zu liefern. Sie vermögen entsprechend insgesamt betrachtet eine Steuerverkürzung zu belegen. Die geschäftsmässige Begründetheit der drei von der Z.___ AG getätigten Leasinggeschäfte (vorstehende E. 3.2.1 bis 3.2.3) und damit auch der an die Beschwerdeführerin weiterverrechneten Kosten in den Jahren 2009 (CHF 15'632.70, CHF 16'397.50, CHF 19'158.60) und 2010 (CHF 6'383.15, CHF 16'073.10, CHF 16'458.50) wurde damit von der Vorinstanz zu Recht verneint und diesbezüglich der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung als erfüllt erachtet. Die geschäftsmässige Begründetheit kann sodann sowohl beim Leasinggeschäft der Beschwerdeführerin für ein Lüftungszentralgerät (vorstehende E. 3.2.4) als auch beim Finanzierungsleasing für Büromöbel (vorstehende E. 3.2.5) nicht als dargetan gelten; auch diesbezüglich bestätigte der vorinstanzliche Entscheid die Steuerverkürzung in Form von geschäftsmässig nicht begründeten Aufwänden für 2009 (CHF 26'250, CHF 35'219,90), 2010 (CHF 19'687, CHF 32'284), 2011 (CHF 14'765), 2012 (CHF 11'074) und 2013 (CHF 8'306) und damit den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung zu Recht.

Den subjektiven Tatbestand (Vorsatz) erachteten der Beschwerdegegner und die Vorinstanz in allen Fällen als erfüllt mit Hinweis darauf, dass R.___ sowohl bei der Beschwerdeführerin als auch bei der Z.___ AG die faktische Organschaft ausgeübt habe; er somit über die Geschäftsvorfälle informiert gewesen sei und sie aufgrund seiner beruflichen Qualifikation auch fachlich habe beurteilen können. Er sei für das Rechnungswesen (Jahresabschlüsse) und die Erstellung der Steuererklärungen verantwortlich gewesen. Aus diesem Wissen könne gestützt auf die Lebenserfahrung der Schluss gezogen werden, die Steuerersparnis sei gewollt. R.___ habe vorsätzlich Gehilfenschaft zu den Steuerwiderhandlungen der Beschwerdeführerin geleistet (act. G 2 S. 16 f. und S. 19). Mit Blick auf die Indizienlage sowie die Stellung von R.___ bei der



Beschwerdeführerin (vgl. vorstehende E. 2.4.1) und bei der Z. __ AG (vgl. vorstehende E. 3.2.1) erweist sich diese Schlussfolgerung als begründet. Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass bei der Vorinstanz nennenswerte Zweifel übriggeblieben wären, aufgrund derer sie die Beschwerdeführerin infolge der Unschuldsvermutung hätte freisprechen müssen. Von daher lässt sich der angefochtene Entscheid auch in materieller Hinsicht nicht beanstanden.

3.4.

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.

3.5.

3.5.1.

Nach Art. 248 Abs. 5 StG beträgt die Busse in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden. Innerhalb des vom StG vorgegebenen Strafrahmens gelten für die Strafzumessung die allgemeinen strafrechtlichen Grundsätze. Nach Art. 47 Abs. 1 StGB ist die Strafe nach dem Verschulden des Täters zu bemessen, wobei sein Vorleben und seine persönlichen Verhältnisse sowie die Wirkung der Strafe auf sein Leben zu berücksichtigen sind. Geldstrafen sind nach den Verhältnissen des Täters so zu bemessen, dass dieser durch die Vermögenseinbusse eine Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist. Unter den "*persönlichen Verhältnissen*" werden insbesondere das Einkommen und das Vermögen bzw. die finanzielle Situation einer juristischen Person verstanden (vgl. Art. 34 Abs. 2 und 106 Abs. 3 StGB). Liegen bedeutete Strafmilderungsgründe vor, kann der untere Rahmen der Strafandrohung unterschritten oder ganz auf eine Bestrafung verzichtet werden (Zigerlig/Oertli/Hofmann a.a.O., VIII. Rz 32).

3.5.2.

Vorliegend setzte der Beschwerdegegner die Busse - entsprechend der einfachen hinterzogenen Steuer (vgl. Art. 248 Abs. 1 StG) bzw. der hypothetischen Nachsteuer von CHF 12'701 abzüglich Zinsen von CHF 645.95 - auf CHF 12'055.05 fest (vgl. act. G 8/26/1). Im angefochtenen Entscheid führte die Vorinstanz aus, es lägen weder



Anhaltspunkte für ein besonders leichtes noch solche für ein schweres Verschulden vor, weshalb die vom Beschwerdegegner veranschlagte Busse angemessen erscheine. Die Beschwerdeführerin habe vorsätzlich gehandelt. Zu ihrem Einwand, der Beschwerdegegner habe in Missachtung der Untersuchungsmaxime die Jahresergebnisse der Beschwerdeführerin nicht erhoben und gewürdigt, sei festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin zufolge Aussageverweigerung zu ihren aktuellen finanziellen Verhältnissen gar nicht habe befragt werden können. Die Beschwerdeführerin habe zudem nicht geltend gemacht, dass die angedrohte Busse ihre finanziellen Möglichkeiten übersteigen würden (act. G 2 S. 22 m.H. auf act. G 8/22/3 S. 18). Die Beschwerdeführerin wendet ein, wenn sie von ihrem Schweigerecht Gebrauch mache, entbinde dies die Vorinstanz nicht von ihrer Untersuchungspflicht. Für die Vorinstanz sei es einfach, die notwendigen Sachinformationen betreffend die *finanziellen Verhältnisse* der Beschwerdeführerin beim Beschwerdegegner einzuholen (act. G 1 S. 30).

3.5.3.

Unbestritten und aufgrund der Akten (vgl. Aufstellung in act. G 2 S. 13 unten) ausgewiesen ist, dass der einfache Betrag der Nachsteuer vorliegend CHF 12'701 beträgt. Die finanziellen Verhältnisse der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Bussenverfügung sind zu berücksichtigen (vgl. vorstehende E. 3.2.1). Die Beschwerdeführerin konnte von der Vorinstanz zu ihren aktuellen finanziellen Verhältnissen nicht befragt werden, da sie die Aussage verweigerte. Zu Recht weist die Vorinstanz im vorliegenden Verfahren darauf hin, dass das Einfordern der letzten Steuererklärung beim Beschwerdegegner aufgrund der Vergangenheitsbezogenheit der Daten gar keinen Überblick über die aktuelle finanzielle Situation der Beschwerdeführerin zu verschaffen vermag (act. G 7). Entsprechend besteht kein Anlass, die im vorinstanzlichen Entscheid auf CHF 12'000 festgesetzte Busse zu beanstanden.

3.6.

Die Beschwerdeführerin beanstandet sodann die Höhe der für den vorinstanzlichen Entscheid auferlegten amtlichen Kosten von CHF 5'000 als überrissen und nicht nachgewiesen. Worin die hohe Komplexität begründet sein solle, erschliesse sich ihr nicht (act. G 1 S. 30). Gemäss Art. 95 Abs. 1 VRP hat jene Partei grundsätzlich die Kosten zu tragen, deren Begehren ganz oder teilweise abgewiesen werden. Bei der Festsetzung der Entscheidgebühr für das vorinstanzliche Verfahren war der Umstand miteinzubeziehen, dass umfangreiche Akten und gestützt darauf erstellte ASU-Berichte zu würdigen waren (act. G 8/4). Die Entscheidgebühr von CHF 5'000, die der



St.Galler Gerichte

Beschwerdeführerin auferlegt wurde, liegt im Bereich, den die Gerichtskostenverordnung (sGS 941.12) dafür vorsieht (Art. 7 Ziffer 122: CHF 500 bis 15'000). Ein konkreter Anlass für eine gerichtliche Gebührenreduktion bzw. für einen Eingriff ins Ermessen der Vorinstanz ist nicht dargetan.

4.

4.1.

Somit ist die Beschwerde unter Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids vollumfänglich abzuweisen. Dementsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 2'500 erscheint angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss von CHF 2'500 ist zu verrechnen.

4.2.

Zufolge Unterliegens besteht kein Anspruch der Beschwerdeführerin auf ausseramtliche Entschädigung. Beschwerdegegner und Vorinstanz haben ebenfalls keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (Art. 98 Abs. 1 VRP in Verbindung mit Art. 98^{bis} VRP; A. Linder, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, 2020, N 20 zu Art. 98^{bis} VRP); beide stellten zu Recht auch keinen Antrag.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerdeführerin trägt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'500, unter Verrechnung mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe.

3.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.