Urteilskopf

138 IV 47

6. Auszug aus dem Urteil der Strafrechtlichen Abteilung i.S. Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich gegen A. und B. (Beschwerde in Strafsachen) 6B_453/2011 vom 20. Dezember 2011

Regeste (de):
Verwertbarkeit von Beweisen aus einem Steuerveranlagungs- oder Steuerhinterziehungsverfahren im Strafverfahren wegen Steuerbetrugs (Art. 186 Abs. 1 DBG; Art. 59 Abs. 1 StHG).

Verwertbarkeit von Aussagen eines Steuervertreters, welche dem Vertretenen anzurechnen sind (E. 2.1 und 2.4).

Aussagen des Steuerpflichtigen und von diesem im Nachsteuerverfahren eingereichte Belege sind unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes "nemo tenetur se ipsum accusare" nicht generell unverwertbar, sondern nur, wenn er gemahnt und ihm eine Ermessensveranlagung oder eine Verurteilung wegen Verletzung von Verfahrenspflichten angedroht wurde (E. 2.6).

Kam die kantonale Steuerverwaltung ihren Aufklärungspflichten gemäss Art. 153 Abs. 1bis und Art. 183 Abs. 1 Satz 2 DBG nach, sind die Beweismittel aus dem Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren grundsätzlich auch im Steuerbetrugsverfahren verwertbar (E. 2.8).

Regeste (fr):
Utilisation de preuves provenant d'une procédure de taxation ou de soustraction d'impôt dans une procédure pénale pour usage de faux (art. 186 al. 1 LIFD; art. 59 al. 1 LHID).

Utilisation des déclarations d'un mandataire fiscal, lesquelles sont imputables au mandant (consid. 2.1 et 2.4).

Les déclarations du contribuable et les pièces qu'il a produites dans une procédure de rappel d'impôt ne sont pas de manière générale inutilisables au regard du principe "nemo tenetur se ipsum accusare", mais uniquement lorsqu'il a été sommé et qu'il a été menacé d'une taxation d'office ou d'une condamnation pour violation des obligations de procédure (consid. 2.6).

Lorsque l'administration fiscale cantonale s'est conformée à ses devoirs d'informer prévus par les art. 153 al. 1bis et 183 al. 1, 2e phrase, LIFD, les moyens de preuve provenant de la procédure de rappel d'impôt et de soustraction d'impôt peuvent en principe également être utilisés dans la procédure pour usage de faux (consid. 2.8).

Regesto (it):
Utilizzabilità, nel procedimento penale per frode fiscale, di prove raccolte nell'ambito della procedura di tassazione fiscale o di sottrazione d'imposta (art. 186 cpv. 1 LIFD; art. 59 cpv. 1 LAID).

Utilizzabilità delle dichiarazioni di un mandatario fiscale ascrivibili al mandante (consid. 2.1 e 2.4).

Le affermazioni del contribuente e i documenti giustificativi da lui presentati nella procedura di ricupero d'imposta non sono in maniera generale inutilizzabili alla luce del principio "nemo tenetur se ipsum accusare", bensì unicamente se è stato diffidato e minacciato di una tassazione d'ufficio o di una condanna per violazione degli obblighi procedurali (consid. 2.6).

Se l'amministrazione fiscale cantonale ha rispettato i suoi obblighi di informazione secondo l'art. 153 cpv.

1bis e l'art. 183 cpv. 1 seconda frase LIFD, i mezzi di prova raccolti nell'ambito della procedura di ricupero d'imposta e di sottrazione d'imposta sono in linea di principio utilizzabili anche nel procedimento per frode fiscale (consid. 2.8).

Sachverhalt ab Seite 48

BGE 138 IV 47 S. 48

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

- Personal Wellness D., Steuerperioden 2003/2004,
Totalbetrag Fr. 13'267.-

- E. Laufbahnberatung, Steuerperiode 2004,
Totalbetrag Fr. 2'675.-

- F. (Paarberatung), Steuerperiode 2004,
Totalbetrag Fr. 4'160.-

- Zürcher Hochschule, Steuerperiode 2005,
Totalbetrag Fr. 7'900.-
Die C. AG wurde im Juni 2008 durch das kantonale Steueramt Zürich einer Buchprüfung unterzogen. Die in der Anklageschrift beanstandeten Positionen betreffend die Geschäftsjahre 2004 und 2005 wurden ihr im offenen Verfahren aufgerechnet. Die geldwerten Leistungen für die Steuerperioden 2002 und 2003 konnten nicht im Nachsteuer- und Bussenverfahren geltend gemacht werden, da die Gesellschaft in diesen Steuerperioden Verluste schrieb. Im November 2008 wurde jedoch gegen A. und B. ein Nachsteuer- und Bussenverfahren eröffnet. Die Verfahren wurden mit der Nachsteuer- und Bussenverfügung vom 20. Januar 2009 (A.) bzw. 11. Februar 2009 (B.) abgeschlossen. A. und B. erhoben dagegen keine Einsprache.

BGE 138 IV 47 S. 49

B. Das Bezirksgericht Zürich verurteilte A. und B. am 14. September 2010 wegen mehrfachen Steuerbetrugs (Art. 186 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]und § 261 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH]) und mehrfacher Urkundenfälschung (Art. 251 Ziff. 1 Abs. 2 StGB) zu einer bedingten Geldstrafe von 30 Tagessätzen zu Fr. 150.- (A.) bzw. von 60 Tagessätzen zu Fr. 700.- (B.).

C. A. und B. legten gegen dieses Urteil Berufung ein. Das Obergericht des Kantons Zürich sprach sie am 11. Mai 2011 von sämtlichen Anklagevorwürfen frei. Das Obergericht geht davon aus, das Fest anlässlich des 30. Geburtstags von A. (Kosten Fr. 24'137.-) sei eine Werbeveranstaltung gewesen. Auch der Nachdiplomkurs über Organisationsentwicklung an der Zürcher Hochschule habe rein beruflichen Charakter gehabt, obwohl sich der dritte Teil des Kurses (Kosten Fr. 7'900.-) mit dem Austritt von A. aus der C. AG gekreuzt habe. Bei den Wellnesskosten von Fr. 13'267.- sowie den Kosten der E. Laufbahnberatung von Fr. 2'675.- und der Paarberatung von Fr. 4'160.- habe es sich hingegen klar um Privataufwand der Aktionäre gehandelt, welcher nicht unbesehen in die Geschäftsbuchhaltung hätte einfliessen dürfen.

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

E. Das Obergericht verzichtet auf eine Stellungnahme. A. (Beschwerdegegnerin 1) und B. (Beschwerdegegner 2) beantragen die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2.

2.1 Die C. AG und der Beschwerdegegner 2 liessen sich im Verfahren vor dem kantonalen Steueramt von G. vertreten. Dieser gab gegenüber dem kantonalen Steueramt an, die Mehrheit der Gäste hätten aus dem geschäftlichen Umfeld gestammt. Es habe sich beim Fest anlässlich des 30. Geburtstags der Beschwerdegegnerin 1 "sicherlich zur Hälfte um ein Firmenfest" gehandelt. Diese Aussagen wurden im Protokoll der Buchprüfung vom 12. Juni 2008 und in der Nachsteuer- und Bussenverfügung gegen den Beschwerdegegner 2

vom 11. Februar 2009 wiedergegeben, welche mit der Strafanzeige des kantonalen Steueramtes Eingang in das Steuerbetrugsverfahren fanden. Der Beschwerdegegner 2 bestreitet nicht, sich gegenüber dem kantonalen Steueramt in diesem Sinne geäussert zu haben. Kommt die Vorinstanz nach erneuter Beweiswürdigung zum Schluss, der angeklagte Sachverhalt könne einzig gestützt auf die im Steuerbetrugsverfahren erhobenen Beweise nicht als bewiesen gelten, stellt sich die Frage der Verwertbarkeit der Äusserungen des Beschwerdegegners 2 bzw. von dessen Vertreter im Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren. Nach Auffassung der Vorinstanz und der Beschwerdegegner sind diese im Steuerbetrugsverfahren nicht verwertbar. Die Beschwerdeführerin argumentiert demgegenüber, der angeklagte Sachverhalt müsse als bewiesen gelten, da G. den Vorwurf gegenüber dem kantonalen Steueramt anerkannt habe.

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

(StPO/ZH).

2.3 Das schweizerische Strafverfahrensrecht kennt den Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Art. 249 BStP, welcher vor Inkrafttreten der StPO auch für die kantonalen Strafverfolgungsbehörden verbindlich war, bestimmt, dass die Behörde die Beweise frei würdigen soll und nicht an gesetzliche Beweisregeln gebunden ist. Die Bestimmung verbietet dem Richter, bei der Erhebung von Beweisen und der Würdigung erhobener Beweise gesetzlichen Regeln - z.B. Verwertungsverboten - zu folgen, die die eigene Prüfung und Bewertung der Überzeugungskraft von Beweismitteln ausschliessen. Eine Verletzung von Art. 249 BStP liegt vor, wenn bestimmten Beweismitteln von vornherein in allgemeiner Weise die Beweiseignung abgesprochen wird (BGE 133 I 33 E. 2.1; BGE 127 IV 46 E. 1c). Dieser Grundsatz ist neuerdings in Art. 139 Abs. 1 StPO verankert (vgl. BBl 2006 1182).

2.4 Die Äusserungen G.s erfolgten als Vertreter und gemäss dem Protokoll vom 12. Juni 2008 überdies in Anwesenheit des Beschwerdegegners 2. Sie sind diesem anzurechnen. Nachdem unbestritten ist, dass sich G. namens des Beschwerdegegners 2 im erwähnten

Sinne äusserte, ist nicht ersichtlich, weshalb dessen Einvernahme durch die Strafverfolgungsbehörden, welche von den Beschwerdegegnern soweit ersichtlich nicht beantragt wurde, unverzichtbar sein soll. Dass der Steuervertreter nicht einvernommen wurde, führt entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht zu einem Verwertungsverbot. Zu prüfen ist jedoch, ob andere Gründe einer Verwertung der Aussagen im Steuerbetrugsverfahren entgegenstehen.

2.5 Die Aussagen G.s bzw. des Beschwerdegegners 2 wurden den Beschwerdegegnern im Steuerbetrugsverfahren vorgehalten, und sie konnten dazu Stellung nehmen. Ihr Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) wurde damit gewahrt. Die Parteien können im Strafverfahren einer (Zeugen-)Einvernahme durch die Staatsanwaltschaft in der Regel beiwohnen (§ 14 StPO/ZH; Art. 147 Abs. 1 StPO). Dies bedeutet nicht, dass sämtliche Informationen, welche nicht direkt von den Strafverfolgungsbehörden und damit in Anwesenheit der Beschuldigten erlangt wurden, unverwertbar sind. Unbegründet ist der Einwand der Beschwerdegegner, die Aussagen seien nicht verwertbar, weil ihre Teilnahmerechte nicht gewahrt worden seien.

2.6

2.6.1 Die steuerpflichtige Person ist im verwaltungsrechtlichen Steuerveranlagungsverfahren zur Mitwirkung verpflichtet (vgl. Art. 126 DBG [SR 642.11]; Art. 42 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Kommt sie trotz Mahnung ihrer Mitwirkungspflicht nicht nach, macht sie sich unter Umständen wegen Verletzung von Verfahrenspflichten strafbar (vgl. Art. 174 DBG; Art. 55 StHG). Im Steuerstrafverfahren sind demgegenüber die strafprozessualen Verfahrensgarantien zu beachten. Nach dem im Strafprozessrecht allgemein anerkannten sowie in Art. 14 Ziff. 3 lit. g Uno-Pakt II (SR 0.103.2) und Art. 6 Ziff. 1 EMRK verankerten Grundsatz "nemo tenetur se ipsum accusare" ist im Strafverfahren niemand gehalten, zu seiner Belastung beizutragen. Der Beschuldigte ist nicht zur Aussage verpflichtet. Namentlich darf er nicht mit Druckmitteln zur Aussage gezwungen werden und darf sein Schweigen nicht als Indiz für seine Schuld gewertet werden (BGE 131 IV 36 E. 3.1; BGE 130 I 126 E. 2.1; je mit Hinweisen).
Aus dem Recht des Angeklagten, nicht zu seiner eigenen Verurteilung beitragen zu müssen, ergibt sich insbesondere, dass die

Behörden ihre Anklage führen müssen, ohne auf Beweismittel zurückzugreifen, die durch Zwang oder Druck in Missachtung des Willens des Angeklagten erlangt worden sind. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) verstösst es gegen Art. 6 Ziff. 1 EMRK, den Steuerpflichtigen im Hinterziehungsverfahren mit Busse zu zwingen, Belege über hinterzogene Beträge vorzulegen bzw. solche im Nachsteuerverfahren zwangsweise erhobenen Beweise im Hinterziehungsverfahren zu verwerten (Urteil des EGMR J.B. gegen Schweiz vom 3. Mai 2001 Nr. 31827/96, Recueil CourEDH 2001-III S. 455, auch in: VPB 2001 Nr. 128; vgl. dazu auch BGE 131 IV 36 E. 3.1 mit Hinweisen). Kein Verwertungsverbot besteht demgegenüber bezüglich Beweismitteln, die zwar mittels Zwangsmassnahme beschafft wurden, jedoch unabhängig vom Willen des Beschuldigten existieren (vgl. Urteil des EGMR Saunders gegen Grossbritannien vom 17. Dezember 1996 Nr. 19187/91, Recueil CourEDH 1996-VI S. 2044).

2.6.2 Die Frage der Verwertbarkeit von Beweisen aus dem Steuerveranlagungsverfahren stellt sich insbesondere im Steuerhinterziehungsverfahren, das strafrechtlicher Natur ist, in der Schweiz jedoch von der Steuerveranlagungsbehörde geführt wird. Die Vorschriften über das Veranlagungsverfahren gelangen sinngemäss zur Anwendung (vgl. Art. 182 DBG, Art. 57bis StHG sowie §§ 243 ff. StG/ZH). Um den Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK gerecht zu werden, statuieren die auf den 1. Januar 2008 in Kraft getretenen Bestimmungen von Art. 183 Abs. 1bis DBG und Art. 57a Abs. 2 i.V.m. Art. 72g StHG, dass Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur verwendet werden dürfen, wenn sie weder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen (Art. 130 Abs. 2 DBG; Art. 46 Abs. 3 StHG) mit Umkehr der Beweislast nach Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. Art. 48 Abs. 2 StHG noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden (dazu auch Urteil 2C_175/2010 vom 21. Juli 2010 E. 2.4). Die Bestimmungen betreffen zwar ausdrücklich nur das Steuerhinterziehungsverfahren. Die dort verankerten Grundsätze sind jedoch Ausfluss von Art. 6 EMRK (vgl. BBl 2006 4025 f.; Urteil 2C_632/2009 vom 21. Juni 2010 E. 2.5). Das Verwertungsverbot gilt daher auch im Verfahren wegen Steuerbetrugs. Informationen aus dem Nachsteuerverfahren dürfen nicht Eingang in das Steuerbetrugsverfahren finden, wenn sie gemäss Art. 183 Abs. 1bis DBG und Art. 57a Abs. 2

i.V.m. Art. 72g StHG im Steuerhinterziehungsverfahren nicht verwertbar sind. Aussagen des Steuerpflichtigen und von diesem eingereichte Belege sind indessen nicht generell unverwertbar, sondern nur, wenn er gemahnt und ihm eine Ermessensveranlagung oder eine Verurteilung wegen Verletzung von Verfahrenspflichten angedroht wurde (vgl. Urteil 2C_632/2009 vom 21. Juni 2010 E. 2.5). Dass dies vorliegend der Fall gewesen wäre, ist nicht ersichtlich und wird von den Beschwerdegegnern auch nicht behauptet. Der "nemo tenetur"-Grundsatz steht einer Verwertung im Steuerbetrugsverfahren nicht entgegen.

2.7

2.7.1 Die Beschwerdegegner beanstanden, die Äusserungen G.s seien im Rahmen von eigentlichen "Vergleichsverhandlungen" erfolgt, als es darum gegangen sei, eine einvernehmliche Lösung zu finden. Sie würden kein Eingeständnis ihrerseits darstellen, sondern seien vielmehr so zu verstehen, dass sie im Rahmen einer einvernehmlichen Lösung zur Beilegung des Konflikts bereit gewesen seien, im Sinne eines Entgegenkommens einen

Privatanteil von 50 % zu akzeptieren. Daraus auf ein Geständnis zu schliessen, sei unzulässig und würde gegen Treu und Glauben verstossen.

2.7.2 Anhaltspunkte, dass die Aussagen im Rahmen eines Verständigungsverfahrens ergingen, welches auf einem gegenseitigen Entgegenkommen basierte, und von den Steuerbehörden deshalb vertraulich zu behandeln gewesen wären, liegen nicht vor. Die Vorinstanz verwirft diesen Einwand unter Hinweis auf die Ausführungen des Bezirksgerichts zu Recht. Letzteres wies namentlich darauf hin, dass kein Verhalten der Steuerbehörde auszumachen sei, das berechtigterweise ein schutzwürdiges Vertrauen der Beschwerdegegner hätte begründen können, die Steuerhinterziehung werde keine Auswirkungen auf ein mögliches Steuerbetrugsverfahren haben.

2.7.3 Zutreffend ist, dass der Beschwerdegegner 2 mit seiner Aussage zu verstehen gab, bei den 50 % handle es sich um eine Mindestangabe. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kann einzig gestützt darauf nicht ohne Weiteres von einem privaten Anteil von 50 % ausgegangen werden, da der Beschwerdegegner 2 zum Ausdruck brachte, der geschäftliche Anteil könnte auch grösser gewesen sein. Dem ist allerdings nicht bei der Frage der Verwertbarkeit der Aussagen, sondern bei deren Würdigung Rechnung zu tragen.

BGE 138 IV 47 S. 54

2.8

2.8.1 Der Beschwerdegegner 2 machte im kantonalen Verfahren geltend, seine Aussagen seien nicht verwertbar, da er anlässlich der Buchprüfung nicht auf sein Aussageverweigerungsrecht hingewiesen worden sei. Der Einwand wird im bundesgerichtlichen Verfahren nicht explizit vorgebracht. Die Beschwerdegegner verweisen diesbezüglich auf ihre kantonalen Eingaben, was nach der Rechtsprechung nicht zulässig ist (BGE 133 II 396 E. 3.2; BGE 131 III 384 E. 2.3 mit Hinweis). Aus prozessökonomischen Gründen wird darauf dennoch eingegangen.

2.8.2 Gemäss § 11 Abs. 1 und § 149b Abs. 2 i.V.m. § 149a Ziff. 2 StPO/ZH haben die Strafverfolgungsbehörden die einer Straftat beschuldigte oder dringend verdächtigte Person auf ihr Aussageverweigerungsrecht hinzuweisen. Eine ähnliche Belehrungspflicht ist auch in Art. 158 Abs. 1 lit. b StPO verankert. Danach haben Polizei oder Staatsanwaltschaft die beschuldigte Person zu Beginn der ersten Einvernahme in einer ihr verständlichen Sprache darauf hinzuweisen, dass sie die Aussage und die Mitwirkung verweigern kann. Einvernahmen ohne diesen Hinweis sind nicht verwertbar (Art. 158 Abs. 2 StPO; vgl. zur Aufklärungspflicht gegenüber inhaftierten Personen auch Art. 31 Abs. 2 BV sowie BGE 130 I 126 E. 2.3-2.5). Eine Verpflichtung der kantonalen Steuerverwaltung, die betroffene Person auf ihr Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht hinzuweisen, ergibt sich für das Steuerhinterziehungsverfahren seit dem 1. Januar 2008 aus Art. 183 Abs. 1 Satz 2 DBG und Art. 57a Abs. 1 Satz 2 StHG. Die Aufklärungspflicht gilt nur im Steuerhinterziehungsverfahren, nicht jedoch im Nachsteuerverfahren. Die Einleitung des Steuerhinterziehungsverfahrens erfolgt oftmals zusammen mit dem Nachsteuerverfahren. Ist dies nicht der Fall, verpflichten Art. 153 Abs. 1bis DBG und Art. 53 Abs. 4 StHG die Steuerverwaltung, die steuerpflichtige Person im Nachsteuerverfahren auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung aufmerksam zu machen. Damit verbunden ist die Verpflichtung, die steuerpflichtige Person über ihre Rechte nach Art. 183 Abs. 1 Satz 2 DBG und Art. 57a Abs. 1 Satz 2 StHG aufzuklären, wonach sie im Hinterziehungsverfahren keine Aussagen machen muss, mit denen sie sich selber belasten würde (BBl 2006 4030). Die Verletzung dieser Bestimmungen führt dazu, dass die vom Steuerpflichtigen im Nachsteuerverfahren getätigten Aussagen im Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nicht

verwertet werden dürfen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 10 zu Art. 153 und N. 13 zu Art. 183 DBG). Die Kantone verfügten über eine Frist von zwei Jahren, um ihre Gesetzgebung an die geänderten Art. 53 Abs. 4 und Art. 57a StHG anzupassen (Art. 72g Abs. 1 StHG). Die kantonalen Ausführungsbestimmungen von § 162 Abs. 1 Satz 2 und § 244 Abs. 1 Satz 2 StG/ ZH traten erst auf den 1. Juli 2010 in Kraft. Art. 153 Abs. 1bis und Art. 183 Abs. 1 Satz 2 DBG waren hingegen bereits seit dem 1. Januar 2008 direkt anwendbar. Kam die kantonale Steuerverwaltung ihren Aufklärungspflichten gemäss Art. 153 Abs. 1bis und Art. 183 Abs. 1 Satz 2 DBG nach, sind die Beweismittel aus dem Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren grundsätzlich auch im Steuerbetrugsverfahren verwertbar. Der kantonalen Steuerverwaltung muss es in diesem Umfang möglich sein, gewisse Elemente aus dem Steuerhinterziehungsverfahren mit der Strafanzeige (vgl. Art. 188 Abs. 1 DBG) in ein Steuerbetrugsverfahren einzubringen. Entscheidend ist, dass das Verfahren insgesamt mit dem Fairnessgebot (Art. 29 Abs. 1 BV; Art. 6 Ziff. 1 EMRK; Art. 3 StPO) vereinbar ist.

2.8.3 Die Aussagen des Beschwerdegegners 2 bzw. von dessen Vertreter erfolgten anlässlich der Buchprüfung im Juni 2008, welche sich auf die noch offenen Steuerveranlagungen der Geschäftsjahre 2004 und 2005 bezog. Damals war scheinbar weder gegen die Beschwerdegegner noch gegen die C. AG ein formelles Nachsteuer- oder Hinterziehungsverfahren hängig. Fraglich ist, ob es insoweit nicht um Informationen geht, welche der Beschwerdegegner 2 der Steuerbehörde auf Nachfrage zusätzlich und in Ergänzung zu den bereits in den Steuererklärungen enthaltenen Angaben unterbreitete, dies zu einem Zeitpunkt, als er noch keiner Straftat beschuldigt wurde. Wie es sich damit in tatsächlicher Hinsicht verhält und ob unter diesen Umständen gestützt auf das anwendbare Strafprozessrecht von einem Beweisverwertungsverbot ausgegangen werden muss, wurde von der Vorinstanz nicht geprüft. Unklar ist zudem, ob der Beschwerdegegner 2 die Aussagen im späteren Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren bestätigte, nachdem er auf sein Aussageverweigerungsrecht hingewiesen worden war. Die Vorinstanz wird sich gegebenenfalls mit diesen Fragen befassen müssen. Fest steht, dass die Aussagen im Hinterziehungsverfahren gegen den Beschwerdegegner 2 verwertet wurden, was unbeanstandet blieb. Daraus kann nicht ohne Weiteres geschlossen werden, dies müsse auch im Steuerbetrugsverfahren gelten.