



Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Zirkular-Urteil vom 10. Dezember 2020

Mitwirkende	Obergerichtspräsident E. Zingg Oberrichterin J. Lanker Oberrichter M. Winiger, M. Müller, R. Kläger Obergerichtsschreiberin A. Mauerhofer
Verfahren Nr.	O2V 20 9 O2V 20 25
Angeschuldigte Person (Verfahren O2V 20 9) / Beschwerdeführer (Verfahren O2V 20 25)	A. vertreten durch: RA AA.
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Beigeladene (Verfahren O2V 20 25)	Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern
Gegenstand Verfahren O2V 20 9	Beihilfe zur vollendeten Hinterziehung der Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010 von B. und C. Gerichtliche Beurteilung der Strafverfügung der kantonalen Steuerverwaltung vom 20. Dezember 2019
Verfahren O2V 20 25	Beihilfe zur vollendeten Hinterziehung der Direkten Bundessteuern 2009 und 2010 von B. und C. Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 20. April 2020 (in Wiedererwägung gezogen am 11. September 2020)

Rechtsbegehren von A.

a) im Verfahren O2V 20 9:

„A. bestreitet sodann die Strafverfügung in formeller Hinsicht und dessen Inhalt vollumfänglich, fordert einen vollumfänglichen Freispruch oder eine endgültige Einstellung des Verfahrens. A. fordert hiermit die gerichtliche Beurteilung durch das Obergericht des Kantons Appenzell Ausserrhoden“ (Schreiben an die kantonale Steuerverwaltung vom 27. Januar 2020, KStV.AR.act. 1 im Verfahren O2V 20 9).

b) im Verfahren O2V 20 25:

1. Das Steuerstrafverfahren ist endgültig einzustellen;
2. Eventualiter sei der Beschwerdeführer vollumfänglich freizusprechen;
3. Dem Beschwerdeführer sei vollständige Akteneinsicht zu gewähren;
4. Für die Dauer des Verfahrens sei als amtlicher Verteidiger RA AA. einzusetzen;
5. Die Verfahrenskosten und die Kosten der Verteidigung seien auf die Staatskasse zu nehmen;
6. Dem Beschwerdeführer sei eine angemessene Entschädigung auszurichten.

Sachverhalt

- A. Die kantonale Steuerverwaltung von Appenzell Ausserrhoden (nachfolgend auch: Vorinstanz) erliess am 20. Dezember 2019 eine Strafverfügung gegen A.. Sie warf ihm vor, er habe als Steuerberater und Treuhänder des Ehepaars B. und C. aktive Beihilfe zu deren vollendeter Steuerhinterziehung in den Steuerperioden 2009 und 2010 geleistet. Die Vorinstanz auferlegte ihm für die Beihilfe zur Hinterziehung der Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010 eine Busse von Fr. 20'000.-- und für die Beihilfe zur Hinterziehung der direkten Bundessteuern 2009 und 2010 eine Busse von Fr. 10'000.--. Ausserdem wurde er zur Bezahlung der Verfahrenskosten von Fr. 200.-- verpflichtet.
- B. Mit eingeschriebenem Brief an die Vorinstanz vom 27. Januar 2020 erklärte A. *„ausdrücklich seinen Protest gegen das Steuerstrafverfahren.“* Er erachte das Steuerstrafverfahren als *„krass EMRK-widrig und verfassungswidrig“*, weshalb dieses unverzüglich eingestellt werden müsse. Er bestreite die Strafverfügung sowohl in formeller als materieller Hinsicht und fordere *„einen vollumfänglichen Freispruch oder eine endgültige Einstellung des Verfahrens.“* Gleichzeitig verlangte er eine gerichtliche Beurteilung durch das Obergericht.
- C. Am 29. Januar 2020 überwies die Vorinstanz hierauf die Angelegenheit, soweit vom Vorwurf der Beihilfe zur Steuerhinterziehung die Staats- und Gemeindesteuern betroffen waren, direkt ans Obergericht, welches hierauf das Verfahren O2V 20 9 zur gerichtlichen Beurteilung der Angelegenheit eröffnete.
- D. Die Vorinstanz kündigte an, mit Bezug auf die angefochtene Busse im Zusammenhang mit der A. vorgeworfenen Beihilfe zur Hinterziehung der direkten Bundessteuer werde sie die Zustimmung zu einer Sprungbeschwerde einholen. A. lehnte dieses Vorgehen jedoch ab, so dass die Vorinstanz zunächst das im Bundessteuerbereich gesetzlich vorgesehene Einspracheverfahren durchführte. Das bereits beim Obergericht eröffnete Verfahren O2V 20 9 betreffend Staats- und Gemeindesteuern wurde inzwischen sistiert, um später eine zeitgleiche Behandlung der beiden Verfahren sicherzustellen.
- E. Am 20. April 2020 erliess die Vorinstanz im Bundessteuerverfahren einen Einspracheentscheid. Gemäss dessen Ziffer. 202 erhöhte die Vorinstanz die Busse neu auf Fr. 30'000.--. Die diversen verfahrensrechtlichen Anträge von A. wies die Vorinstanz weitgehend ab (mit

Ausnahme des Begehrens um vollständige Akteneinsicht, welches im Rahmen des Einspracheverfahrens erfüllt worden war), soweit sie überhaupt darauf eintrat. Gegen diesen Einspracheentscheid erhob A. mit Schreiben vom 22. Mai 2020 Beschwerde beim Obergericht mit den eingangs erwähnten Anträgen. Das Bundessteuerverfahren wurde unter der Nummer O2V 20 25 eröffnet.

- F. Nachdem A. sein zunächst gestelltes Gesuch um unentgeltliche Prozessführung und Verbeiständung nachträglich wieder zurückzog, wurde die Sistierung des Verfahrens O2V 20 9 aufgehoben und es wurde in beiden Verfahren O2V 20 9 und O2V 20 25 je ein Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- eingeholt.
- G. In der Folge forderte die Verfahrensleitung bei der Vorinstanz die Akten zum Verfahren O2V 20 25 an. Die Vorinstanz verzichtete mit Schreiben vom 18. August 2020 auf die Teilnahme an der Hauptverhandlung sowohl im Verfahren O2V 20 9 als auch O2V 20 25. Den Verfahrensbeteiligten wurden je diverse Akten zur Bedienung zugestellt. Am 4. September 2020 kündigte die Vorinstanz im Verfahren O2V 20 25 an, sie werde eine Wiedererwägung des angefochtenen Einspracheentscheids vom 20. April 2020 vornehmen. Hierauf sistierte das Obergericht das Verfahren O2V 20 25 und forderte die Vorinstanz auf, den Wiedererwägungsentscheid zu gegebener Zeit auch dem Obergericht zur Kenntnis zuzustellen.
- H. Am 15. September 2020 ging beim Obergericht ein auf den 11. September 2020 datierter Wiedererwägungsentscheid betreffend der A. vorgeworfenen Beihilfe an B. und C. zur vollendeten Steuerhinterziehung betreffend die direkten Bundessteuern 2009 und 2010 ein. In diesem Wiedererwägungsentscheid wurde die ursprünglich in der Strafverfügung vom 20. Dezember 2019 auf Fr. 10'000.-- festgesetzte Busse neu bestätigt (und damit von der noch im Einspracheentscheid vom 20. April 2020 vorgenommenen Erhöhung dieser Busse auf Fr. 30'000.-- wieder abgesehen). Mit Schreiben vom 30. September 2020 erklärte sich A. mit diesem Wiedererwägungsentscheid ausdrücklich nicht einverstanden und hielt an den bereits im Verfahren O2V 20 25 gestellten Anträgen fest.
- I. Im Anschluss an den Wiedererwägungsentscheid der Vorinstanz nahm die Verfahrensleitung das Verfahren O2V 20 25 wieder auf und führte es zeitgleich mit dem Verfahren O2V 20 9 weiter. Die Beigeladene stellte mit Schreiben vom 1. Oktober 2020 eine Teilnahme an der Hauptverhandlung in Aussicht. Der Vorinstanz und der Beigeladenen im

Verfahren O2V 20 25 wurde mit Verfügung vom 19. Oktober 2020 Gelegenheit eingeräumt, in beiden Verfahren zunächst einzig zum Vorwurf der Verletzung des rechtlichen Gehörs schriftlich Stellung zu nehmen. Den Parteien wurde angekündigt, dass das Gericht im Anschluss mittels Zirkularbeschluss zunächst vorab über diese Vorfrage entscheiden werde. Weder die Vorinstanz noch die Beigeladene liessen sich innert der angesetzten Frist vernehmen, noch erhoben sie Einwendungen gegen das vorgeschlagene Vorgehen.

- J. Auf weitere Einzelheiten im Sachverhalt und in den Akten sowie die Vorbringen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit entscheiderelevant, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Erwägungen

1. Formelles

- 1.1 Im Steuerstrafrecht ist der Rechtsmittelweg im kantonalen Recht einerseits und im Bundessteuerrecht andererseits unterschiedlich ausgestaltet.
- a. Anfechtungsobjekt im Verfahren O2V 20 9 ist die Strafverfügung der Vorinstanz vom 20. Dezember 2019: Mit dieser Strafverfügung wurde A. eine Busse im Betrag von Fr. 20'000.-- auferlegt wegen Beihilfe an B. und C. zur Hinterziehung der Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010; zudem wurden ihm die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 200.-- auferlegt. Die Verfügung ist gestützt auf Art. 261 Abs. 1 i.V.m. Art. 262 Steuergesetz (StG, bGS 621.11) direkt vom Obergericht zu beurteilen.
- b. Insoweit von der Strafverfügung der Bundessteuerbereich betroffen ist, gelangt der in Art. 132 Abs. 1 i.V.m. Art. 182 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) vorgesehene Rechtsmittelweg zur Anwendung. Diesen Verfahrensvorschriften entsprechend, hat A. die ihm für die Beihilfe zur Hinterziehung der direkten Bundessteuern 2009 und 2010 auferlegte Busse mit Einsprache an die Vorinstanz angefochten; den von der Vorinstanz daraufhin erlassenen Einspracheentscheid focht er mit Beschwerde beim Obergericht an. Der von der Vorinstanz erlassene Wiedererwägungsentscheid entspricht seinen beschwerdeweise erhobenen Begehren im Verfahren O2V 20 25 nicht, weshalb das Beschwerdeverfahren mit dem Wiedererwägungsentscheid nicht gegenstandslos geworden und deshalb weiterzuführen ist. Der Wiedererwägungsentscheid der

Vorinstanz, A. betreffend der vorgeworfenen Beihilfe zur Hinterziehung von Bundessteuern 2009 und 2010 neu eine Busse von Fr. 10'000.-- aufzuerlegen, wird im Sinne eines Antrags der Vorinstanz zur Kenntnis genommen.

1.2 Nachdem die von Amtes wegen vorzunehmende Prüfung der allgemeinen Prozessvoraussetzungen sowohl im Verfahren O2V 20 9 als auch O2V 20 25 ergibt, dass diese erfüllt sind, ist sowohl auf das Begehren um gerichtliche Beurteilung im Verfahren O2V 20 9 als auch auf die Beschwerde im Verfahren O2V 20 25 einzutreten. Aufgrund des engen Sachzusammenhangs werden die Verfahren vereinigt.

1.3 Gestützt auf Art. 2 der Verordnung über COVID-19-Massnahmen: Gerichte (bGS 113.2) kann das Obergericht zur Bewältigung der aktuell ausserordentlichen Lage in allen Fällen auf dem Zirkularweg entscheiden, wenn das Gesetz keine Verhandlung vorschreibt. Da die Parteien sich stillschweigend mit dem Vorschlag, über die Vorfrage der gerügten Verletzung des rechtlichen Gehörs mittels Zirkularbeschluss zu entscheiden, einverstanden erklärten, hat das Obergericht den vorliegenden Entscheid einstimmig im Zirkularverfahren gefällt (vgl. auch Art. 52 Justizgesetz [JG, bGS 145.31]).

2. Materielles

A. rügt eine Verletzung seines rechtlichen Gehörs im Zusammenhang mit der gegen ihn erlassenen Strafverfügung vom 20. Dezember 2019. Trifft dieser Vorwurf zu, wäre die Strafverfügung betreffend Staatssteuern bzw. der Einspracheentscheid betreffend Bundessteuern grundsätzlich aufzuheben, ohne dass überhaupt eine materielle Beurteilung der Angelegenheit vorzunehmen wäre.

2.1 In diesem Zusammenhang ist folgender Sachverhaltsablauf von Bedeutung:

a. Aus den vorinstanzlichen Akten ergibt sich, dass die Steuerverwaltung am 12. Dezember 2019 ein Steuerstrafverfahren gegen A. eröffnete und ihm dies per Express-Einschreiben an seine Adresse in Laufenburg mitzuteilen versuchte (KStV.AR.act. 5.1 im Verfahren O2V 20 9). Als A. das Einschreiben tags darauf nicht entgegennahm, vereinbarte die Leiterin des Rechtsdienstes der Vorinstanz unverzüglich eine persönliche Übergabe des

Schreibens (KStV.AR.act. 5.4), welche am 13. Dezember 2019 in den Räumlichkeiten der D. in St. Gallen stattfand (KStV.AR.act. 5.5).

- b. Im besagten Schreiben vom 12. Dezember 2019 (KStV.AR.act. 5.1 im Verfahren O2V 20 9) heisst es unter anderem:

„Der Beschuldigte hat in den Jahren 2009 und 2010 als Steuerberater und Treuhänder aktive Beihilfe zur vollendeten Steuerhinterziehung durch [B.] und [C.] geleistet. [...] Es wird nun gemäss Art. 245 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG; bGS 621.11) und des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) ein Untersuchungsverfahren wegen Beihilfe zur vollendeten Steuerhinterziehung eingeleitet. [...] Es handelt sich um einen schweren Fall der Beihilfe zur fortgesetzten Steuerhinterziehung. [...] Bei einer Gesamtwürdigung der aufgeführten strafe erhöhend und strafmindernden Umstände sind die Bussen wie folgt festzusetzen: Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010: Fr. 30'000, direkte Bundessteuern 2009 und 2010: Fr. 20'000. [...] Im Weiteren ist nach der Verordnung über die Rechtskosten und Entschädigungen in der Zivil- und Strafrechtspflege die Erhebung einer Verfahrensgebühr von maximal Fr. 2'000 vorgesehen. [...] Rechtliches Gehör: [...] Sie werden zu einer persönlichen Anhörung am 20. Dezember 2019 um 10.00 Uhr in den Räumlichkeiten der Kantonalen Steuerverwaltung an der Kasernenstrasse 2, 9100 Herisau vorgeladen. Dieser Termin kann nicht verschoben werden. Bei Nichterscheinen wird von einem Verzicht auf die persönliche Anhörung ausgegangen. [...] Bis zum gleichen Datum können Sie zum Sachverhalt, zur Beweiswürdigung sowie zum Tatvorwurf auch umfassend schriftlich Stellung nehmen. Gleichzeitig weisen wir Sie darauf hin, dass Sie von Gesetzes wegen das Recht haben, die Aussage zu verweigern. Wenn Sie eine Aussage machen, können sowohl Ihre schriftlichen wie auch mündlichen Angaben im weiteren Verfahren als Beweismittel verwendet werden. [...] Beim Verzicht auf die mündliche Einvernahme sowie der Nichteinreichung einer Stellungnahme betrachten wir das Untersuchungsverfahren als abgeschlossen und werden aufgrund der Akten entscheiden. Die Erledigung des Strafverfahrens wird Ihnen mittels Strafbescheid mitgeteilt; nach Ablauf der genannten Frist werden wir die entsprechenden Verfügungen inkl. Verfahrenskosten mit Rechtsmittelbelehrung eröffnen.“

- c. A. schickte der Vorinstanz nachweislich am 20. Dezember 2019 (Postaufgabe) - und somit notabene rechtzeitig innert der ihm im oben zitierten Schreiben vom 12. Dezember 2019 angesetzten Frist - eine ausführlich begründete schriftliche Stellungnahme zu (KStV.AR.act. 3 im Verfahren O2V 20 9; Zustellungsbeleg am Ende des Dokuments). In seiner Stellungnahme rügte er vorab das verfahrensmässige Vorgehen der Steuerverwaltung und wies unter anderem darauf hin, dass die Leiterin des Rechtsdienstes der Steuerverwaltung ihn geradezu genötigt habe, das besagte Schreiben vom 12. Dezember 2019 überhaupt persönlich in Empfang zu nehmen, indem sie ihm eine polizeiliche Zustellung angedroht habe. Es sei unverständlich, weshalb der sehr kurzfristig angesetzte Termin nicht verschiebbar sein solle. Die Zeit sei offensichtlich zu kurz, um rechtzeitig einen Rechtsbeistand beizuziehen und sich die nötigen Unterlagen zusammenzustellen. Seine Verteidigung werde damit faktisch verunmöglicht. Er zitiere den Termin vom 20. Dezember 2019 unter scharfem Protest ab wegen grob willkürlicher Beschneidung seiner Verfahrensrechte. Da ihm eine wirksame Verteidigung rundweg verunmöglicht werde und das Verfahren krass rechtswidrig sei, müsse es per sofort eingestellt werden; eine materielle Einlas-

sung in das von der Vorinstanz beabsichtigte Steuerhinterziehungsverfahren komme unter diesen Umständen nicht in Frage. Es liege eine krasse Verletzung von fair trial vor, wenn gemäss Ansicht der Vorinstanz im Schreiben vom 12. Dezember 2019 die Untersuchung bereits abgeschlossen und beendet sein soll, ohne dass überhaupt je irgendwelche Untersuchungshandlungen vorgesehen gewesen seien.

- d. Ebenfalls am 20. Dezember 2019 - und damit offensichtlich *bevor* das am gleichen Tag der Post übergebene Schreiben von A. bei der Vorinstanz angekommen war - erliess die Steuerverwaltung die Strafverfügung vom 20. Dezember 2019 und übergab diese gleichentags der Post zur Beförderung (KStV.AR.act. 5.6, inkl. Zustellnachweis). In der Strafverfügung heisst es unter anderem:

„Zur Wahrung des rechtlichen Gehörs wurde mit dem Einleitungsschreiben neben der Möglichkeit zur schriftlichen Stellungnahme auch die Möglichkeit zur mündlichen Anhörung am 20. Dezember 2019 in den Räumlichkeiten der Kantonalen Steuerverwaltung gewährt. Von diesem Recht wurde kein Gebrauch gemacht.“

- e. Mit Schreiben vom 6. Januar 2020 (KStV.AR.act. 5.8 im Verfahren O2V 20 9) teilte die Vorinstanz A. mit, sein Schreiben vom 20. Dezember 2019 stelle keine Einsprache gegen die Strafverfügung dar und habe keinen Einfluss auf deren Rechtsmittelfristen. Weitere Ausführungen wurden keine gemacht. Hierauf übergab A. am 24. Januar 2020 der Post ein auf den 27. Januar 2020 datiertes Schreiben an die Steuerverwaltung (KStV.AR.act. 1 im Verfahren O2V 20 9), mit welchem er (erneut) geltend machte, das gesamte Verfahren sei krass EMRK-widrig und er erhebe ausdrücklich Protest gegen das Steuerstrafverfahren. Die unentschuld bare Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Steuerverwaltung müsse zur Folge haben, dass die Strafverfügung vom 20. Dezember 2019 aufgehoben werde.

- f. Am 29. Januar 2020 überwies die Vorinstanz hierauf die Akten zur Durchführung des Hauptverfahrens betreffend der im Zusammenhang mit den Staats- und Gemeindesteuern ausgefallten Busse ans Obergericht; bezüglich der Bundessteuern wurde das Einspracheverfahren durchgeführt (vgl. auch vorstehend, Sachverhalt, lit. C bis E). Im Einspracheentscheid vom 20. April 2020 (act. 8 im Verfahren O2V 20 25) bzw. im Wiedererwägungsentscheid vom 11. September 2020 (act. 14 im Verfahren O2V 20 25) nahm die Vorinstanz zum formellen Vorwurf der Verletzung des rechtlichen Gehörs in Ziff. 142 f. wie folgt Stellung:

„142. Im vorliegenden Einspracheverfahren hat die Einsprachebehörde die Kompetenz, den Sachverhalt und die Rechtslage frei zu prüfen (Art. 134 DBG). Die Einsprachebehörde machte von ihrer Kompetenz Gebrauch und gewährte dem Einsprecher die Wahrnehmung des rechtlichen Gehörs am 13. März 2020. Der Einsprecher nutzte diese Möglichkeit. Am 13. März 2020 erschien er zur persönlichen Anhörung bei der Kantonalen Steuerverwaltung. Der Einsprecher machte mit Verweis auf sein Schreiben vom 20. Dezember 2019 und die Einspra-

che vom 27. Januar 2020 Gebrauch von seinem Aussageverweigerungsrecht. Zudem wurde ihm die Möglichkeit zur Akteneinsicht gewährt, welche der Einsprecher nutzte und sich Kopien anfertigen liess.

143. Der Einsprecher hat folglich die Möglichkeit erhalten, sich vor der Einsprachebehörde zu äussern, die den Sachverhalt und die Rechtslage frei prüfen kann. Es wird im Folgenden auf die Ausführungen des Einsprechers in seinem Schreiben vom 20. Dezember 2019 eingegangen. Eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs wäre folglich geheilt.“

2.2 Der von A. gegenüber der Vorinstanz erhobene Vorwurf, diese habe sein rechtliches Gehör verletzt, ist nach Ansicht des Obergerichts aus folgenden Gründen berechtigt:

- a. Wie dargelegt, räumte die Vorinstanz A. eine Frist bis zum 20. Dezember 2019 zur mündlichen Anhörung oder zur schriftlichen Stellungnahme ein. A. hat am 20. Dezember 2019 von seinem Recht, eine schriftliche Stellungnahme abzugeben, Gebrauch gemacht und eine ausführliche schriftliche Stellungnahme abgegeben (KStV.AR. act. 5.7). Der Zeitpunkt der Postaufgabe dieser Stellungnahme vom 20. Dezember 2019 um 17.50 Uhr in Wittenbach ist mit dem Zustellnachweis der Post nachgewiesen (vgl. Track & Trace Sendungsverfolgung bei KStV.AR.act. 5.7). Die von der Steuerverwaltung angesetzte Frist für eine Stellungnahme wurde von A. offensichtlich eingehalten.
- b. Die Vorinstanz hat die in Frage stehende Strafverfügung am 20. Dezember 2019 um 12:26 Uhr der Post zur Beförderung übergeben. Die Strafverfügung wurde somit erlassen, ohne dass die von A. eingereichte Stellungnahme zuvor zur Kenntnis genommen wurde. Die Vorinstanz hat letztere aufgrund eines Postrückhaltungsauftrags der Steuerverwaltung erst am 30. Dezember 2019 überhaupt empfangen. Im Zeitpunkt der Postaufgabe der Strafverfügung konnte die Steuerverwaltung noch gar nicht wissen, ob A. von seinem Recht, eine schriftliche Stellungnahme einzureichen, Gebrauch machen würde oder nicht. Die Angabe der Vorinstanz in Ziff. I 4 der Strafverfügung, wonach A. von dem ihm eingeräumten Recht zur Stellungnahme bzw. zur mündlichen Anhörung kein Gebrauch gemacht haben soll (vgl. E. 2.1d vorstehend), ist falsch, denn A. hatte sehr wohl innert der ihm angesetzten Frist eine Stellungnahme abgegeben.
- c. Es kann unter den vorliegenden Umständen offengelassen werden, ob die mit Schreiben vom 12. Dezember 2020 kurzfristige Fristansetzung durch die Vorinstanz von nur einer Woche überhaupt zulässig gewesen wäre, hätte A. um Erstreckung der Frist bzw. um Verschiebung des Termins ersucht. Immerhin ist anzumerken, dass es in verfahrensmässiger Hinsicht durchaus bedenklich erscheint, wenn die Vorinstanz bereits zum Vornherein jegliche Verschiebung des doch sehr kurzfristig angesetzten Termins explizit ausschliessen will.

- d. A. wird von der Vorinstanz Beihilfe zu vollendeter Steuerhinterziehung vorgeworfen. Bei vollendeter Steuerhinterziehung tritt die Strafverfolgungsverjährung grundsätzlich *zehn Jahre nach dem Ablauf der betroffenen Steuerperiode* ein (Art. 260 Abs. 2 StG bzw. Art. 184 Abs. 2 DBG). Im vorliegenden Fall sind die Steuerperioden 2009 und 2010 betroffen, d.h. es drohte im Dezember 2019, als die Vorinstanz das Verfahren eröffnete, bereits unmittelbar der Eintritt der Strafverfolgungsverjährung im Zusammenhang mit den die Steuerperiode 2009 betreffenden Vorwürfe. Es drängt sich der Schluss auf, dass die Vorinstanz angesichts der in Kürze eintretenden Verjährung darum bemüht war, möglichst wenig Zeit bis zum Erlass einer Strafverfügung gegen A. verstreichen zu lassen, nachdem sie erst am 12. Dezember 2019 ein Verfahren eröffnet hatte. Solche Überlegungen sind nachvollziehbar, entbinden aber die Steuerverwaltung nicht, verfahrensmässig korrekt vorzugehen und dabei insbesondere das rechtliche Gehör der involvierten Personen zu wahren.
- e. Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist in Art. 29 Abs. 2 BV bzw. Art. 20 Abs. 4 der Kantonsverfassung von Appenzell Ausserrhoden verankert. Nach diesem Grundsatz haben Personen insbesondere Anspruch darauf, mit rechtzeitig und formgültig angebotenen Beweisanträgen und Vorbringen gehört zu werden, soweit diese erhebliche Tatsachen betreffen und nicht offensichtlich beweisuntauglich sind (vgl. anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 6B_915/2019 vom 10. Januar 2020 E. 1.1 m.w.H.). Erlässt die Vorinstanz eine Strafverfügung, ohne zuvor überhaupt Kenntnis von der fristgemäss eingereichten schriftlichen Stellungnahme des Beschuldigten zu nehmen, liegt eine schwere Verletzung des rechtlichen Gehörs vor.

2.3 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur, womit seine Verletzung ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führt. Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei überprüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus - im Sinne einer Heilung des Mangels - selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs - von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (vgl. dazu anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts

2C_756/2019 vom 14. März 2020 E. 3.2 m.w.H.). Allerdings darf die Verletzung des rechtlichen Gehörs, auch wenn sie in oberer Instanz oder im weiteren Verfahren geheilt wird, nicht dazu führen, dass zu Gunsten der Verwaltung ein Resultat erzielt wird, das bei korrekter Vorgehensweise nicht erzielt worden wäre. Um ein missbräuchliches Verhalten der Verwaltung zu verhindern, drängt sich die Lösung auf, wie sie sich bei formell richtigem Verhalten ergeben hätte (Urteil des Bundesgerichts 8C_543/2010 E. 2.4; BGE 135 I 279 E. 2.6.1).

- a. Im konkreten Fall ist aufgrund des dargelegten Sachverhalts davon auszugehen, dass die Vorinstanz, hätte sie zunächst den Empfang der fristgemäss eingereichten schriftlichen Stellungnahme von A. abgewartet und erst nach Kenntnisnahme derselben eine Strafverfügung erlassen, frühestens anfangs Januar 2020 eine Strafverfügung erlassen hätte. Aus dem Track & Trace Auszug bei KStV.AR.act. 5.7 im Verfahren O2V 20 9 ergibt sich nämlich, dass die Vorinstanz die Stellungnahme vom 20. Dezember 2019 von A. aufgrund ihres Postrückbehaltungsauftrags erst am 30. Dezember 2019 in Empfang genommen und schliesslich mit Schreiben vom 6. Januar 2020 (KStV.AR.act. 5.8 im Verfahren O2V 20 9) darauf reagiert hatte. Angesichts der geltenden Strafverfolgungsverjährungsvorschriften wäre nun aber für den Fall, dass die Strafverfügung erst anfangs Januar 2020 erlassen worden wäre, die Strafverfolgungsverjährung mit Bezug auf mögliche Delikte in der Steuerperiode 2009 bereits eingetreten gewesen. Für A. hätte es daher offensichtlich nachteilige Folgen, wenn die unter Verletzung seiner Gehörsrechte erlassene Strafverfügung trotzdem Bestand haben könnte, wenn nachträglich von einer Heilung dieses Mangels ausgegangen würde. Eine Heilung der schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs im Rahmen des vorliegenden Gerichtsverfahrens (bzw., soweit der Bundessteuerbereich betroffen ist, bereits im Rahmen des dort durchgeführten Einspracheverfahrens vor der Vorinstanz) fällt daher im konkreten Fall ausser Betracht, da gemäss Rechtsprechung gerade zur Vermeidung solcher Konstellationen eine Heilung der Verletzung des rechtlichen Gehörs im weiteren Verlauf des Verfahrens ausgeschlossen bleibt, wenn dadurch zu Gunsten der Vorinstanz ein Resultat erzielt würde, das bei korrekter Vorgehensweise nicht erzielt worden wäre.
- b. Die Strafverfügung vom 20. Dezember 2019 ist somit wegen schwerwiegender Verletzung des rechtlichen Gehörs aufzuheben. Unter diesen Umständen ist auch die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 20. April 2020 bzw. den späteren Wiedererwägungsentscheid vom 11. September 2020 gutzuheissen. Die Vorinstanz wird eingeladen, zu prüfen, ob sie - unter Wahrung der Gehörsrechte von A. - eine neue Strafverfügung erlassen will.

- c. Dass inzwischen die Strafverfolgungsverjährung für Delikte bis und mit Steuerperiode 2009 bereits eingetreten ist und die Strafverfolgungsverjährung für Delikte betreffend die Steuerperiode 2010 demnächst eintreten wird, ist dem Obergericht nicht entgangen. Dies mag zwar angesichts der - soweit ersichtlich gut dokumentierten - Vorwürfe gegenüber A. unbefriedigend erscheinen, ist aber als Konsequenz der stattgefundenen Verfahrensführung durch die Vorinstanz hinzunehmen: Vor Erlass einer Strafverfügung ist der angeschuldigten Person zwingend Gelegenheit zur Stellungnahme einzuräumen (Art. 258 Abs. 2 StG bzw. Art. 183 Abs. 1 DGB). Deshalb geht es weder an, eine allfällige Verschiebung eines - zudem sehr kurzfristig angesetzten - Termins generell zum Vornherein auszuschliessen, noch darf einfach darauf verzichtet werden, eine fristgemäss eingereichte Stellungnahme überhaupt zur Kenntnis zu nehmen, bevor eine Strafverfügung erlassen wird. Die strafprozessualen Verfahrensgarantien höherstufigen Rechts gelten notabene auch im Hinterziehungsverfahren. Das bedeutet, dass das Steuerstrafverfahren insgesamt, d.h. namentlich bereits im Administrativverfahren und nicht erst in einem (allfälligen) gerichtlichen Verfahren, den Anforderungen des Fairnessprinzips entsprechen muss (vgl. dazu RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 3 ff. zu Art. 182 DBG).
- d. Die Vorinstanz wird eingeladen, in künftigen Verfahren dem Einhalten der verfahrensmässigen Voraussetzungen das nötige Gewicht zukommen zu lassen, damit nicht als Konsequenz bei deren Nichteinhaltung selbst bei an sich klar ausgewiesenen Vorwürfen gegen beschuldigte Personen eine Aufhebung der Strafverfügung aus rein formellen Gründen resultieren muss.

3. Kosten und Entschädigung

- 3.1 Die 2. Abteilung des Obergerichts hat in der vorliegenden Sache als Verwaltungsgericht entschieden. Vor Verwaltungsgericht betragen die Verfahrenskosten gemäss Art. 4a des Gesetzes über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2) grundsätzlich bis zu Fr. 5'000.--. Innerhalb des Gebührenrahmens sind die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen (Art. 20 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG, bGS 143.1]). Im konkreten Fall erscheint eine Gerichtsgebühr im Betrag von Fr. 1'600.-- für die vereinigten Verfahren, in denen ausschliesslich die Vorfrage der Verletzung des rechtlichen Gehörs zu beurteilen war, angemessen. Diese sind beim vorliegenden Verfahrensausgang auf die Staatskasse

zu nehmen. Die Gerichtskasse wird angewiesen, A. die geleisteten Kostenvorschüsse im Betrag von insgesamt Fr. 3'000.-- zurückzuerstatten.

3.2 Dem Verfahrensausgang entsprechend hat A. grundsätzlich Anspruch auf eine Entschädigung. Im Verfahren O2V 20 9 wurde keine Stellungnahme bei A. eingeholt, sein Aufwand dort beschränkte sich im Wesentlichen auf die Einreichung seines Begehrens um gerichtliche Beurteilung vom 27. Januar 2020 (KStV.AR.act. 1 im Verfahren O2V 20 9). Im Verfahren O2V 20 25 hat A. zwar einen Rechtsbeistand bezeichnet, seine ausführlichen Eingaben wurden aber von ihm persönlich verfasst. Das zunächst gestellte Begehren um unentgeltliche Verbeiständung wurde später wieder zurückgezogen. Unter Berücksichtigung, dass ein gewisser Aufwand für die Erledigung von persönlichen Angelegenheiten grundsätzlich entschädigungslos hinzunehmen ist, erscheint bei einer Gesamtwürdigung und insbesondere auch im Vergleich zu ähnlichen Fällen eine pauschale Aufwandentschädigung von Fr. 500.-- für die vereinigten Verfahren O2V 20 9 und O2V 20 25 als angemessen, welche A. zulasten der Vorinstanz auszurichten ist.

Demgemäss erkennt das Obergericht:

1. Die Verfahren O2V 20 9 und O2V 20 25 werden vereinigt.
2. Die Strafverfügung vom 20. Dezember 2019 wird wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz aufgehoben.
3. Die Beschwerde im Verfahren O2V 20 25 wird gutgeheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 20. April 2020 bzw. der Wiedererwägungsentscheid vom 11. September 2020 wird aufgehoben.
4. Die Sache wird an die Vorinstanz zurückgewiesen und diese wird angewiesen, gegebenenfalls unter Wahrung der Verfahrensrechte von A. eine neue Strafverfügung zu erlassen (soweit nicht die Strafverfolgungsverjährung diesem Vorgehen entgegensteht).
5. Die Gerichtskosten für die vereinigten Verfahren O2V 20 9 und O2V 20 25 im Betrag von Fr. 1'600.-- werden auf die Staatskasse genommen. Die Gerichtskasse wird angewiesen, A. die geleisteten Kostenvorschüsse von je Fr. 1'500.-- in den Verfahren O2V 20 9 und O2V 20 25 zurückzuerstatten.
6. Die Vorinstanz wird verpflichtet, A. für seine Aufwendungen in den Verfahren O2V 20 9 und O2V 20 25 eine pauschale Aufwandentschädigung im Betrag von Fr. 500.-- auszurichten.
7. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Avenue du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind - soweit vorhanden - beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
8. Zustellung an A. über dessen Anwalt, die Vorinstanz und die Eidgenössische Steuerverwaltung, sowie nach Rechtskraft an die Gerichtskasse.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

lic. iur. Ernst Zingg

lic. iur. Annika Mauerhofer

versandt am: 10. Dezember 2020