

BGer 9C_308/2024 vom 4. Dezember 2024

Bundesgericht, 2024-12-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_308_2024

FR: TF 9C_308/2024 du 4 décembre 2024

IT: TF 9C_308/2024 del 4 dicembre 2024

Erwägungen

E. 1.1

Die beiden Beschwerden betreffen die gleichen Parteien, den gleichen Sachverhalt und teilweise die gleichen Rechtsfragen. Es rechtfertigt sich, die beiden Verfahren 9C_308/2024 und 9C_309/2024 zu vereinigen und in einem Urteil zu erledigen (vgl. Art. 24 BZP [SR 273] i.V.m. Art. 71 BGG).

E. 1.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Dennoch prüft es - offensichtliche Fehler vorbehalten - nur die in seinem Verfahren gerügten Rechtsmängel (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ; BGE 148 V 209 E. 2.2). Eine qualifizierte Rügepflicht gilt hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten. Das Bundesgericht prüft eine solche Rüge nur insofern, als sie in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 148 I 104 E. 1.5 ; 143 I 1 E. 1.4 ; 136 I 49 E. 1.4.1). Es legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann ihre Sachverhaltsfeststellung von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht, und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG).

II. Direkte Bundessteuer

E. 2

Wer vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft und haftet überdies solidarisch für die hinterzogene Steuer (Art. 177 Abs. 1 DBG [SR 642.11]). Die Busse beträgt bis zu Fr. 10'000.-, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 50'000.- (Art. 177 Abs. 2 DBG).

Bei vollendeter Steuerhinterziehung verjährt die Strafverfolgung zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für welche die steuerpflichtige Person nicht oder unvollständig veranlagt wurde (Art. 184 Abs. 1 lit. b Ziff. 1 DBG). Die Verjährung tritt nicht mehr ein, wenn die zuständige kantonale Behörde vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Verfügung erlassen hat (Art. 184 Abs. 2 DBG). Die bis zum 31. Dezember 2016 geltende Rechtslage sah ebenfalls eine zehnjährige Verjährungsfrist für die Strafverfolgung bei vollendeter Steuerhinterziehung vor (aArt. 184 Abs. 1 lit. b). Indessen enthielt aArt. 184 Abs. 2 DBG insbesondere folgende Vorgaben: Die Verjährung wird durch jede Strafverfolgungshandlung gegenüber dem Steuerpflichtigen oder gegenüber einer der in

Art. 177 genannten Personen unterbrochen. Mit jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen; sie kann aber insgesamt nicht um mehr als die Hälfte ihrer ursprünglichen Dauer hinausgeschoben werden.

E. 3.1

Die Vorinstanz hat den Einspracheentscheid vom 20. April 2020 (resp. den entsprechenden Wiedererwägungsentscheid vom 11. September 2020) als eine den Eintritt der Verjährung hindernde Verfügung im Sinne von Art. 184 Abs. 2 DBG qualifiziert. Folglich hat sie die Strafverfolgung (einzig) hinsichtlich der Beihilfe zur Hinterziehung der direkten Bundessteuer der Steuerperiode 2010 als nicht verjährt betrachtet.

E. 3.2.1

Der Beschwerdeführer beruft sich in diesem Zusammenhang auf das Rückweisungsurteil des kantonalen Gerichts vom 10. Dezember 2020. In dessen E. 2.3c sei festgehalten worden, dass die Strafverfolgungsverjährung für Delikte der Steuerperiode 2009 bereits eingetreten sei und für jene der Steuerperiode 2010 "demnächst eintreten werde". Damit stehe fest, dass die Strafverfolgung (mangels einer im Dezember 2020 erlassenen Strafverfügung) am 31. Dezember 2020 verjährt sei.

E. 3.2.2

Grundsätzlich ist nur das Dispositiv, nicht aber die Begründung eines Entscheides anfechtbar. Verweist das Dispositiv eines gerichtlichen Rückweisungsentscheides ausdrücklich auf die Erwägungen, werden diese zu dessen Bestandteil und haben, soweit sie zum Streitgegenstand gehören, an der formellen Rechtskraft teil (Urteil 8C_272/2011 vom 11. November 2011 E. 1.3, nicht publ. in: BGE 137 I 327, aber in: SVR 2012 IV Nr. 26 S. 107; Urteil 8C_106/2023 vom 20. Oktober 2023 E. 1.2.1). Streitgegenständliche Erwägungen eines unangefochten gebliebenen gerichtlichen Rückweisungsentscheides sind für die Behörde, an die zurückgewiesen wird, (grundsätzlich) verbindlich, und zwar auch hinsichtlich der Punkte, die im Rückweisungsentscheid ausdrücklich abgelehnt oder überhaupt nicht in Erwägung gezogen wurden. Gleiches gilt für die Instanz, die den Rückweisungsentscheid gefällt hat, falls die Sache erneut an sie weitergezogen wird. Die Tragweite der Bindung an die erste Entscheidung ergibt sich somit aus der Begründung der Rückweisung (BGE 143 IV 214 E. 5.2.1 und 5.3.3; 135 III 334 E. 2 und 2.1; Urteile 4A_554/2023 vom 26. März 2024 E. 2.1; 9C_542/2022 vom 15. November 2023 E. 4.2).

E. 3.2.3

Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers äusserte sich das kantonale Gericht in seinem Rückweisungsurteil vom 10. Dezember 2020 nicht verbindlich zur Verjährung der hier interessierenden Strafverfolgung bezüglich der Steuerperiode 2010 resp. zum Zeitpunkt deren Eintritts. Diesbezüglich hielt es lediglich die Strafverfolgung (wohl mit Blick auf Art. 184 Abs. 1 lit. b Ziff. 1 DBG, aber ohne Auseinandersetzung mit Art. 184 Abs. 2 DBG) beim Erlass des Rückweisungsurteils für (noch) nicht verjährt, andernfalls die Rückweisung der Sache an die Verwaltung von vornherein sinnlos gewesen wäre. Die Rückweisung selbst begründete es denn auch rein formell, d.h. einzig mit dem Umstand, dass dem Beschwerdeführer vor Erlass der Strafverfügung vom 20. Dezember 2019 das rechtliche Gehör nicht gewährt worden war. Dementsprechend wies es die Verwaltung unmissverständlich an, je nach Ergebnis der Anhörung des Betroffenen und Beantwortung der Verjährungsfrage eine neue Strafverfügung zu erlassen.

Die Vorinstanz hat somit richtig erkannt, dass im Rückweisungsurteil vom 10. Dezember 2020 für die Frage nach dem Eintritt der Verfolgungsverjährung (bezüglich der Steuerperiode 2010) nichts präjudiziert worden war. Soweit die Rügen der Willkür oder Verletzung des Vertrauensgrundsatzes (vgl. Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) in diesem Zusammenhang überhaupt den qualifizierten Anforderungen an die Begründung genügen, sind sie unbegründet.

E. 3.3.1

Sodann bringt der Beschwerdeführer vor, der Einspracheentscheid vom 20. April 2020 könne nicht zu einer verjährungshemmenden "Verfügung" im Sinne von Art. 184 Abs. 2 DBG mutieren. Die zugrunde liegende Strafverfügung vom 20. Dezember 2019 sei kassiert worden, weshalb der Einspracheentscheid keinen selbstständigen Bestand haben könne. Die Behandlung des Einspracheentscheids als Verfügung im Sinne von Art. 184 Abs. 2 DBG verletze die Verfahrensvorschriften von Art. 182 Abs. 3 i.V.m. Art. 132 Abs. 1 DBG, bedeute eine willkürliche Verkürzung des Rechtswegs und verstosse gegen die Rechtsweggarantie von Art. 29a BV sowie gegen den Gehörsanspruch von Art. 29 Abs. 2 BV.

E. 3.3.2

Die Vorinstanz hat der Strafverfügung vom 20. Dezember 2019 die verjährungshindernde Wirkung allein aus Billigkeitsüberlegungen abgesprochen, insbesondere weil bei formell korrektem Vorgehen eine Verurteilung gar nicht mehr im Jahr 2019 hätte verfügt werden können. Weiter hat sie richtig erkannt, dass der Einspracheentscheid vom 20. April 2020 (resp. der entsprechende Wiedererwägungsentscheid vom 11. September 2020) alle materiellen Elemente einer Verfügung im Sinne von Art. 184 Abs. 2 DBG enthält: Die zuständige Verwaltungsbehörde legte damit grundsätzlich (unter Vorbehalt der Anfechtung) verbindlich fest, gestützt auf welchen Sachverhalt sie den Beschwerdeführer welcher Straftat schuldig sprach und welche Strafe sie ihm deswegen auferlegte.

Indem der Beschwerdeführer eine Verkürzung des Rechtswegs moniert, scheint er auf einem formellen Verfügungsbegriff zu beharren. Dazu besteht indessen kein Grund. Art. 184 Abs. 2 DBG betrifft einzig die Verjährung resp. die Verhinderung deren Eintritts, wozu nach dem klaren Wortlaut der Bestimmung bereits der Erlass einer Verfügung (resp. deren Zustellung), mithin ein entsprechender einseitiger Verwaltungsakt, genügt. An der verjährungshindernden Wirkung ändert denn auch nichts, wenn die Verfügung in einem anschliessenden Rechtsmittelverfahren aufgehoben oder angepasst wird (vgl. Urteil 2C_257/2018, 2C_308/2018 vom 11. November 2019 E. 3.4.4 und 3.4.5; vgl. auch BGE 146 V 217 E. 3.4; 143 IV 450 E. 1.2; SVR 2018 KV Nr. 6 S. 30, 9C_778/2016 E. 5.1 in fine; Urteil 7B_233/2024 vom 12. April 2024 E. 1.3.2). Der Rechtsweg hinsichtlich der Verurteilung selbst (Einsprache, Beschwerde) wird von Art. 184 Abs. 2 DBG ohnehin nicht tangiert und stand dem Beschwerdeführer auch "unverkürzt" offen. Dass der Einspracheentscheid vom 20. April 2020 (resp. der entsprechende Wiedererwägungsentscheid vom 11. September 2020) wie die ursprüngliche Strafverfügung im Rückweisungsurteil vom 10. Dezember 2020 "kassiert" wurde, steht somit dessen Qualifikation als (materielle) Verfügung im Sinne von Art. 184 Abs. 2 DBG nicht entgegen.

Selbst wenn das Einspracheverfahren in bestimmten Punkten rechtswidrig abgelaufen und der Einspracheentscheid vom 20. April 2020 ein "einziges interessegeleitetes Machwerk"

zu seinem Nachteil gewesen sein sollte, wie der Beschwerdeführer geltend macht, ergibt sich daraus nichts zu seinen Gunsten. Während der Beschwerdeführer vor dem Erlass der ersten Strafverfügung keine Gelegenheit hatte, sich dazu zu äussern, berücksichtigte die Verwaltung seine Stellungnahmen im Einspracheentscheid vom 20. April 2020 und im entsprechenden Wiedererwägungsentscheid vom 11. September 2020. Diese Entscheide leiden somit - anders als die erste Strafverfügung - nicht an einem besonders schwerwiegenden formellen Mangel. Damit gibt es keinen Grund, dem Einsprache- resp. Wiedererwägungsentscheid die verjährungshindernde Wirkung zu versagen.

E. 3.3.3

Dass die bis Ende 2016 geltende Regelung der Verfolgungsverjährung (vgl. dazu Urteil 2C_257/2018, 2C_308/2018 vom 11. November 2019 E. 3.2) für den Beschwerdeführer günstiger sein sollte, wird nicht geltend gemacht und ist auch nicht ersichtlich (vgl. vorinstanzliches Urteil 02V 23 19 E. 2.1. a); diesbezügliche Weiterungen erübrigen sich. Nach dem Gesagten ist im Zusammenhang mit der vorinstanzlichen Beantwortung der Verjährungsfrage keine Verletzung von Verfahrensvorschriften, der Rechtsweggarantie oder anderer bundesrechtlicher Vorgaben ersichtlich.

E. 4.1

Die Vorinstanz hat auch den Schuldspruch bestätigt und dazu insbesondere erwogen, der Beschwerdeführer habe direkt oder über die B._____ AG durch gezieltes und planmässiges Vorgehen systematisch "Steuroptimierungs- resp. -verkürzungsmodelle" umgesetzt. Aus den ASU-Berichten ergebe sich, dass über mehrere Jahre private Aufwendungen zulasten der C._____ AG verbucht und nicht in der privaten Steuererklärung der Eheleute D._____ und E._____ als Einkommen deklariert worden seien. Der Beschwerdeführer sei ab August 2009 auch Verwaltungsrat der C._____ AG und als solcher für deren Rechnungswesen und Steuererklärungen verantwortlich gewesen; er habe deren Steuererklärung für die Steuerperiode 2010 unterzeichnet. Die Eheleute D._____ und E._____ hätten mehrfach angegeben, dass er auch bei der B._____ AG für die Buchhaltung der C._____ AG zuständig gewesen sei und beigezogene Angestellte der B._____ AG auf seine Weisung gehandelt hätten. Der Beschwerdeführer habe als langjähriger Treuhänder und Berater nicht nur vom rechtswidrigen Vorgehen gewusst, sondern auch die Eheleute D._____ und E._____ selbst bezüglich der konkreten Ausgestaltung und Vorgehensweise beraten und somit deren Steuerhinterziehung aktiv gefördert und unterstützt. Die umgesetzte "Steuroptimierungspraxis" habe auf persönlicher Beratung des Beschwerdeführers und nicht auf Anregungen seiner Mitarbeiter beruht. Der Beschwerdeführer sei mehrere Jahre Steuerberater der Eheleute D._____ und E._____ gewesen; ihm seien sowohl deren persönliche Einkommens- und Vermögensverhältnisse als auch die finanzielle Situation der C._____ AG bestens bekannt gewesen. Die Abweichung der tatsächlichen von den deklarierten Werten der Steuerperiode 2010 sei geradezu augenfällig gewesen: Das steuerbare Einkommen der Eheleute D._____ und E._____ sei von weniger als Fr. 125'000.- auf rund den doppelten Betrag und das steuerbare Vermögen von Fr. 0.- auf annähernd Fr. 2'000'000.- korrigiert worden. Weiter hat das kantonale Gericht für die 2010 erfolgte "Steuerverkürzung" anhand konkreter Positionen ("F._____ AG" Fr. 100'000.-; "Kauf Wohnmöbel" Fr. 13'633.90; "G._____ Electronics" Fr. 3'602.25; "Bruch Ausfahrtsschranke Parkhaus" Fr. 278.80; "Flugkosten" Fr. 861.-; "Honorar für Ehe- und Erbvertrag" Fr. 615.-; "Rechnung H._____ AG" Fr. 7'033.15; "Kauf Saffiano-Tasche"

Fr. 1'509.25) detailliert das Vorgehen dargelegt und dabei ausgeführt, weshalb und in welcher Höhe sie eine zumindest eventualvorsätzliche Beihilfe des Beschwerdeführers erkannt hat.

E. 4.2.1

Der Beschwerdeführer erblickt eine Verletzung von Art. 6 Abs. 1 EMRK darin, dass die ASU der ESTV und der Strafdienst der kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden der öffentlichen Verwaltung angegliedert sei. Somit fehle es "doppelt", sowohl im Untersuchungsverfahren der ASU als auch im Strafverfahren der kantonalen Steuerverwaltung, in dem auf die ASU-Berichte abgestellt worden sei, an einer organisatorischen, personellen und funktionellen Trennung resp. an der institutionellen Unabhängigkeit.

E. 4.2.2

Jede Person hat ein Recht darauf, dass über eine gegen sie erhobene strafrechtliche Anklage von einem unabhängigen und unparteiischen, auf Gesetz beruhenden Gericht in einem fairen Verfahren, öffentlich und innerhalb angemessener Frist verhandelt wird (Art. 6 Ziff. 1 EMRK). Daraus ergibt sich insbesondere, dass die Strafbehörden nicht auf Beweismittel zurückgreifen dürfen, die durch Druck oder Zwang in Missachtung des Willens der beschuldigten Person erlangt worden sind. Gegen das Verbot des Selbstbelastungszwangs (resp. den Grundsatz "nemo tenetur se ipsum accusare") verstösst z.B. ein strafbewehrter Befehl an die beschuldigte oder an eine andere aussageverweigerungsberechtigte Person, potentiell belastende Beweisunterlagen herauszugeben oder belastende Aussagen gegen sich oder (im Rahmen des Aussageverweigerungsrechts) eine andere Person zu machen (BGE 142 IV 207 E. 8.3.1; vgl. auch BGE 144 II 427 E. 2.3.1).

E. 4.2.3

Die ASU als Abteilung der ESTV traf ihre besonderen Untersuchungsmassnahmen nach Massgabe der Art. 190 ff. DBG ; etwas Gegenteiliges macht der Beschwerdeführer denn auch nicht (substanziert) geltend. Er bestreitet auch nicht, dass die kantonale Steuerverwaltung nach Art. 182 Abs. 1 DBG zuständig für den Erlass der Strafverfügung war. Dass das Veranlagungs- und das (erstinstanzliche) Strafverfahren durch die gleiche Behörde - in concreto die kantonale Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden - geführt wurde, lässt nicht per se auf fehlende Unabhängigkeit resp. eine Verletzung von Art. 6 Ziff. 1 EMRK schliessen, zumal im Rahmen der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege eine Überprüfung durch ein unabhängiges Gericht möglich war (vgl. StE 2022 B 101.21 Nr. 22, 2C_1052/2020 E. 2.2.3). Ein Anhaltspunkt dafür, dass der Betroffene im Veranlagungsverfahren (betreffend D._____ und E._____) unter Androhung von Strafe zur Mitwirkung bei der Sachverhaltsermittlung angehalten worden wäre (vgl. dazu Urteil 2C_257/2018, 2C_308/2018 vom 11. November 2019 E. 2.3.2; Art. 183 Abs. 1bis DBG), ist nicht ersichtlich und wird auch nicht geltend gemacht. Selbst wenn die Urteile 2C_753/2020 vom 23. Dezember 2021 E. 3.2 und 3.3; 2C_516/2020 vom 2. Februar 2021 E. 5 und 6.3; 2C_717/2018 vom 24. Januar 2020 E. 3.4 und 4.3 (vgl. auch Urteile 9C_104/2023 vom 22. Januar 2024 E. 5.3; 9C_681/2023 vom 4. Dezember 2023 E. 4; 9C_650/2022 vom 21. Juni 2023 E. 2.3.2), die alle die hier interessierenden ASU-Untersuchungen im Lichte von Art. 6 Ziff. 1 EMRK thematisieren, "nicht direkt einschlägig mit dem vorliegenden Verfahren" sein sollten, ist für den hier zu beurteilenden Fall hinsichtlich der Unabhängigkeit keine Verletzung von Art. 6 Ziff. 1 EMRK ersichtlich.

Ob weitere Zeugenbefragungen angezeigt gewesen wären, wie in der Beschwerde moniert wird, betrifft nicht die Frage nach der Unabhängigkeit einer Behörde, sondern die Beweiswürdigung und den Untersuchungsgrundsatz.

E. 4.3

Nach dem Gesagten durfte das kantonale Gericht seine Sachverhaltsfeststellungen insbesondere auf die ASU-Berichte abstützen. Dass es (implizit) darauf verzichtet hat, D._____ und E._____ sowie eine frühere B._____ AG-Mitarbeiterin, die bereits gegenüber der ASU die Aussage verweigert hatte, erneut zu befragen, erfolgte in zulässiger antizipierter Beweiswürdigung (vgl. BGE 146 III 73 E. 5.2.2; Urteil 9C_139/2024 vom 15. Mai 2024 E. 3.3) und verletzt weder den Untersuchungsgrundsatz noch den Anspruch auf rechtliches Gehör und ein faires Verfahren (Art. 29 Abs. 2 BV ; Art. 6 Ziff. 1 EMRK).

E. 4.4.1

Der Beschwerdeführer hält die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung in verschiedenen Punkten für willkürlich.

E. 4.4.2

Eine Sachverhaltsfeststellung ist nicht schon dann offensichtlich unrichtig, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend, mithin willkürlich ist. Es liegt noch keine offensichtliche Unrichtigkeit vor, nur weil eine andere Lösung ebenfalls in Betracht fällt, selbst wenn diese als die plausiblere erscheint. Eine Sachverhaltsfeststellung ist etwa dann offensichtlich unrichtig, wenn das kantonale Gericht den Sinn und die Tragweite eines Beweismittels offensichtlich falsch eingeschätzt, ohne sachlichen Grund ein wichtiges und für den Ausgang des Verfahrens entscheidendes Beweismittel nicht beachtet oder aus den abgenommenen Beweisen unhaltbare Schlüsse gezogen hat. Solche Mängel sind in der Beschwerde aufgrund des strengen Rügeprinzips klar und detailliert aufzuzeigen. Es genügt somit nicht, einen von den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz abweichenden Sachverhalt zu behaupten oder die eigene Beweiswürdigung zu erläutern (BGE 148 V 366 E. 3.3; 144 V 50 E. 4.2 mit Hinweisen; Urteil 9C_506/2023 vom 12. April 2024 E. 2.2).

E. 4.4.3

Die Vorinstanz hat einzig die Beurteilung der kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden überprüft; ob gegen den Beschwerdeführer "in mehreren Kantonen" steuerstrafrechtliche Verfahren eingeleitet worden waren, spielte dabei keine Rolle. Die Vorinstanz hat nachvollziehbar begründet, weshalb nicht entscheidend ist, ob resp. welche Buchungen für die C._____ AG der Beschwerdeführer selbst vorgenommen hatte; massgeblich ist vielmehr, dass er entsprechende Ratschläge und Weisungen erteilt und als fachlich qualifiziertes Organ sowohl der B._____ AG als auch der C._____ AG die entsprechende Verantwortung getragen hatte. Das kantonale Gericht führte denn auch aus, weshalb dem Beschwerdeführer die jeweils unzulässige Verbuchung nicht entgangen sein konnte oder nicht hätte entgehen dürfen. Die private Steuerberatung der Eheleute D._____ und E._____ durch den Beschwerdeführer ergibt sich nicht nur als Kehrseite der inkriminierten Vorgänge bei der C._____ AG, sondern auch etwa aus der Aussage von D._____ gegenüber der ASU. Weiter ist es ohne Weiteres nachvollziehbar, wenn das kantonale Gericht die Kosten für die Beschädigung einer Parkplatzschranke, die gemäss Schreiben der Parkplatzbetreiberin dokumentiert wurde und ohne vorheriges Aktivieren mit einem gültigen Ausfahrtsticket erfolgte, und jene für eine

Handtasche aus Saffiano-Leder nicht als geschäftsmässig begründet betrachtet hat. Im Übrigen beschränkt sich der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den Willkürriegen darauf, in appellatorischer Weise die vorinstanzlichen Feststellungen zu kritisieren resp. den Sachverhalt abweichend vom kantonalen Gericht darzulegen, was den Anforderungen an die Begründung nicht genügt.

E. 4.5

Demnach beruhen die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen nicht auf einer Rechtsverletzung. Sie sind auch nicht offensichtlich unrichtig, weshalb sie für das Bundesgericht verbindlich bleiben (vgl. vorangehende E. 1.3).

Das kantonale Gericht hat kein Recht verletzt, indem es gestützt darauf den Beschwerdeführer der Beihilfe zur Steuerhinterziehung in der Steuerperiode 2010 für schuldig befunden hat. Daran ändert auch nichts, wenn die Geschäftsführer der C. _____ AG im Rahmen des "Massengeschäftes" von Klientenbuchhaltungen grundsätzlich gehalten gewesen wären, der B. _____ AG nur Belege über geschäftsmässig begründeten Aufwand zur Verbuchung zu übergeben.

E. 5.1

In Bezug auf die Strafzumessung ist die Vorinstanz angesichts des konkreten Tatverschuldens, der Täterkomponenten und der beruflichen resp. finanziellen Interessen des Beschwerdeführers von einem schweren Fall mit einem Bussenrahmen bis zu Fr. 50'000.- ausgegangen. Vor diesem Hintergrund hat sie die Busse von Fr. 5'000.- für "tief angesetzt" gehalten. Auf eine reformatio in peius hat sie indessen - unter Berücksichtigung der Gehörsverletzung beim Erlass der ersten Strafverfügung und des Umstands, dass nur eine Steuerperiode massgeblich war - verzichtet; gleichzeitig hat sie eine allenfalls auf Art. 48 lit. e StGB gestützte "zusätzliche" Reduktion der bereits tief angesetzten Busse klar verworfen.

E. 5.2

Der Beschwerdeführer hält die Busse für zu hoch. Er beruft sich auf Art. 48 lit. e StGB und verweist auf den "langen Zeitablauf seit 2010" und auf den Umstand, dass die Busse von Fr. 5'000.- schon im Dezember 2019 "im Raum stand".

E. 5.3

Dem Sachgericht steht bei der Strafzumessung nach Art. 47 ff. StGB resp. bei der Gewichtung der verschiedenen Strafzumessungsfaktoren ein erheblicher Ermessensspielraum zu. Das Bundesgericht greift auf Beschwerde hin nur ein, wenn die Vorinstanz den gesetzlichen Strafraumen über- oder unterschritten hat, wenn sie von rechtlich nicht massgebenden Kriterien ausgegangen ist oder wesentliche Gesichtspunkte ausser Acht gelassen bzw. in Überschreitung oder Missbrauch ihres Ermessens falsch gewichtet hat (BGE 149 IV 217 E. 1.1; 144 IV 313 E. 1.2; Urteil 7B_480/2023 vom 29. Oktober 2024 E. 3.2). Laut Art. 48 lit. e StGB mildert das Gericht die Strafe, wenn das Strafbedürfnis in Anbetracht der seit der Tat verstrichenen Zeit deutlich vermindert ist und der Täter sich in dieser Zeit wohl verhalten hat.

Ob Art. 48 lit. e StGB hier überhaupt anwendbar ist, kann weiterhin offenbleiben. Die Vorinstanz hat bei der Strafzumessung die gesamten Umstände berücksichtigt und insbesondere auch dem Zeitablauf Rechnung getragen. Ein Ermessensfehler in diesem Zusammenhang wird nicht geltend gemacht und ist denn auch nicht ersichtlich. Damit

bleibt es bei der vorinstanzlich bestätigten Busse.

E. 6.1

Aus der Beschwerdebeurteilung ergibt sich (vgl. BGE 147 V 369 E. 4.2.1; Urteil 5A_895/2023 vom 11. September 2024 E. 1.2.1), dass sich die Anträge des Beschwerdeführers betreffend Entschädigung (Verteidigungskosten und persönlicher Aufwand) und Genugtuung nur auf die Einstellung des Strafverfahrens beziehen. Für die Steuerperiode 2009 stand diese bereits mit dem Rückweisungsurteil vom 10. Dezember 2020 resp. mit der darin bejahten Verfolgungsverjährung fest, auch wenn erst die kantonale Steuerverwaltung die Verfahrenseinstellung am 10. März 2023 formell verfügte. Hinsichtlich der Steuerperiode 2010, für die es bei Schuldspruch und Bestrafung des Beschwerdeführers bleibt, haben die erwähnten Anträge keine Bedeutung.

E. 6.2

Das kantonale Gericht hat einen Anspruch auf Entschädigung (Verteidigungskosten und persönlicher Aufwand) für das Verwaltungsverfahren verneint mit der Begründung, dafür fehle im DBG eine Grundlage. Eine analoge Anwendung von Art. 429 Abs. 1 lit. a und b StPO (SR 312.0) falle ausser Betracht, zumal gemäss Bundesgericht (vgl. StE 2022 B 101.21 Nr. 22, 2C_1052/2020 E. 2.2.2 mit Hinweisen) die StPO im Bereich der Steuerhinterziehung nicht anwendbar sei, sondern nur im Zusammenhang mit (hier nicht interessierenden) Steuervergehen zum Tragen komme (Art. 188 Abs. 2 DBG). Aus der BV oder aus Völkerrecht lasse sich ein solcher Anspruch ebenfalls nicht herleiten. Auch einen Genugtuungsanspruch hat es verneint, einerseits mangels gesetzlicher Grundlage und andererseits mit der Begründung, der Verfahrensablauf (insbesondere hinsichtlich Einleitung und Dauer) gebe dazu keinen Anlass.

E. 6.3

Dass die hier interessierenden Ansprüche auf Entschädigung und Genugtuung einer rechtlichen Grundlage bedürfen (vgl. Art. 5 Abs. 1 BV), steht ausser Frage. Der Beschwerdeführer zielt auch nicht ansatzweise - selbst insoweit, als er "Überlegungen analog zur StPO" anstellt - auf eine Änderung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung betreffend die Nichtanwendbarkeit der StPO im Bereich der Steuerhinterziehung (vgl. zu den Voraussetzungen für eine Praxisänderung BGE 149 II 381 E. 7.3.1; 149 II 354 E. 2.3; 149 V 177 E. 4.5). Eine solche ist angesichts der erheblichen materiellen und verfahrensrechtlichen Unterschiede zwischen direktsteuerlichen Übertretungen (Art. 174 bis 181a DBG) einerseits und Steuervergehen (Art. 186 und 187 DBG) andererseits (vgl. dazu Urteil 2C_257/2018, 2C_308/2018 vom 11. November 2019 E. 2.2.1) auch nicht angezeigt. Der Beschwerdeführer stützt die geltend gemachten Ansprüche einzig auf Art. 6 Ziff. 1 EMRK resp. den darin verankerten Anspruch auf ein faires Verfahren.

E. 6.4.1

Eine mit Art. 5 Ziff. 5 EMRK vergleichbare eigenständige Haftungsnorm (vgl. dazu Urteile 2C_900/2022 vom 12. Juli 2024 E. 6.5; 2C_523/2021 vom 25. April 2023 E. 5.1) ist in Art. 6 Ziff. 1 EMRK offenkundig nicht enthalten. Warum die "fair trial-Regeln" generell als Anspruchsgrundlage für Kostenentschädigung und Genugtuungszahlung bei Einstellung eines Steuerhinterziehungsverfahrens gelten sollen, erschliesst sich nicht.

E. 6.4.2

Der Anspruch auf ein faires Verfahren beinhaltet verschiedene Teilrechte, insbesondere hinsichtlich des rechtlichen Gehörs, der Waffengleichheit, der Akteneinsicht, der Begründung von Entscheiden und des "nemo tenetur-Grundsatzes" (FRANK MEYER, in: Karpenstein/Mayer [Hrsg.], EMRK Kommentar, 3. Aufl. 2022, N. 110 zu Art. 6 EMRK ; HARRENDORF/KÖNIG/VOIGT, in: Meyer-Ladewig/Nettesheim/von Raumer [Hrsg.]; EMRK Handkommentar, 5. Aufl. 2023, Übersicht vor N. 1 zu Art. 6 EMRK). Soweit eine Kostenentscheidung als solche in den Anwendungsbereich von Art. 6 EMRK fällt, kann sie ausnahmsweise das Gebot des fairen Verfahrens verletzen, wenn sie willkürlich oder unhaltbar ("unreasonable") ist (HARRENDORF/KÖNIG/VOIGT, a.a.O., N. 148 zu Art. 6 EMRK ; Urteil des EGMR 40324/98

Süss gegen Deutschland vom 10. November 2005 Rz. 114).

Der Umstand, dass es sich beim Steuerhinterziehungsverfahren um eine strafrechtliche Anklage im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK handelt (StE 2022 B 101.21 Nr. 22, 2C_1052/2020 E. 2.2.3), zieht nicht zwangsläufig eine analoge Anwendung von Art. 429 StPO nach sich. Der Beschwerdeführer äussert sich denn auch nicht dazu, weshalb die unterschiedlichen Gegebenheiten bei Steuerhinterziehung und Steuervergehen (vgl. vorangehende E. 6.3) im Anwendungsbereich von Art. 6 Ziff. 1 EMRK keine Rolle spielen sollten. Ebenso begründet er nicht substantiiert, warum im Lichte von Art. 6 Ziff. 1 EMRK die kantonale Steuerverwaltung resp. der Kanton Appenzell Ausserrhoden für das (rechtmässige) Vorgehen einer Bundesbehörde (d.h. der ESTV resp. ASU) einstehen und diesbezüglich Entschädigungen oder Genugtuung leisten müsste. Zwar verweist der Beschwerdeführer insbesondere auf die anfänglich "breitere" geführte Untersuchung, die Erheblichkeit der angedrohten Sanktionen, die umfangreiche Aktenlage, die Gehörsverletzung beim Erlass der ersten Strafverfügung, die Wiederaufnahme des Steuerstrafverfahrens nach dem Rückweisungs Urteil vom 10. Dezember 2020 und die gesamte Verfahrensdauer. Damit erfüllt er aber nicht die qualifizierten Anforderungen an die Begründung, die im Zusammenhang mit gerügten Grundrechtsverletzungen gelten (vgl. vorangehende E. 1.2). Weiterungen in diesem Zusammenhang, insbesondere zur Höhe der geltend gemachten Ansprüche, erübrigen sich.

E. 6.5

Die Vorinstanz hat somit kein Bundesrecht verletzt, indem sie die Entschädigungs- und Genugtuungsansprüche verneint hat. Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer ist auch in diesem Punkt unbegründet.

III. Staats- und Gemeindesteuern

E. 7.1

Was die Beihilfe zur vollendeten Hinterziehung der Staats- und Gemeindesteuern in den Steuerperioden 2009 und 2010 anbelangt, so stand die Einstellung des entsprechenden Verfahrens zufolge Verjährung der Strafverfolgung im Grundsatz ebenfalls bereits mit dem Rückweisungs Urteil vom 10. Dezember 2020 fest (vgl. vorangehende E. 6.1).

Die Vorinstanz hat hinsichtlich der in diesem Zusammenhang geltend gemachten Ansprüche auf Entschädigung (Verteidigungskosten und persönlicher Aufwand) erwogen, dafür fände sich weder im Bundesrecht (EMRK, BV, StHG [SR 642.14]) noch in den kantonalen Gesetzen (insbesondere Steuergesetz vom 21. Mai 2000 [bGS 621.11] und Gesetz vom 9. September 2002 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; bGS 143.1]) eine

rechtliche Grundlage. Ausserdem sei eine Entschädigung selbst bei analoger Anwendung der StPO-Bestimmungen zufolge Geringfügigkeit resp. ungenügendem Nachweis nicht gerechtfertigt. Auch einen Genugtuungsanspruch hat das kantonale Gericht verneint. Dazu hat es eine analoge Anwendung des Bundesgesetzes vom 14. März 1958 über die Verantwortlichkeit des Bundes sowie seiner Behördemitglieder und Beamten (Verantwortlichkeitsgesetz, VG; SR 170.32) als kantonales Recht in Betracht gezogen und die Voraussetzungen gemäss Art. 6 Abs. 2 VG (insbesondere eine widerrechtliche Persönlichkeitsverletzung) verneint.

E. 7.2

Der Beschwerdeführer beruft sich auch hinsichtlich der hier interessierenden Ansprüche auf Art. 6 Ziff. 1 EMRK resp. den "fair trial-Grundsatz" und eine analoge Anwendung von Art. 429 Abs. 1 StPO. Dabei wiederholt er im Wesentlichen seine Argumentation betreffend Entschädigungs- und Genugtuungsansprüche im Zusammenhang mit der direkten Bundessteuer. Abgesehen davon, dass auch das Strafverfahren wegen Hinterziehung kantonaler Steuern nicht der StPO unterliegt (vgl. Urteil 9C_636/2023 vom 25. April 2024 E. 2.2.1 mit Hinweisen) und auch diesbezüglich keine Gründe für eine Praxisänderung vorgebracht werden, kann ohne Weiteres auf die vorangehenden E. 6.3 bis 6.5 verwiesen werden. Die Beschwerde betreffend Staats- und Gemeindesteuern ist ebenfalls unbegründet.

IV. Kosten

E. 8

Dem Ausgang der Verfahren entsprechend hat der Beschwerdeführer die Gerichtskosten zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.