



# Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

**Entscheid vom 22. September 2011**

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel, lic. iur. David Levin, Dr. Markus W. Stadlin und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	<b>X</b> [...] vertreten durch: A AG, [...]  gegen  <b>Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt,</b> Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Sicherstellungsverfügung vom 6. Dezember 2010 (Quellen- steuer der Jahre 2003 bis 2008)  (Steuersicherung, § 203 StG)

## **Sachverhalt**

- A. Der Rekurrent, X, ist Geschäftsführer und Hauptaktionär der B AG (nachfolgend als Gesellschaft bezeichnet) mit Sitz in C (BL), deren Zweck in den Gestaltung, Herstellung und dem Vertrieb von periodischen Druckerzeugnissen, insbesondere des „D“ besteht. In der Zeit von 1989 bis im Oktober 2008 hatte das Unternehmen seinen Sitz im Kanton Basel-Stadt. Ab dem Jahre 2009 übte die Gesellschaft keine aktive Geschäftstätigkeit mehr aus und beschränkte sich auf das Halten des Stockwerkeigentums in C.

Am 20. April 2010 hat ein früherer Mitarbeiter und Minderheitsaktionär der Gesellschaft bei der Staatsanwaltschaft Basel-Stadt gegen den Rekurrenten Strafanzeige wegen Verdachts auf ungetreue Geschäftsführung erhoben. Die angerufene Staatsanwaltschaft hat am 12. August 2010 die Steuerverwaltung Basel-Stadt um Durchführung einer Steuerrevision gebeten. Der Rekurrent wird im Rahmen des Strafverfahrens verdächtigt, verdeckte Gewinnausschüttungen in der Gesamthöhe von über CHF 1 Mio. über eine auf den Kanalinseln domizilierte Gesellschaft zu seinen Gunsten gewährt zu haben. Daneben besteht der Verdacht, dass er sich weiterer Steuerdelikte im Zusammenhang mit der zum fraglichen Zeitpunkt in Basel domizilierten Gesellschaft schuldig gemacht hat (nicht versteuerte Bonuszahlungen, überhöhte Spesen, etc.).

Bei der durchgeführten internen Revision kam die Steuerverwaltung zum Schluss, dass der Rekurrent Provisionen, welche er von Druckereien erhalten habe, nicht ordnungsgemäss an die Gesellschaft weitergeleitet, sondern selbst einbehalten habe. Im Weiteren seien in den überprüften Steuerperioden Lizenzzahlungen von der Gesellschaft an den Rekurrenten für die Inanspruchnahme der Marke „E“ erfolgt. Diese seien bei der Gesellschaft als Aufwand verbucht worden, obwohl die Eigentumsverhältnisse an der Marke fraglich seien. Zudem seien bei der Gesellschaft über Jahre hinweg Prämien einer privaten Lebensversicherung zugunsten des Rekurrenten verbucht worden. Weiter sei davon auszugehen, dass der Rekurrent Kosten des Privataufwandes als Reise- und Kundenspesen verbucht habe. Schliesslich habe der Rekurrent der Gesellschaft einen Aufwand für ein Büro in seiner Privatliegenschaft in Frankreich sowie weitere Honorare für Beratungsdienstleistungen belastet. Der interne Revisionsbericht datiert vom 21. Januar 2011.

Noch vor Abschluss der internen Revision hat die Steuerverwaltung am 6. Dezember 2010 eine Sicherstellungsverfügung über den Betrag von CHF 369'608.50 erlassen. Der Aufstellung der Steuerverwaltung zufolge setzte sich der Betrag aus

Quellensteuern der Jahre 2003 bis 2008 zusammen. Aus dem weiteren Inhalt der Verfügung geht hervor, dass der Rekurrent für die erhaltenen Lohnbezüge der Gesellschaft gem. Art. 18 des Abkommens zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht vom 9. September 1966 (DBA CH-F) i.V.m. § 98 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) in der fraglichen Zeit im Kanton Basel-Stadt quellensteuerpflichtig gewesen wäre. Da der Rekurrent keinen Wohnsitz in der Schweiz habe, erscheine die Bezahlung der Steuer als gefährdet. Die Sicherstellungsverfügung wurde dem Rekurrenten an seinen Wohnsitz in Frankreich zugestellt. Die Sicherstellung erfolgte durch Verarrestierung des Kontos (IBAN) [...] sowie sämtliche weiteren Vermögenswerte des Rekurrenten bei der Raiffeisenbank F. Zudem liess die Steuerverwaltung den halben Anteil des Rekurrenten an der Liegenschaft G in der Gemeinde H (VS), verarrestieren.

Am 14. Dezember 2010 wurde dem Rekurrenten, ebenfalls an seinem Wohnsitz in Frankreich, die Quellensteuerverfügung der Jahre 2003 bis 2008 eröffnet.

- B. Gegen die Sicherstellungsverfügung richtet sich der vorliegende Rekurs des Rekurrenten vom 13. Januar 2011. Er beantragt die Sicherstellungsverfügung und den Arrestbefehl aufzuheben. In verfahrensmässiger Hinsicht beantragt er zudem die Durchführung einer mündlichen Verhandlung, die Gewährung von Akteneinsicht, die Gewährung der aufschiebenden Wirkung des Rekurses sowie die teilweise Freigabe des Kontos bei der Raiffeisenbank zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten seiner Familie und zur Bestreitung von Steuer- und Rechtsberatungshonoraren. Zudem sei ihm die unentgeltliche Rechtspflege zu gewähren. Mit Verfügung vom 20. Januar 2011 wurden die Verfahrensanträge behandelt. Dabei wurde der Rekurrent vorläufig von der Leistung eines Kostenvorschusses dispensiert und eine mündliche Verhandlung angeordnet. Die anderen Verfahrensanträge wurden alleamt abgewiesen, soweit überhaupt darauf eingetreten werden konnte.

Die Steuerverwaltung beantragt in der Vernehmlassung vom 4. Februar 2011 die Abweisung des Rekurses. Aufgrund der durchgeführten internen Revision habe sich ergeben, dass die Bezüge des Rekurrenten von der Gesellschaft nicht um die Quellensteuer gekürzt worden seien. Da der Rekurrent Verwaltungsrat der Gesellschaft sei, handle es sich bei den Bezügen um der Quellensteuer unterliegende Tantiemen, Sitzungsgelder, feste Entschädigungen und ähnliche Vergütungen. Ein Nachbezug dieser Quellensteuerforderungen bei der Gesellschaft sei aufgrund der zusätzlichen Nachsteuerforderungen bei ihr aller Wahrscheinlichkeit nicht mehr

möglich und gefährdet. Deshalb sei die mutmasslich geschuldete Quellensteuer direkt beim Rekurrenten sicherzustellen. Für den Fall, dass keine Quellensteuerpflicht des Rekurrenten bestehe, sei die vorgenommene Sicherstellung jedoch trotzdem zulässig. Aufgrund der Ermittlungen der Staatsanwaltschaft und der internen Revision würden konkrete Anhaltspunkte vorliegen, dass sich der Rekurrent für die Steuerdelikte bei der Gesellschaft als solidarisch haftendes Organ mitverantworten habe. Dabei handle es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen von der Gesellschaft an den Rekurrenten oder um Provisionszahlungen von Dritten an den Rekurrenten, welche eigentlich der Gesellschaft zustehen würden. Demnach könne der Rekurrent auch für die Nachsteuern und Bussen der Gesellschaft persönlich belangt werden. Es spiele letztlich keine Rolle, ob die Sicherstellung der persönlichen Vermögenswerte des Rekurrenten mit der vermuteten Nichtdeklaration von Quellensteuern oder mit dem Steuerhinterziehungsvorwurf begründet werde.

Die Steuerverwaltung führt weiter aus, dass entgegen den Ausführungen des Rekurrenten die Zustellung an seine Wohnadresse ins Ausland nicht die Nichtigkeit der Sicherstellungsverfügungen zur Folge habe. Grundsätzlich könne sich auf diesen Mangel nicht der Rekurrent sondern nur der betroffene Staat berufen, der in seinem Hoheitsrecht verletzt werde. Zudem führt die Steuerverwaltung an, dass nur dann von der Nichtigkeit der Verfügung auszugehen sei, wenn dem Rekurrenten durch die unzulässige Zustellung ein Nachteil erwachse. Das Fehlen einer Zustelladresse in der Schweiz hätte zur Folge gehabt, dass die Sicherstellungsverfügungen im Amtsblatt zu publizieren gewesen wären. Mit der Aufforderung an den Rekurrenten, eine schweizerische Zustelladresse zu benennen, wäre der Überraschungseffekt der Massnahme vereitelt worden. Weiter wäre eine Publikation im Amtsblatt für den Rekurrenten unter Umständen weitaus unangenehmer gewesen. Bereits im Jahre 2004 sei dem Rekurrenten die Steuerklärung an seine Wohnadresse in Frankreich zugestellt worden. Das sei nie beanstandet worden, weshalb von einem impliziten Einverständnis der Zustellung von steuerlichen Verfügungen und Mitteilungen ins Ausland auszugehen sei.

Mit Schreiben vom 23. Februar 2011 wurde ein zweiter Schriftenwechsel angeordnet. Mit Eingabe vom 24. März 2011 hat der Rekurrent eine Replik eingereicht. Er hält dabei an seinen bisherigen Anträgen und Verfahrensanträgen fest und ergänzt diese u.a. durch den Antrag auf die Befragung verschiedener Zeugen. Bezüglich der von der Steuerverwaltung vorgebrachten steuerrelevanten Tatbestände führt der Rekurrentin im Wesentlichen aus, dass er in der fraglichen Zeit gar nie Verwaltungsrat der Gesellschaft und damit auch nicht quellensteuerpflichtig gewesen sei. Zudem sei die Zustellung der Sicherstellungsverfügung ins Ausland völkerrechts-

widrig und damit nichtig. Der Standpunkt der Verwaltung, dass der Rekurrent für die Steuerdelikte der Gesellschaft einzustehen habe, sei ebenfalls abzulehnen.

Mit weiteren Eingaben vom 27. bzw. 29. April 2011 erneuerte und ergänzte der Rekurrent seine prozessleitenden Anträge. Es handelte sich u.a. um Anträge auf Befragung von Zeugen.

In der Duplik vom 11. Mai 2011 hält die Steuerverwaltung an Ihren Anträgen und an der Begründung fest. Der Rekurrent habe im Rahmen der Replik keine Argumente oder Beweise vorgebracht, welche eine Aufhebung der Sicherstellungsverfügung rechtfertigen würden.

Mit Eingaben vom 12. Mai, 5. und 14. Juli 2011 erneuerte und ergänzte der Rekurrent seine Anträge auf prozessleitende Verfügungen. Es handelte sich u.a. um ein Gesuch um Ansetzung einer Audienz und einen „Ausstandsantrag“ gegenüber Mitarbeitern der Steuerverwaltung.

Mit Verfügungen vom 11. August 2011 hat die Kommission sämtliche Verfahrensanträge behandelt und die Ansetzung einer mündlichen Verhandlung in Aussicht gestellt.

- C. Anlässlich der am 22. September 2011 durchgeführten mündlichen Verhandlung hielten beide Parteien an ihren Anträgen fest. Die Begründungen wie auch das Ergebnis der durchgeführten Beweisaufnahme ergeben sich, soweit relevant, aus den nachstehenden Erwägungen.

## Erwägungen

1. a) Gemäss § 203 Abs. 4 StG kann die betroffene Person gegen Sicherstellungsverfügungen der Steuerverwaltung innert 30 Tagen nach Zustellung der Verfügung an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Zunächst stellt sich die Frage, ob die Sicherstellungsverfügung vom 6. Dezember 2010 durch die Zustellung ins Ausland nicht als nichtig anzusehen ist.  
  
b) Gemäss § 145 StG werden Verfügungen und Entscheide den Steuerpflichtigen schriftlich eröffnet. Befindet sich die steuerpflichtige Person im Ausland, ohne in der Schweiz einen Vertreter zu benennen, kann ihr eine Verfügung rechtswirksam durch Publikation im Kantonsblatt eröffnet werden (Abs. 2). Die Steuerverwaltung kann von der steuerpflichtigen Person mit Wohnsitz im Ausland verlangen, dass diese einen Vertreter in der Schweiz bezeichnet. Die Zustellung von Verfügungen und Entscheiden in Steuersachen durch die Post ins Ausland ist grundsätzlich völkerrechtswidrig. Ausgenommen sind Mitteilungen mit lediglich informativem Charakter, wie namentliche die Einladung zur Bezeichnung eines Vertreters in der Schweiz (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006 (zit. ZH-Komm.), § 126 N 49 mit verschiedenen Hinweisen). Die Zustellung ins Ausland ist jedoch nicht in jedem Fall ungültig, da sich auf die Völkerrechtswidrigkeit nicht die betroffene Person berufen kann, sondern nur der Staat, welcher in seinem Hoheitsrecht verletzt wird (vgl. Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 116 N 23 mit Verweis auf BGE 119 Ib 429, Erw. 2.a). Es ist somit nicht ohne weiteres von der Nichtigkeit auszugehen; vielmehr ist zu prüfen, ob der Steuerpflichtige durch die fehlerhafte Zustellung einen Nachteil erlitten hat (vgl. StRKE Nr. 60/1998 vom 24. September 1998, Erw. 3, publ. in BStPra 4/1998, S. 257 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, ZH-Komm., § 126 N 69). Davon ist etwa auszugehen, wenn die steuerpflichtige Person infolge der fehlerhaften Zustellung eine Frist verpasst.  
  
c) Vorliegend hat der Rekurrent durch die Zustellung an seinen Wohnsitz in Frankreich keine Nachteile erlitten. Die angefochtene Verfügung wurde dem Rekurrenten von der französischen Post am 3. Januar 2011 zugestellt, wie dem Zustellnachweis zu entnehmen ist. Mit der Eingabe vom 13. Januar 2011 (Datum der Postaufgabe) ist der Rekurs somit rechtzeitig erhoben worden. Von einem Verpassen der Rechtsmittelfrist infolge der ausländischen Zustellung kann keine Rede sein. Andere Nachteile sind nicht ersichtlich.

d) Offen kann dabei die Frage bleiben, ob es für den Rekurrenten unangenehmer gewesen wäre, wenn eine Publikation im Kantonsblatt erfolgt wäre. Somit ist trotz fehlerhafter Zustellung der Sicherstellungsverfügung vom 6. Dezember 2010 ins Ausland nicht von deren Nichtigkeit auszugehen. Sie ist gültig und stellt ein gültiges Anfechtungsobjekt dar. Zum gleichen Ergebnis gelangt man auch aufgrund Art. 28<sup>bis</sup> DBA CH-F, wonach eine Zustellung von amtlichen Schriftstücken und Dokumenten zwischen den beiden Ländern zulässig ist, soweit diese bei der Eintreibung unter das Abkommen fallenden Steuern erfolgt ist. Der Rekurrent ist durch die Sicherstellungsverfügung der Steuerverwaltung unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den Rekurs ist somit einzutreten.

2. a) Der Rekurrent beantragt, die Sicherstellungsverfügung der Steuerverwaltung vom 6. Dezember 2010 betreffend Sicherstellung der Quellensteuer der Jahre 2003 bis 2008 sei aufzuheben und die verarrestierten Vermögenswerte seien freizugeben.

3. a) Gemäss § 203 StG kann die Steuerverwaltung, wenn die steuerpflichtige Person keinen Wohnsitz in der Schweiz hat oder die Bezahlung der von ihr geschuldeten Steuer als gefährdet erscheint, auch vor einer rechtskräftigen Veranlagung die Sicherstellung des mutmasslich geschuldeten Steuerbetrags mittels Verfügung verlangen (Abs. 1). Die Sicherstellungsverfügung gibt den sicherzustellenden Betrag an und ist sofort vollstreckbar. Sie hat im Betreibungsverfahren die gleichen Wirkungen wie ein vollstreckbares Gerichtsurteil (Abs. 2). Die Sicherstellung muss grundsätzlich in Geld, durch Hinterlegung sicherer, marktgängiger Wertschriften, mittels Grundpfand oder durch Bankgarantie geleistet werden (Abs. 3).

b) Die Sicherstellungsverfügung kann für alle Arten von Steuerforderungen verlangt werden (Einkommens- und Vermögenssteuern, Gewinn- und Kapitalsteuern, Quellensteuern etc.). Eine Sicherstellung ist auch bei Nachsteuern und bei Bussen wegen Verletzung von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehung möglich. Sie kann sich auch auf allfällige Verzugszinsen und Kosten der Vollstreckung der Steuerforderung beziehen. Ausgenommen von der Sicherstellung sind aber Geldstrafen und Kosten im Verfahren wegen Steuervergehen gem. § 223 ff. StG (vgl. Zweifel/Athanas, a.a.O., Art. 169 DBG N 4).

c) Gemäss § 204 StG gilt die Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG. Sie muss den Anforderungen des Arrestbefehls entsprechen. Sicherheitshalber wird in der Praxis deshalb die Sicherstellungsverfügung durch einen separaten Arrestbefehl ergänzt. Während die Sicherstellungsverfügung eine

eigenständige Wirkung entfaltet, ist der Arrestbefehl nur zusammen mit der Sicherstellungsverfügung vollstreckbar (Zweifel/Athanas, a.a.O., Art 170 N 2).

d) Bei der Sicherstellung handelt es sich um eine reine Massnahme zur Sicherung von Steuerforderungen unabhängig vom Veranlagungszustand. Grundlage für eine Sicherstellung kann eine definitive oder auch eine provisorische Veranlagung bilden, wenn der Betrag mutmasslich feststeht. Voraussetzung der Massnahme ist, dass die Bezahlung der Steuer gefährdet ist. Sicherstellungsverfügungen fallen gänzlich bzw. im entsprechenden Umfang dahin, wenn im ordentlichen Verfahren festgestellt wird, dass die Forderung nicht oder nicht im angenommenen Umfang besteht. Mit Erlass der Sicherstellungsverfügung soll dafür gesorgt werden, dass der mutmassliche Steueranspruch bei Eintritt der Fälligkeit auch tatsächlich bezogen werden kann (vgl. zum Ganzen: Zweifel/Athanas, a.a.O., Art. 169 N 2 ff.).

e) Die sachliche Überprüfung beschränkt sich auf die Frage, ob die Voraussetzungen von § 203 StG zum Erlass der Sicherstellungsverfügung erfüllt sind. Der Prüfungsumfang beschränkt sich infolge der Dringlichkeit auf eine summarische Prüfung (vgl. Zweifel/Athanas, a.a.O., Art. 169 N 67). Diese Prüfung bezieht sich auf das Verfahren eines Sicherstellungsgrundes sowie auf Bestand und Umfang der Steuerschuld, welche glaubhaft gemacht werden müssen. Eine detaillierte Abklärung der steuerlich relevanten Tatbestände und die Festsetzung der Steuer bleiben dem Hauptverfahren in der Sache vorbehalten (vgl. Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 19. Mai 2010, publ. in BStPra 3/2010, S. 104). Glaubhaftmachen heisst, dass bei der Überprüfung durch die höhere Instanz diese nicht von der Richtigkeit der Behauptungen überzeugt sein muss, sondern dass es genügt, wenn aufgrund objektiver Anhaltspunkte der Eindruck vermittelt wird, dass die Tatsachen wahrscheinlich vorhanden sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 169 N5). Zu berücksichtigen ist im Weiteren, dass sich die erlassene Sicherstellungsverfügung in der Höhe als nicht offensichtlich übertrieben erweisen darf und verhältnismässig sein muss.

4. a) Vorliegend gilt es zu prüfen, ob ein Sicherstellungsgrund vorliegt, ob der Bestand der Steuerforderung als wahrscheinlich erscheint und ob dieser nicht offensichtlich übersetzt ist. Liegen diese drei Voraussetzungen vor, ist die Sicherstellung der Vermögenswerte zu Recht erfolgt.
- b) Bezüglich des Sicherstellungsgrundes ergibt sich gemäss § 203 Abs. 1 StG, dass ein Sicherstellungsgrund vorliegt, wenn die steuerpflichtige Person keinen Wohnsitz in der Schweiz hat oder die Bezahlung der Steuer als gefährdet erscheint.



Der Rekurrent hat seinen Wohnsitz in Frankreich, womit diese Voraussetzung erfüllt ist.

5. a) Als weitere Voraussetzung für die Anordnung einer Sicherstellung, muss der Bestand der Steuerforderung als wahrscheinlich gelten. Mit Schreiben vom 14. Dezember 2010 hat die Steuerverwaltung dem Rekurrenten die Nachrechnungen zur Quellensteuer der Jahre 2003 bis 2008 zugestellt. Es stellt sich die Frage, ob der Bestand dieser Quellensteuerforderungen hinreichend wahrscheinlich ist. Dabei geht es um die Frage, aufgrund welcher gesetzlichen Grundlage für die mutmasslich an den Rekurrenten ausgerichteten Bezüge die Erhebung der Quellensteuer möglich ist.
- b) aa) Gemäss § 98 StG unterliegen im Ausland wohnhafte Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Kanton für die ihnen ausgerichteten Tantiemen, Sitzungsgelder, festen Entschädigungen und ähnlichen Vergütungen einem Steuerabzug an der Quelle (Abs. 1). Als steuerbare Einkünfte gelten die Bruttoeinkünfte einschliesslich aller Zahlungen und Nebenbezüge. Dazu gehören auch die Entschädigungen, die nicht der steuerpflichtigen Person selber, sondern einer Drittperson zufließen (Abs. 3). Die Steuer beträgt 20% der steuerbaren Einkünfte (Abs. 4).
- bb) Gemäss Art. 93 DBG i.V.m. Art. 8 der Verordnung über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 19. Oktober 1993 (QStV) sind im Ausland wohnhafte Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsleitung von juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz für die ihnen ausgerichteten Tantiemen, Sitzungsgelder, festen Entschädigungen und ähnlichen Vergütungen steuerpflichtig (Abs. 1). Die Steuer beträgt 5% der Bruttoeinkünfte (Abs. 3).
- cc) Grundsätzlich ist der Arbeitgeber Schuldner der Quellensteuer. Der Arbeitnehmer bzw. die steuerpflichtige Person kann jedoch zu Nachzahlungen verpflichtet werden, wenn die steuerbare Leistung noch nicht oder nicht vollständig um die Quellensteuer gekürzt ausbezahlt worden ist und ein Nachbezug beim Arbeitgeber nicht möglich ist (§ 190 Abs. 2 StG).
- c) Die Gesellschaft übt derzeit keine Geschäftstätigkeit aus. Es ist möglich, dass diese selbst Nachsteuern in bedeutender Höhe zu bezahlen hat, weshalb ein Nachbezug der Quellensteuer bei der Gesellschaft fraglich erscheint und ein Rückgriff auf den Rekurrenten angezeigt ist.

d) Der Rekurrent war in der fraglichen Zeit nachweislich nicht Verwaltungsrat der Gesellschaft sondern als Geschäftsführer angestellt. Der Begriff „Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung“, wie er in § 98 StG bzw. Art. 93 DBG verwendet wird, bezieht sich hingegen nicht auf Personen, welche mit der laufenden Geschäftsleitung betreut sind. Gemeint sind damit nur Personen, welche eine Leitungs- oder Aufsichtsfunktion zukommt, wie das gerade bei Verwaltungsräten der Fall ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. Art 93 N 5). Personen, welchen in einem Betrieb die laufende Geschäftsführung zukommt, können keine Leitungs- und Aufsichtsfunktionen ausüben (vgl. Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl. Bern 2005, S. 347 f.). Geschäftsführer gehören demnach nicht zu den Verwaltungsräten gem. § 98 StG bzw. Art. 93 DBG sondern zu den Angestellten gem. § 95 StG bzw. Art. 91 DBG.

e) aa) Zum gleichen Ergebnis kommt man auch aufgrund von Art. 18 DBA CH-F. Nach dieser Bestimmung können Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrates einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Vertragsstaates ansässig ist, in dem anderen Staat besteuert werden (Abs. 1). Dabei sollen Entschädigungen erfasst werden, die dem genannten Personenkreis in Ausübung ihrer Funktion als Überwachungsorgan der Gesellschaft zufließen. Vergütungen, die für andere als überwachende Tätigkeiten, namentlich für die des operativen Geschäfts ausgerichtet werden, werden von dieser Bestimmung hingegen nicht erfasst. Entschädigungen, die an Organe ausgerichtet werden, die unmittelbare unternehmerische Verantwortung tragen, fallen in den Anwendungsbereich von Art. 17 DBA CH-F, welcher für unselbstständig Erwerbende gilt (vgl. StRKE Nr. 92/2007 vom 24. Januar 2008, publ. in BStPra 3/2009, Erw. 4b, mit weiteren Hinweisen).

bb) Vorbehältlich der Art. 18 bis 21 DBA CH-F können gem. Art. 17 DBA Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in einem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden. Gemäss Art. 17 Abs. 4 DBA CH-F geht jedoch die Vereinbarung zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Französischen Republik über die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern vom 11. April 1983 (Grenzgängervereinbarung) der Bestimmung von Art. 17 DBA CH-F vor. Laut dieser Vereinbarung können Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen, die von den Grenzgängern bezogen werden, nur im Ansässigkeitsstaat be-

steuert werden (Abs. 1). Die Zuweisung des Besteuerungsrechts erfolgt gegen einen finanziellen Ausgleich zugunsten des anderen Staates von 4,5% des Gesamtbetrages der jährlichen Bruttovergütungen der Grenzgänger (Abs. 2). Nicht unter diese Regelung fallen Einkünfte nach Art. 18 DBA CH-F (Verwaltungsratsvergütungen), Art. 19 DBA CH-F (Künstler und Sportler, Art. 20 DBA CH-F (Ruhegehälter u.ä. Vergütungen) und Art. 21 DBA CH-F (öffentlicher Dienst).

cc) Wie dargelegt war der Rekurrent in der fraglichen Zeit nachweislich nicht Mitglied des Verwaltungsrats der Gesellschaft. Die Steuerverwaltung führt an, dass er jedoch eine verwaltungsratsähnliche Aufgabe innegehabt habe und als faktisches Organ zu sehen sei. Der gegenteilige Eintrag im Handelsregister habe keinen Einfluss auf die rechtliche Qualifikation als Verwaltungsrat. Dem ist entgegenzuhalten, dass das Handelsregister immerhin ein öffentliches Register ist, welchem Publizitätswirkung zukommt. Es darf somit grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die im Handelsregister festgehaltene Form auch den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Letztlich kann die Frage, ob der Rekurrent als faktisches Organ zu betrachten ist, aber offenbleiben, da der Rekurrent als Geschäftsführer nicht unter die Regelung von Art. 18 DBA CH-F, sondern unter Art. 17 DBA CH-F fällt. Aufgrund des DBA CH-F i.V.m. der Grenzgängervereinbarung ist der Rekurrent damit für die von der Gesellschaft bezogenen Löhne, Gehälter und ähnlichen Vergütungen als Grenzgänger einzig in Frankreich steuerbar. Ab der Steuerperiode 2008, welche für die vorliegende Frage nur bis zum Wegzug der Gesellschaft aus dem Kanton Basel-Stadt am [...] 2008 von Bedeutung ist, wird für die Erlangung des Grenzgängerstatus zusätzlich noch eine Ansässigkeitsbescheinigung der französischen Behörden „Attestation de résidence fiscale française des travailleurs frontaliers franco-suisse“ verlangt (vgl. bspw. Notenaustausch vom 5. bzw. 12. Juli 2007 betreffend der Grenzgängervereinbarung vom 11. April 1983, in: SteuerRevue Nr. 1/2008, S. 72). Der Rekurrent hat anlässlich der Verhandlung angegeben, dass er dieses Formular eingereicht habe. Die Steuerverwaltung geht in ihren Eingaben nicht auf diesen Punkt ein. Einzig im internen Revisionsbericht führt sie an, dass ihr kein solches Dokument vorliege. Gleichzeitig führt sie jedoch an, dass ihr ab dem Jahre 2004 jeweils das Meldeformular für Grenzgänger eingereicht wurde. Demnach hatte sie Kenntnis vom Grenzgängerstatus des Rekurrenten und hätte, sollte die Ansässigkeitsbescheinigung für das Jahr 2008 nicht vorgelegen haben, den Rekurrenten an der Quelle besteuern müssen. Das ist offenbar nicht geschehen und wurde von ihr auch nicht geltend gemacht. Insgesamt hat die Steuerverwaltung diese steuerbegründende Tatsache nicht nachgewiesen, bzw. hat den Nachweis dafür gar nicht erst angetreten. Es ist somit davon auszugehen, dass die Ansässigkeitsbescheinigung vom Rekurrenten eingereicht wurde.

6. a) Es steht damit fest, dass die von der Steuerverwaltung mutmasslich in den Jahren 2003 bis 2008 festgestellten Bezüge des Rekurrenten weder unter dem Titel Verwaltungsratsvergütungen noch unter dem Titel Erwerbseinkünfte aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der Quellensteuer im Kanton Basel-Stadt unterliegen. Die mutmasslichen Bezüge des Rekurrenten könnten allenfalls einer anderen Quellensteuerkategorie unterliegen. Soweit es sich bei den Bezügen um überhöhte Vergütungen an den Aktionär bzw. den Rekurrenten handelt und diese nicht bereits als sonstige Vergütungen in die bisher erwähnten Kategorien fallen, könnten diese als verdeckte Gewinnausschüttungen betrachtet werden. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind wie Dividenden gemäss Art. 11 DBA CH-F zu behandeln (vgl. Locher a.a.O. S. 419). Gemäss Art. 11 DBA CH-F sind Dividenden grundsätzlich im Wohnsitzstaat des Empfängers zu bezahlen (Abs. 1). Sie können aber auch durch den Staat, aus dem sie stammen, in einem begrenzten Umfang besteuert werden (Abs. 2 lit. a). Das vorliegende DBA CH-F sieht somit eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz vor. Die Kompetenz zur Erhebung dieser Steuer steht jedoch dem Bund zu, welcher diese in Form der Verrechnungssteuer ausübt (vgl. zum Ganzen: Locher a.a.O., S. 379 f., S. 385). Dem Kanton Basel-Stadt steht damit aufgrund von Art. 11 DBA CH-F keine Berechtigung zur Erhebung einer Quellensteuer auf den mutmasslichen verdeckten Gewinnausschüttungen des Rekurrenten zu.
- b) Soweit es sich bei den mutmasslichen Bezügen um Lizenzzahlungen handelt, könnten diese unter Art. 13 DBA CH-F subsumiert werden. Lizenzgebühren sind grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Empfängers steuerbar (Abs. 1), können jedoch auch in dem Staat, aus dem sie stammen, beschränkt besteuert werden (Abs. 2). Weder bei der Verrechnungssteuer noch bei der direkten Bundessteuer noch im Steuerharmonisierungsrecht besteht eine Grundlage zur Besteuerung von Lizenzgebühren an der Quelle, obschon dies gemäss DBA eigentlich möglich wäre. Somit steht auch dem Kanton Basel-Stadt, für die mutmasslichen Lizenzgebühren, kein Besteuerungsrecht zu (vgl. Locher, a.a.O., S. 407).
- c) Damit steht fest, dass dem Kanton Basel-Stadt für die mutmasslichen Bezüge des Rekurrenten kein Recht zur Erhebung einer Quellensteuer zusteht und somit der Bestand der Steuerforderung, auch gemessen am eingeschränkten Beweismass bei Sicherstellungsverfügungen, als unwahrscheinlich gelten muss.
7. a) Als Alternativbegründung führt die Steuerverwaltung an, dass ein Zugriff auf das Vermögen des Rekurrenten infolge der vermuteten Steuerhinterziehung möglich sei. Es gebe gewichtige Anhaltspunkte, dass der Rekurrent in Steuerdelikte der Gesellschaft involviert sei. Als handelndes Organ bzw. als Vertreter habe er im Fal-

le einer verschuldeten Steuerhinterziehung zum Vorteil der Gesellschaft für die Nachsteuer und Busse solidarisch mitzuhafte. Die Grundlage dafür finde sich in Art. 181 DBG bzw. § 215 StG. Insgesamt sei für die Jahre 2000 bis 2008 bei der Gesellschaft ein Betrag von rund CHF 2,5 Mio. aufzurechnen, welcher auf die mutmasslichen Fehldeklarationen des Rekurrenten als Geschäftsführer zurückzuführen sei. Dies ergebe einen Nachsteuer- und Bussenbetrag inkl. Zinsen für die kantonalen Steuer und direkten Bundessteuer in der Höhe von ca. CHF 1,425 Mio. Letztlich spiele es aufgrund der aufgezeigten Solidarität keine Rolle, ob die Sicherstellung der persönlichen Vermögenswerte des Rekurrenten mit der vermuteten Nichtdeklaration der Quellensteuern oder mit dem Steuerhinterziehungsvorwurf begründet werde.

b) In der Sicherstellungsverfügung vom 6. Dezember 2010 wird als Grund Nachforderungen der Quellensteuer der Jahre 2003 bis 2008 angeführt. Die mit der Alternativbegründung von der Steuerverwaltung angeführten Steuerforderungen beziehen sich jedoch auf allfällige Nachsteuern und Bussen der Gesellschaft für die Jahre 2000 bis 2008.

c) Die Begründung einer Sicherstellungsverfügung kann zwar gültig im Rahmen der Vernehmlassung und eines zweiten Schriftenwechsels nachgeholt werden. Damit wird die Verletzung des rechtlichen Gehörs nachträglich geheilt (vgl. zum Ganzen: Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 19. Mai 2010, publ. in BStPra 3/2010, S. 102 ff., Erw. 4). Die Steuerverwaltung hat genau dies gemacht. Bezüglich der nachgeschobenen Begründung für die Quellensteuer ist dies nicht zu beanstanden, da die Sicherstellungsverfügung auf die mutmassliche Nachzahlung der Quellensteuer abzielte. Hinsichtlich der Alternativbegründung für mutmassliche Nachsteuer und Bussen der Gesellschaft kann dies jedoch nicht gelten. In diesem Fall fand mit der Alternativbegründung auch ein Wechsel der Steuerart von der Quellensteuer hin zur Gewinnsteuer bei der Gesellschaft statt. Der Rekurrent hätte aufgrund der aufgezeigten Solidarität auch für die Verpflichtungen der Gesellschaft einzustehen. Sinn und Zweck der Sicherstellungsverfügung war die Sicherstellung der Steuerforderungen für die, vom Rekurrenten als Privatperson, zu entrichtenden Quellensteuern. Bei der Alternativbegründung ist dieser Zweck nicht mehr vorhanden, da sich diese Begründung auf eine andere Steuerart und einen anderen Steuerpflichtigen bezieht. Ein solcher Wechsel in der Argumentation kann nicht mehr mit dem Recht, eine Begründung nachliefern zu dürfen, gerechtfertigt werden. Aus all diesen Gründen ist auch die von der Steuerverwaltung angeführte Alternativbegründung abzulehnen.

gg) Damit ist erstellt, dass sich die Quellensteuerforderung in der Höhe von CHF 369'608.50 als nicht hinreichend wahrscheinlich erweist, da der Steuerverwaltung kein Besteuerungsrecht zusteht. Mit diesem Ausgang erübrigt sich eine weitere Prüfung der Verhältnismässigkeit.

8. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass trotz Bestehens einer grundsätzlichen Gefährdungssituation das Bestehen einer Steuerpflicht nicht glaubhaft gemacht werden konnte. Die Sicherstellungsverfügung der Steuerverwaltung vom 6. Dezember 2010 erweist sich demnach als unrechtmässig und ist aufzuheben. Der Rekurs ist somit gutzuheissen.
9. a) Nach dem Ausgang des Verfahrens wäre der Steuerverwaltung Basel-Stadt als unterliegender Partei gemäss § 170 Abs. 1 StG eine Spruchgebühr aufzuerlegen. In Anwendung von § 135 Abs. 1 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 wird hiervon aber abgesehen.
- b) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Dem Rekurrenten wird im vorliegenden Verfahren eine Parteientschädigung in der Höhe von CHF 7'000.00 zugesprochen.

## **Beschluss**

- ://: 1. Der Rekurs wird gutgeheissen und die Sicherstellungsverfügung der Steuerverwaltung vom 6. Dezember 2010 wird aufgehoben.
2. Dem Rekurrenten werden keine Kosten auferlegt.
3. Dem Rekurrenten wird eine Parteientschädigung in der Höhe von CHF 7'000.00 zugesprochen.
4. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrentin und der Steuerverwaltung Basel-Stadt mitgeteilt.

*Auf einen gegen diesen Entscheid gerichteten trat Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2011.129 vom 21. Oktober 2011 nicht ein.*