



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 Stadlin, und
lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)

Parteien

X AG

[...],

handelnd durch: Dr. A, (Verwaltungsrat)

[...]

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt,

Fischmarkt 10, 4001 Basel

Gegenstand

Sicherstellungsverfügung vom 2. Dezember 2010 (Nach-
steuer/Busse zu den kantonalen Steuern der Jahre 2000 bis
2008)

(Steuersicherung, § 203 StG)

Sachverhalt

- A. Die Rekurrentin, die X AG, ist eine in B (BL) domizilierte Gesellschaft, deren Zweck in der Gestaltung, Herstellung und dem Vertrieb von periodischen Druckerzeugnissen, insbesondere des „C“ 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 B.

Am 20. April 2010 hatte ein früherer Mitarbeiter und Minderheitsaktionär der Rekurrentin bei der Staatsanwaltschaft Basel-Stadt gegen deren Geschäftsführer und Hauptaktionär, Herrn D, Strafanzeige wegen Verdachts auf ungetreue Geschäftsführung erhoben. Die angerufene Staatsanwaltschaft hatte am 12. August 2010 bei der Steuerverwaltung Basel-Stadt um die Durchführung einer Steuerrevision gebeten. Der Geschäftsführer 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 im Basel domizilierten Rekurrentin schuldig gemacht hat (nicht versteuerte Bonuszahlungen, überhöhte Spesen, etc.).

Bei der durchgeführten internen Revision kam die Steuerverwaltung zum Schluss, dass der Geschäftsführer Provisionen, welche er von Druckereien erhalten habe, nicht ordnungsgemäss an die Rekurrentin weitergeleitet, sondern selbst einbehalten habe. Im Weiteren seien in den überprüften Steuerperioden Lizenzzahlungen von der Rekurrentin an den Geschäftsführer für die Inanspruchnahme der Marke „E“ erfolgt. Diese seien bei der Rekurrentin als Aufwand verbucht worden, obwohl die Eigentumsverhältnisse an der Marke fraglich seien. Zudem seien bei der Rekurrentin über Jahre hinweg Prämien einer privaten Lebensversicherung zugunsten des Geschäftsführers verbucht worden. Zusätzlich sei davon auszugehen, dass er Kosten des Privataufwandes als Reise- und Kundenspesen verbucht habe. Schliesslich habe der Geschäftsführer der Rekurrentin 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 erliess die Steuerverwaltung am 2. Dezember 2010 eine Sicherstellungsverfügung über den Betrag von CHF 1'050'000.00. Der Aufstellung der Steuerverwaltung zufolge setzt sich der Betrag aus der „Nachsteuer/Busse 2010 (kantonale Steuer)“ in der Höhe von

CHF 930'000.00 und Zinsen in der Höhe von CHF 120'000.00 zusammen. Aus dem weiteren Inhalt der Verfügung geht hervor, dass sich die Verwaltung veranlasst sehe, gegen die Rekurrentin ein Nachsteuer- und Strafverfahren für die Jahre 2000 bis 2008 zu eröffnen. Die Sicherstellung erfolgte durch Verarrestierung sämtlicher Konti und Vermögenswerte der Rekurrentin bei der Raiffeisenbank F und bei der UBS AG, sowie des Grundstücks der Rekurrentin, Grundbuch B (BL) [...] (Arrestbefehl vom 2. Dezember 2010).

Am 3. Dezember 2010 eröffnete die Steuerverwaltung für die Jahre 2000 bis 2008 ein Nachsteuer- und Strafverfahren gegen die Rekurrentin. Als Sachverhalt wurde angeführt, dass sich im Rahmen der Ermittlungen der Staatsanwaltschaft Hinweise ergeben hätten, welche auf nicht verbuchte Umsätze, geldwerte Leistungen und verdeckte Gewinnausschüttungen deuten würden.

- B. Gegen die Sicherstellungsverfügung richtet sich der vorliegende Rekurs der Rekurrentin vom 22. Dezember 2010. Sie beantragt, die Sicherstellungsverfügung und den Arrestbefehl aufzuheben. In verfahrensmässiger Hinsicht beantragt sie zudem die Durchführung einer mündlichen Verhandlung, die Gewährung von Akteneinsicht, die Gewährung der aufschiebenden Wirkung des Rekurses, die teilweise Freigabe von Vermögenswerten zur Bestreitung der laufenden Fixkosten der Gesellschaft sowie die unentgeltliche Rechtspflege. Mit Verfügungen vom 4. und 12. Januar 2011 wurden die Verfahrensanträge mit Ausnahme der Anordnung einer mündlichen Verhandlung allesamt abgewiesen.

Die Steuerverwaltung beantragt in der Vernehmlassung vom 10. Februar 2011 die Abweisung des Rekurses. Sie erwägt, dass das Nach- und Strafsteuerverfahren aufgrund der Meldung der Staatsanwaltschaft eingeleitet worden sei. Die rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen der Rekurrentin seien unvollständig bzw. die Unvollständigkeit könnte gar auf ein Verbrechen oder Vergehen zurückzuführen sein. In den Jahren 2003 bis 2008 seien diverse Aufrechnungen vorzunehmen. Es würde sich dabei um Provisionszahlungen bzw. Retrozessionen handeln, welche zu Unrecht direkt an den Geschäftsführer anstatt an die Rekurrentin erstattet worden seien. Korrekterweise hätten diese Beträge in der Buchhaltung der Rekurrentin verbucht werden müssen, was jedoch nicht geschehen sei. Es handle sich somit um eine Gewinnvorwegnahme des Geschäftsführers der Rekurrentin. Solche Zahlungen hätten in den Jahren 2004 bis 2007 stattgefunden. Weiter führt die Steuerverwaltung an, dass der Geschäftsführer die Marke „E“ zu Unrecht auf sich persönlich übertragen habe, denn das Recht an der Marke sei eigentlich der Rekurrentin zugestanden und dort in der Buchhaltung auch aktiviert worden. Die Lizenzzahlungen

aus der Marke seien in den Jahren 2001 bis 2008 auf ein privates Konto des Geschäftsführers geflossen. In der Buchhaltung der Rekurrentin seien zudem in den Jahren 2000 bis 2005 Versicherungsprämien für eine private Lebensversicherung des Geschäftsführers verbucht worden. Dabei handle es sich nicht um steuerlich zulässige Abzüge sondern um private Lebenshaltungskosten. Ebenso seien als privat einzustufende Kreditkartenbelastungen des Geschäftsführers in den Jahren 2000 bis 2008 bei der Rekurrentin als Aufwand verbucht worden. Zudem sei in der Buchhaltung der Rekurrentin in den Jahren 2004 bis 2008 eine Position „Büromiete Frankreich“ verbucht worden, obwohl die Gesellschaft keine Betriebsstätte in Frankreich deklariert habe. Zudem habe der Geschäftsführer diversen Mitarbeitern Aktien aus dem eigenen Bestand verkauft. Eigentlich seien die Aktien unentgeltlich übergeben worden. Eine solche Transaktion betreffe somit nicht die Rekurrentin. Trotzdem sei im Konto „Darlehen D“ die Schuld erhöht und in bar oder in WIR Geld an den Geschäftsführer ausbezahlt worden. Im Kaufvertrag (über die Aktien) sei vereinbart worden, dass der Geschäftsführer zusätzlich zum Kaufpreis Entschädigungen für Beraterdienstleistungen erhalten solle. Dies sei im Jahre 2005 erfolgt und müsse als Lohnbestandteil qualifiziert werden. Zuletzt führt die Steuerverwaltung an, dass der Geschäftsführer von der Rekurrentin Aktien der F AG zu günstig erworben und diese privat zum Marktpreis an einen Dritten weiterverkauft habe. Eine Bewertung der F AG habe ergeben, dass die fraglichen Aktien schon im Erwerbzeitpunkt weit mehr als der bezahlte Kaufpreis wert gewesen seien. Somit liege ein unterpreislicher Verkauf an den Geschäftsführer vor, was als geldwerte Leistung aufzurechnen sei. Insgesamt ergäben sich somit in den Jahren 2000 bis 2008 Aufrechnungen von rund CHF 2,5 Mio., was einer Nachsteuer von CHF 495'936.50 (inkl. Zins) entspreche. Aufgrund der Ermittlungen der Staatsanwaltschaft und der Steuerverwaltung bestehe bei der Rekurrentin der Verdacht der Steuerhinterziehung. Die Höhe der Busse könne sich zwischen einem Drittel und dem Dreifachen der Nachsteuer bewegen.

Die Steuerverwaltung führt weiter aus, dass es für die Sicherstellung der geschuldeten Steuer ausreiche, wenn die Bezahlung als gefährdet erscheine. Die Steuerforderung sei hierbei nur glaubhaft zu machen und es komme eine „prima facie-Prüfung“ zur Anwendung. Obwohl die Rekurrentin vorliegend ihren Sitz in der Schweiz habe, sei aufgrund der Tatsache, dass der Geschäftsführer und Hauptaktionär seinen Wohnsitz in Frankreich habe und dieser einzelzeichnungsberechtigt sei, zu befürchten, dass ohne Sicherstellung Vermögenswerte ins Ausland abfließen könnten. Die Nachsteuer und Steuerbussen seien entsprechend geltend gemacht worden und aufgrund der Gesamtumstände sei die Gefährdung der Bezah-

lung der Steuerforderung nachgewiesen. Vor diesem Hintergrund sei die Sicherstellungsverfügung vom 2. Dezember 2010 zu Recht erfolgt.

Mit Schreiben vom 23. Februar 2011 wurde ein zweiter Schriftenwechsel angeordnet. Mit Eingabe vom 24. März 2011 hat die Rekurrentin eine Replik eingereicht. Sie hält dabei an ihren ordentlichen Anträgen und Verfahrensanträgen fest und ergänzt diese u.a. durch den Antrag auf die Befragung von verschiedenen Zeugen. Bezüglich der von der Steuerverwaltung vorgebrachten steuerrelevanten Tatbestände führt die Rekurrentin im Wesentlichen aus, dass Provisionszahlungen und auch die Bruttorechnungen absolut branchenüblich seien. Zudem stehe die Marke „E“ im Eigentum des Geschäftsführers. Er habe diese der Rekurrentin gegen Entgelt überlassen. Diese Franchising-Zahlungen seien nicht übersetzt und jeweils offen deklariert worden. Es handle sich dabei um geschäftsmässigen Aufwand der Rekurrentin. Weiter handle es sich bei den Lebensversicherungsprämien um eine Art Bonuszahlung an den Geschäftsführer. Bezüglich der Kreditkartenbelastungen handle es sich um geschäftsbedingten Aufwand der Rekurrentin. Die entsprechenden Nachweise dafür zu erbringen, erweise sich als sehr aufwändig. Der Aufwand für die Miete in Frankreich sei geschäftsbedingt, da der Geschäftsführer auch als Verlagsleiter arbeite, was er auch von zu Hause aus tun könne. Bezüglich des unterpreislichen Verkaufs der Aktien der F AG führt die Rekurrentin aus, dass zunächst ein leerer Aktienmantel verkauft wurde. Danach seien noch rund CHF 700'000.00 an die Rekurrentin geflossen. Dies sei aufgrund der vom Geschäftsführer mit den Käufern der Gesellschaft getätigten Aktienkäufen geschehen. Die Rekurrentin führt an, dass alle diese Vorgänge in den Steuererklärungen deklariert worden seien.

Mit weiteren Eingaben vom 27. bzw. 29. April 2011 erneuerte und ergänzte die Rekurrentin ihre Anträge auf prozessleitende Verfügungen. Es handelte sich u.a. um den Antrag auf Befragung von Zeugen.

In der Duplik vom 11. Mai 2011 hält die Steuerverwaltung an Ihren Anträgen und an der Begründung fest. Die Rekurrentin 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 die Rekurrentin ihre Anträge auf prozessleitende Verfügungen. Es handelte sich u.a. um ein weiteres Gesuch um unentgeltliche Prozessführung, ein Gesuch um Ansetzung ei-

ner 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. Das Gesuch um unentgeltliche Prozessführung wurde abgewiesen.

- 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. Gemäss § 203 Abs. 4 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (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. Die Rekurrentin ist durch die Sicherstellungsverfügung der Steuerverwaltung vom 2. Dezember 2010 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Die Rekurrentin handelt vorliegend durch den einzelzeichnungsberechtigten Verwaltungsrat Dr. A Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 22. Dezember 2010 (Datum des Poststempels: 23. Dezember 2010) ist somit einzutreten.
2. Die Rekurrentin beantragt, die Verfügung der Steuerverwaltung vom 2. Dezember 2010 betreffend Sicherstellung der Nachsteuern und Bussen der Jahre 2000 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). Gegen die Sicherstellungsverfügung kann die betroffene Person innert 30 Tagen nach Zustellung Rekurs bei der Steuerrekurskommission erheben. Der Rekurs hemmt die Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung nicht (Abs. 4).

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, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Bd. I/2b, 2. Aufl., Zürich 2008, Art. 169 DBG N 4). Da es sich beim Nachsteuer- und Bussenverfahren nicht um ein Verfahren wegen Steuervergehen handelt, kann die Sicherstellung vorliegend auch Bussen erfassen.

c) Gemäss § 204 StG gilt die Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG. Die Sicherstellungsverfügung 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 Stand der Veranlagung. Grundlage für eine Sicherstellung kann somit eine definitive Veranlagung 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 Vorliegen 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, 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. 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.

a) aa) Gemäss § 203 Abs. 1 StG liegt ein Sicherstellungsgrund vor, wenn die steuerpflichtige Person keinen Wohnsitz in der Schweiz hat oder die Bezahlung der Steuer als gefährdet erscheint. Da die Rekurrentin ihren Sitz in der Schweiz hat, kommt offensichtlich nur die zweite Variante in Frage.

bb) Die Gefährdung kann sich objektiv aus den gesamten Umständen ergeben. Ein bestimmtes subjektives Verhalten des Steuerpflichtigen ist nicht notwendig. Juristische Personen müssen sich das Verhalten ihrer Organe anrechnen lassen (vgl. Zweifel/Athanas, a.a.O. Art. 169 N 12).

cc) Da Liegenschaften nicht sofort verwertbar sind, besteht bei Liegenschaftsbesitz in der Schweiz grundsätzlich keine Gefährdung der Steuerforderung. Ist der Immobilienbesitz hingegen überschuldet oder sind die Liegenschaften erheblich mit Grundpfändern belastet und kann der mutmassliche Steuerbetrag nicht über das übrige Vermögen abgedeckt werden, kann trotzdem eine Gefährdung vorliegen. Handelt es sich dabei um eine juristische Person und wird aus deren Bilanzunterlagen ersichtlich, dass das vorhandene Eigenkapital für die Bezahlung der geltend

gemachten Steuerforderung nicht mehr ausreicht, ist aufgrund der fehlenden Liquidität ebenfalls von einer Gefährdung der Steuerforderung auszugehen. Dies gilt umso mehr, wenn es sich abzeichnet, dass eine juristische Person aufgrund ihrer wirtschaftlichen Situation im Handelsregister gelöscht werden soll (vgl. Zweifel/Athanas, a.a.O. Art. 169 N 29 und 31, mit weiteren Hinweisen).

dd) Die Steuerverwaltung führt als weitere Umstände für die Gefährdung der Steuerbeträge an, dass der Geschäftsführer seinen Wohnsitz in Frankreich habe und es ihm bei einer Freigabe der Vermögenswerte leicht möglich sei, Gelder ins Ausland zu transferieren. Das sei bezüglich der erwähnten Franchisingzahlungen auch schon geschehen, indem er diese Zahlungen auf eine Kanalinsel habe überweisen lassen. Zudem habe er aufgrund seiner Einzelzeichnungsbefugnis die entsprechenden Kompetenzen für solche Handlungen. Die Steuerrekurskommission erachtet den Wohnsitz des Geschäftsführers für sich allein nicht als hinreichenden Gefährdungstatbestand, zumal die Rekurrentin ihren Sitz in der Schweiz hat.

ee) Gemäss der Erfolgsrechnung 2009 übte die Rekurrentin ab der Steuerperiode 2009 keine aktive Geschäftstätigkeit mehr aus. Faktisch besteht der Geschäftszweck der Gesellschaft seit diesem Zeitpunkt nur noch im Halten des Stockwerkeigentums in B (BL). Das Eigenkapital der Rekurrentin betrug per 31. Dezember 2009 CHF 261'654.00. Damit liegt das Eigenkapital unter der Nachsteuerforderung für die kantonalen Steuern, welche die Steuerverwaltung mit CHF 495'936.00 veranschlagt hat. Aufgrund des Einstellens der eigentlichen Geschäftstätigkeit generiert die Rekurrentin auch keine Erträge mehr. Dies bestätigte auch der Geschäftsführer der Rekurrentin anlässlich der Verhandlung. Die einzigen Erträge der Rekurrentin würden noch aus der Vermietung der Stockwerkeinheit herrühren. Zudem gab er auf Frage der Kommission an, dass die Stockwerkeinheit mit CHF 300'000.00 belehnt sei und sich auf den Geschäftskonten noch ca. CHF 10'000.00 flüssige Mittel befänden. Die Rekurrentin ist zwar nach wie vor als aktive Gesellschaft im Handelsregister eingetragen, ihre Geschäftstätigkeit beschränkt sich jedoch auf das Halten des Grundeigentums. Andere, der Zweckbestimmung entsprechende Geschäftstätigkeiten werden nicht mehr ausgeübt. Somit liegt nahe, dass aufgrund der finanziellen Situation der Rekurrentin die Steuerschulden nicht bezahlt werden können. Dabei kommt zusätzlich zum Tragen, dass die Liegenschaft der Rekurrentin erheblich mit Grundpfändern belastet ist und das übrige Vermögen bei weitem nicht ausreicht, um die Steuerforderung zu decken. Beim allgemeinen Gefährdungstatbestand sind sämtliche Umstände zu betrachten. In diesem Zusammenhang trägt der ausländische Wohnsitz des Geschäftsführers neben der finanziellen Situation der Rekurrentin zusätzlich dazu bei, dass von einer Gefährdung auszugehen ist.

b) Als weitere Voraussetzung für die Anordnung einer Sicherstellung, muss der Bestand der Steuerforderung als wahrscheinlich gelten. Für noch nicht rechtskräftig festgesetzte Steuern, kann die Steuerverwaltung den Betrag mutmasslich festsetzen. Dies kann aufgrund einer vorfrageweisen Prüfung der subjektiven und objektiven Steuerpflicht sowie einer darauf beruhenden Steuerberechnung geschehen.

aa) Die Steuerverwaltung verlangt Sicherstellung der Nachsteuern für die Jahre 2000 bis 2008, der Bussen für die vermeintlich begangene Steuerhinterziehung und der aufgelaufenen Zinsen in der Höhe von insgesamt CHF 1'050'000.00. Im für diesen Zweck eröffneten Nach- und Strafsteuerverfahren kommt sie auf die rechtskräftigen Veranlagungen der Jahre 2000 bis 2008 der Rekurrentin zurück. Sie macht in ihrer Vernehmlassung und Duplik geltend, dass der Bestand der Forderung als wahrscheinlich erscheine. Auf verschiedenen Ebenen sei der Rekurrentin vorzuwerfen, dass diese geschäftsmässig nicht begründete Ausgaben als Aufwand verbucht und den Gewinn geschmälert habe. Es handle sich dabei um Provisionszahlungen, Kreditkartenbelastungen, Lebensversicherungsprämien und Aufwendungen für ein privates Arbeitszimmer/Bürospesen, welche der Rekurrentin belastet worden, jedoch dem Geschäftsführer privat zugeflossen seien. Zudem habe ein unterpreislicher Verkauf von Aktien an den Geschäftsführer stattgefunden.

bb) In der Nachsteuerverfügung vom 2. Dezember 2010 gibt die Steuerverwaltung an, dass sich der sicherzustellende Betrag unter anderem aus der „Nachsteuer/Busse 2010 (kantonale Steuer)“ ergebe. Richtig ist jedoch, dass die Nachsteuerforderungen für die Jahre 2000 bis 2008 erhoben werden und nicht für das Jahr 2010. Dies geht eindeutig aus der weiteren Begründung der Verfügung hervor. Es handelt sich dabei offensichtlich um ein Schreibversehen, das als unglücklich zu bezeichnen ist, die Rechtmässigkeit der Verfügung allerdings in keiner Weise in Frage stellt. Gleiches gilt für den Umstand, dass in der Verfügung irrtümlicherweise Herr G angeredet wird, der am Verfahren offensichtlich nicht beteiligt ist.

cc) Eine Steuerforderung setzt sich aus der Besteuerungsgrundlage, die sich aus dem Gesetz ergibt, und den steuerbestimmenden Faktoren zusammen. Die Steuerverwaltung hat bei der Erhebung einer Steuer diese beiden Elemente zumindest in den Grundzügen aufzuzeigen.

dd) Damit eine Nachbesteuerung stattfinden kann, muss sich gem. § 177 StG aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerverwaltung nicht bekannt waren, ergeben, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben ist, eine rechtskräftige Veranlagung sich als unvollständig erweist oder eine unvollständige Veran-

lagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerverwaltung zurückzuführen ist. Vorausgesetzt wird somit das Bestehen einer Unterbesteuerung in einer oder mehreren rechtskräftigen Veranlagungsperioden sowie das Auftreten von neuen Tatsachen und Beweismitteln bzw. das Vorliegen eines Verbrechens oder Vergehens. Die Unterbesteuerung muss dazu geführt haben, dass dem Gemeinwesen ein Steuerausfall entstanden ist und infolge der rechtskräftigen Veranlagung nicht mehr im Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren korrigiert werden kann. Der Grund für die unvollständig gebliebene oder objektiv zu tief ausgefallene Veranlagung der Steuerbehörde lag darin, dass ihr im Veranlagungszeitpunkt nicht alle Informationen für eine korrekte Veranlagung zugänglich waren oder von der steuerpflichtigen Person zugänglich gemacht wurden und sie erst durch neue Tatsachen oder Beweismittel auf die Unterbesteuerung aufmerksam wurde. Die unterbliebene oder unvollständig ausgefallene Veranlagung kann sich auch aufgrund eines Verbrechens oder Vergehens ergeben (zum Ganzen vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., 2009, Art. 151 DBG N 4 ff).

ee) Neu sind Tatsachen und Beweismittel, wenn sie im ordentlichen Veranlagungsverfahren bzw. während des anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig waren und somit erst nach rechtskräftiger Veranlagung zum Vorschein gekommen sind. Massgebend für die Neuheit von Tatsachen ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung. Was damals nicht aus den Akten ersichtlich war, gilt als neu. Die Neuheit ist auch dann zu bejahen, wenn die Steuerbehörde die fraglichen Sachkenntnisse bei besserer Untersuchung schon im früheren Verfahren hätte erlangen können, zumal sie sich auf die Richtigkeit der Steuerklärung verlassen darf. Tatsachen und Beweismittel können nur dann als bekannt vorausgesetzt werden, wenn die Steuerbehörde den Sachverhalt aufgrund relativ konkreter Anhaltspunkte im ordentlichen Veranlagungsverfahren abklären kann (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter: a.a.O., Art. 151 DBG N 15, 21 ff. mit Hinweisen; so auch für das [alte] Recht Grüninger/Studer, Kommentar zum [alten] Basler Steuergesetz, Basel 1970, § 24, S. 127 ff.).

ff) Ein Zurückkommen auf die rechtskräftigen Veranlagungen der Steuerperioden 2000 bis 2008 setzt voraus, dass für jedes dieser Jahre ein Nachsteuergrund nachgewiesen wird. Nach eigenem Bekunden leitete die Steuerverwaltung das Nachsteuer- und Bussenverfahren aufgrund der Meldung der Staatsanwaltschaft und dem vorläufigen Ergebnis der internen Revision ein. In der Duplik führt die Steuerverwaltung aus, dass die festgestellten Provisionszahlungen als neue Tatsache bezeichnet werden könnten, welche zur Eröffnung des Nach- und Strafsteuerverfahrens berechtigen würden. Zu Provisionszahlungen ist es allerdings nur in den Jah-

ren 2004 bis 2007 gekommen. Für die Jahre 2000 bis 2003 und 2008 liegen somit keine neuen Tatsachen vor, welche zur Einleitung eines Nachsteuer- und Bussenverfahrens berechtigen. Die Steuerverwaltung stellt in diesen Jahren Aufrechnungen in Aussicht, welche allesamt – im Unterschied zu den direkt an den Geschäftsführer entrichteten Provisionszahlungen – aus den Jahresabschlüssen der Rekurrentin erkennbar waren. Bei der Erstellung der Veranlagungen der Jahre 2000 bis 2003 und 2008 waren der Steuerverwaltung diese Tatsachen somit bekannt oder hätten ihr bei gehöriger Sorgfalt zumindest bekannt sein müssen. Die Steuerverwaltung beruft sich in diesem Zusammenhang auf einen Entscheid der Steuerrekurskommission, wonach sie sich bei der Veranlagung auf die Richtigkeit der Steuererklärung berufen darf, ohne ihre Prüfpflicht zu verletzen (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission Basel-Stadt Nr. 16/1996 vom 25. April 1996 mit weiteren Hinweisen). Diese Sichtweise greift im vorliegenden Fall jedoch zu kurz. Wie aus besagtem Entscheid sowie aus der Lehre und Praxis hervorgeht, werden Tatsachen insgesamt als bekannt vorausgesetzt, wenn die Steuerverwaltung den Sachverhalt aufgrund konkreter Anhaltspunkte im ordentlichen Verfahren abklären kann. Demnach hat die Steuerverwaltung einen erheblichen erkennbaren Sachverhalt, welcher noch unklar oder unvollständig ist, bereits im Veranlagungsverfahren weiter abzuklären, da dies in einem späteren Nachsteuerverfahren nicht nachgeholt werden darf (vgl. zum Ganzen: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 151 N 21 ff., 30). Die Kasuistik zum Umfang der Prüfungspflicht ist nicht homogen und stellt jeweils auf den konkreten Einzelfall ab (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 151 N 33 f.). Vorliegend muss in allen Jahren von relativ konkreten Hinweisen ausgegangen werden, welche eine weitere Überprüfung im Rahmen der ordentlichen Veranlagung nötig gemacht hätten. Massgebend für diese Überprüfung ist der Aktenstand im jeweiligen Veranlagungszeitpunkt. Die durchgeführte Revision fand offenbar anhand der bereits zum Zeitpunkt der Veranlagung vorhandenen Akten statt. Zumindest macht die Verwaltung das Vorhandensein neuerer Akten, ausgenommen bezüglich der Provisionszahlungen, nicht geltend. Es bleibt somit unerklärbar, weshalb die im Nachhinein festgestellten fehlerhaften Deklarationen nicht bereits bei den ordentlichen Veranlagungen feststellbar waren. Im Revisionsbericht wurden in den acht Steuerperioden insgesamt rund CHF 2,5 Mio. Aufrechnungen (inkl. der Provisionszahlungen) vorgenommen. In zahlreichen Jahren führte dies zu einer Vervielfachung des Gewinns im Vergleich zur ordentlichen Veranlagung (so in den Jahren 2002 bis 2004), in anderen Jahren von einem ursprünglich veranlagten Verlust zu einem deutlichen Gewinn (so in den Jahren 2005 bis 2008). Wie es aufgrund derselben Akten bei den ordentlichen Veranlagungen und beim Revisionsbericht zu diametral anderen Beurteilungen kommen konnte, ist nicht nachvollziehbar. Zudem gab es auch weitere konkrete Hinweise auf fehlerhafte Deklarationen, wie

z.B. die Lebensversicherungsprämien oder das Arbeitszimmer, die bereits damals aus den Akten ersichtlich gewesen wären. Damit ist erstellt, dass in den Jahren 2000 bis 2003 und 2008 nicht von neuen Tatsachen ausgegangen werden kann und auch sonst kein Nachsteuergrund besteht. Das Recht auf eine Nachbesteuerung in diesen Jahren ist somit von der Steuerverwaltung nicht glaubhaft dargelegt worden. Entsprechend ist die Nachsteuerforderung insgesamt zu reduzieren und die Sicherstellung um diesen Betrag herabzusetzen. Für die Jahre 2004 bis 2007 sind hingegen die Provisionszahlungen als neue Tatsache zu bezeichnen. Diese waren nicht aus dem Aktenstand im Zeitpunkt der jeweiligen Veranlagungen ersichtlich, da dies ausserhalb der Jahresrechnung der Rekurrentin geschehen ist. Damit liegt für die Jahre 2004 bis 2007 ein Nachsteuergrund vor.

gg) Nach Auffassung der Steuerverwaltung ist sie gem. § 125 Abs. 1 StV befugt, beim Vorliegen eines Nachsteuergrundes sämtliche steuerbestimmenden Faktoren in dieser Veranlagungsperiode neu festzulegen, unabhängig davon, ob diese Faktoren in einem Zusammenhang mit der neuen Tatsache stehen. Dabei ist zwischen dem Interesse an einer gesetzeskonformen Veranlagung und dem Grundsatz der Rechtssicherheit abzuwägen. Obschon anzunehmen ist, dass die vorgenommenen Aufrechnungen, mit Ausnahme der Provisionszahlungen, schon im Zeitpunkt der Veranlagung bekannt gewesen waren, kann diese Frage vorliegend offen bleiben und in einem allfälligen Nachsteuerverfahren geklärt werden. Im Rahmen der Sicherstellung geht es nur um eine summarische Prüfung der sicherzustellenden Beträge, weshalb vorliegend die Durchführung einer gesetzeskonformen Veranlagung höher einzustufen ist als das Vertrauen der Rekurrentin in die Rechtskraft der bereits ergangenen Veranlagungsverfügungen. Würde hingegen auf den Grundsatz der Rechtssicherheit abgestellt und die Vermögenswerte wieder freigegeben, wäre die Bezahlung der Steuer unter Umständen gefährdet. Dies wäre dann der Fall, wenn sich in einem späteren Verfahren die Rechtmässigkeit der Aufrechnungen herausstellen würde. Deshalb ist der Grundsatz der Gesetzmässigkeit höher zu gewichten, da andernfalls nicht wieder gut zu machende Nachteile entstehen könnten. Diese unmittelbare Gefahr besteht auf Seiten der Rekurrentin nicht. Für die Jahre 2004 bis 2007 sind damit die Nachsteuerforderungen glaubhaft dargestellt. Es ist auch angebracht bei der Busse vom Einfachen des Nachsteuerbetrages auszugehen. Die Berechnung der Zinsen ist korrekt. Die Berechnung der sicherzustellenden Steuerforderungen (Nachsteuern und Bussen für die kantonalen Steuern der Jahre 2004 bis 2007, zuzüglich Zinsen) ergibt somit:

| Steuerperiode | Neue Veranlagung | Alte Veranlagung | Nachsteuerbetrag | Zinsen (seit Fälligkeit bis |
|---------------|------------------|------------------|------------------|-----------------------------|
|---------------|------------------|------------------|------------------|-----------------------------|

| | | | | |
|------|-----------|----------|------------|-------------|
| | | | | 31.12.2010) |
| 2004 | 50'012.00 | 4'225.00 | 45'787.00 | 10'454.00 |
| 2005 | 45'464.00 | 1'328.00 | 44'136.00 | 8'312.00 |
| 2006 | 49'073.00 | 1'107.00 | 47'966.00 | 7'114.00 |
| 2007 | 22'420.00 | 729.00 | 21'691.00 | 2'349.00 |
| | | | 159'580.00 | 28'229.00 |

Zusammenfassung:

| | |
|-----------------------------|------------|
| Nachsteuer | 159'580.00 |
| Regelbusse 100% (geschätzt) | 159'580.00 |
| Zinsen | 28'229.00 |
| <hr/> | |
| Total | 347'289.00 |

c) aa) Es stellt sich schliesslich noch die Frage, ob die verlangte Sicherheit verhältnismässig ist. Die Behörde soll sich keines strengeren Zwangsmittels bedienen, als es die Umstände verlangen (vgl. Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 19. Mai 2010, publ. in BStPra 3/2010, S. 107).

bb) Die Prüfung der Verhältnismässigkeit hat sich nur noch auf die reduzierte Sicherstellungssumme zu beziehen. Aufgrund der festgestellten unzulänglichen Deklarationen kann der reduzierte Sicherstellungsbetrag in der Höhe von CHF 347'289.00 als angemessen qualifiziert werden.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass eine Gefährdung der Bezahlung der Steuer gegeben ist, die Steuerverwaltung aber nur für die Steuerperioden 2004 bis 2007 Nachsteuerforderungen glaubhaft machen konnte. Der sicherzustellende Betrag reduziert sich demnach auf CHF 347'289.00, was angesichts der unzulänglichen Deklarationen angemessen ist. Der Rekurs ist somit teilweise gutzuheissen.

6. a) Da die Rekurrentin nur teilweise mit ihren Anträgen durchdringt, ist ihr in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der 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 eine reduzierte Spruchgebühr in der Höhe von CHF 2'500.00 aufzuerlegen.
- 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. Die Rekurrentin handelt im vorliegenden Verfahren durch Dr. A in seiner Funktion als Verwaltungsrat der Gesellschaft. Ihr sind somit keine notwendigen Kosten für die Vertretung entstanden, weshalb von der Zusprechung einer Parteientschädigung abgesehen werden muss.

Beschluss

- ://:
1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und der sicherzustellende Betrag für die Nachsteuern und Busse für die kantonalen Steuern der Jahre 2004 bis 2007 auf CHF 319'160.00 zuzüglich Zinsen in der Höhe von CHF 28'229.00 festgelegt.
 2. Die Rekurrentin trägt eine reduzierte Spruchgebühr in der Höhe von CHF 2'500.00.
 3. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrentin, der Steuerverwaltung und der Bezirksschreiberei Arlesheim (Betreibungsamt) mitgeteilt.

Ein gegen diesen Entscheid gerichteter Rekurs wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2011.130 vom 27. Oktober 2011 abgewiesen.