



**Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 29. Oktober 2014 (810 14 161)

Steuern und Kausalabgaben

Nach- und Strafsteuer zur direkten Bundessteuer 1999

Besetzung Abteilungs-Vizepräsident Beat Walther, Kantonsrichter Christian
Haidlauf, Markus Clausen, Claude Jeanneret, Niklaus Ruckstuhl,
Gerichtsschreiberin Julia Kempfert

Parteien **A._____ AG**, Beschwerdeführerin, vertreten durch Dr. Alexander Filli,
Advokat

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal, Be-
schwerdegegner

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
Postfach, 4410 Liestal, Beschwerdegegnerin

Beigeladene **Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**, Eigerstrasse 65, Postfach,
3003 Bern

Betreff Nach- und Strafsteuer zur direkten Bundessteuer 1999
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 28. Februar 2014)

A. Die Staatsanwaltschaft des Kantons Basel-Landschaft führt ein Strafverfahren unter anderem wegen Steuerbetrugs gegen B.____, welcher in den Jahren 1999 und 2000 als Organ der A.____ AG (A.____) amtierte. Aufgrund einer Meldung der Staatsanwaltschaft leitete die Steuerverwaltung Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) im November 2009 ein Nach- und Strafsteuerverfahren gegen die A.____ ein. Mit Verfügung vom 28. Juni 2012 erhob die Steuerverwaltung für die Steuerjahre 1999/2000 für die direkte Bundessteuer Nachsteuern in der Höhe von Fr. 161'663.45 sowie eine Steuerbusse von 150% der Nachsteuer in der Höhe von Fr. 242'495.-- und Verzugszinsen von insgesamt Fr. 74'340.70. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Steuerverwaltung aufgrund der Meldung der Staatsanwaltschaft bei der A.____ mehrere Revisionen durchführt habe. Es sei sodann mit Revisionsbericht Nr. 2009-219 vom 16. Dezember 2009 festgestellt worden, dass in den Jahren 1999 und 2000 der A.____ zustehende Vermittlungsprovisionen in der Höhe von Fr. 2'428'742.-- für das Jahr 1999 und Fr. 577'903 für das Jahr 2000 nicht an diese, sondern an die liechtensteinische Anstalt C.____ (C.____) geflossen und weder verbucht noch deklariert worden seien. Dies lasse sich anhand von zahlreichen Belegen nachweisen. Mittels Falschdeklaration und dem Konstrukt der liechtensteinischen Anstalt habe die A.____ bzw. hätten deren Organe eine zu tiefe Besteuerung beabsichtigt, weshalb der Tatbestand der vorsätzlichen Steuerhinterziehung erfüllt sei. Das Verschulden der A.____ wiege schwer, sodass die Busse auf 150% der Nachsteuer festzulegen sei.

B. Gegen diese Verfügung erhob die A.____, vertreten durch Dr. Alexander Filli, Advokat, am 6. August 2012 Einsprache und stellte darin im Wesentlichen die Anträge, das Verfahren sei bis zum Abschluss der Strafuntersuchungen gegen B.____ und D.____ zu sistieren und die Verfügungen betreffend Nachsteuern und Bussen zur direkten Bundessteuer 1999/2000 vom 28. Juni 2012 aufzuheben. Mit Eingabe vom 30. November 2012 zog die A.____, vertreten durch Dr. Alexander Filli, die Einsprache, soweit sie sich auf die Veranlagung der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 2000 erstreckte, zurück. Mit Einspracheentscheid vom 9. Oktober 2013 wies die Steuerverwaltung sowohl den Sistierungsantrag als auch die Einsprache in der Sache ab.

C. Die A.____, vertreten durch Dr. Alexander Filli, erhob am 8. November 2013 gegen den Einspracheentscheid Beschwerde an das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht). Darin wurde in verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragt, es sei das Verfahren bis zum Abschluss der Strafuntersuchungen gegen D.____ und B.____ zu sistieren; eventuell sei das Nachsteuer- vom Strafsteuerverfahren zu trennen. Im Weiteren wurde der Antrag gestellt, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die direkte Bundessteuer 1999 sei unverändert gemäss den ursprünglichen Veranlagungen festzulegen. Von einer Strafsteuer sei abzusehen, eventualiter sei diese herabzusetzen; unter o/e-Kostenfolge zulasten des Staates.

D. Das Steuergericht wies zunächst den Sistierungsantrag mit Verfügung vom 3. Januar 2014 ab. Mit Entscheid vom 28. Februar 2014 wies es sodann die Beschwerde in der Sache sowie die Einsprache gegen die Verfügungen vom 3. Januar 2014 sowie die weiteren Verfahrensanträge ab.

E. Gegen den Entscheid des Steuergerichts erhob die A.____, vertreten durch Dr. Alexander Filli, mit Eingabe vom 13. Juni 2014 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Es wurde beantragt, in Gutheissung der Beschwerden sei der Entscheid des Steuergerichts betreffend Nach- und Strafsteuern aufzuheben und es sei die direkte Bundessteuer 1999 unverändert gemäss der ursprünglichen Veranlagung festzulegen. Eventualiter sei für die direkte Bundessteuer für das Geschäftsjahr 1999 Aufrechnungen in der Höhe von Fr. 238'239.-- vorzunehmen. Von der Strafsteuer sei abzusehen, eventuell sei die Strafsteuer herabzusetzen; unter o/e-Kostenfolge zulasten des Staates. In verfahrensrechtlicher Hinsicht wurde beantragt, das Nachsteuer- und Strafsteuerverfahren, eventuell nur das Strafsteuerverfahren, seien bis zum rechtskräftigen Abschluss des Strafverfahrens gegen D.____ und B.____ zu sistieren; sodann sei das Nachsteuerverfahren vom Strafsteuerverfahren zu trennen.

F. In ihrer Stellungnahme vom 7. Juli 2014 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Verfahrensanträge und mit Vernehmlassung vom 13. August 2014 die Abweisung der Beschwerde in der Hauptsache. Das Steuergericht liess sich mit Eingabe vom 8. Juli 2014 zu den Verfahrensanträgen und zu der Hauptsache vernehmen und schloss ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich innert Frist nicht vernehmen. Mit Präsidialverfügung vom 30. Juli 2014 wurden die Anträge auf Sistierung und Trennung der Verfahren abgewiesen. Auf die dagegen erhobene Beschwerde trat das Bundesgericht mit Urteil vom 23. September 2014 nicht ein.

G. Mit Schreiben vom 15. September 2014 beantragte die Beschwerdeführerin, vertreten durch Dr. Alexander Filli, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Mit verfahrensleitender Verfügung vom 19. September 2014 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen und eine Parteiverhandlung angesetzt. Der Beweisantrag der Beschwerdeführerin, wonach beim Amt für Justiz des Fürstentums Liechtenstein eine amtliche Erkundigung einzuholen sei, wurde gutgeheissen und die weiteren Beweisanträge der Beschwerdeführerin abgewiesen. Nach nochmaliger Durchsicht der Verfahrensakten wurde mit Verfügung vom 25. September 2014 auf eine amtliche Erkundigung bzw. die amtliche Einholung eines Handelsregistrauszugs der C.____ Anstalt beim Amt für Justiz des Fürstentums Liechtenstein verzichtet und es der Beschwerdeführerin freigestellt, die von ihr beantragte Erkundigung einzuholen und dem Gericht einzureichen.

H. Anlässlich der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest. Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin reicht dem Gericht die Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Basel-Landschaft vom 26. September 2014 ein und stellt zudem erneut die Verfahrensanträge, es seien das Nachsteuer- und Strafsteuerverfahren bis zum rechtskräftigen Abschluss des Strafverfahrens gegen D.____ und B.____ zu sistieren; sodann sei das Nachsteuerverfahren vom Strafsteuerverfahren zu trennen. Im Weiteren wiederholt der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin seine Beweisanträge, wonach Herr E.____, Frau F.____ und Herr G.____ als Zeugen einzuvernehmen seien. Die Beschwerdegegner beantragten, es seien die erneut gestellten Verfahrens- sowie Beweisanträge abzuweisen.

Das Kantonsgericht zieht **i n E r w ä g u n g**:

1. Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 1994 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Die formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG und Art. 145 Abs. 2 DBG sowie §§ 43 ff. VPO sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde einzutreten ist.

2.1 Vorweg ist über die an der heutigen Parteiverhandlung erneut gestellten Beweis- und Verfahrensanträge der Beschwerdeführerin zu befinden.

2.2 Mit Präsidialverfügung vom 19. September 2014 wurden die Beweisanträge, wonach die vorgenannten Zeugen einzuvernehmen seien, abgewiesen. Vorliegend sind keine Gründe ersichtlich, welche ein Abweichen von der damaligen Verfügung rechtfertigen würden, zumal von der Beschwerdeführerin in keiner Weise vorgebracht wird, inwiefern die angerufenen Zeugen zur Aufklärung des Sachverhalts zusätzlich beitragen könnten. Aus dem Strafverfahren befinden sich die Einvernahmeprotokolle der Zeugen in den vorliegenden Verfahrensakten und das Gericht kann somit grundsätzlich darauf abstellen und diese Aussagen in die Beurteilung einbeziehen. Die Beweisanträge der Beschwerdeführerin, wonach Herr E.____, Frau F.____ und Herr G.____ als Zeugen einzuvernehmen seien, werden abgewiesen.

2.3 Mit Präsidialverfügung vom 30. Juli 2014 wurden die Verfahrensanträge der Beschwerdeführerin auf Sistierung des Nachsteuer- und Strafsteuerverfahrens sowie auf Trennung der beiden Verfahren abgewiesen. Auf die dagegen erhobene Beschwerde ist das Bundesgericht mit Urteil vom 23. September 2014 nicht eingetreten und hat dabei dargelegt, dass nicht erkennbar sei, inwiefern die Verweigerung der nachgesuchten Sistierung und Trennung der Verfahren einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil für die Beschwerdeführerin beinhalte. Auch aufgrund der heute eingereichten Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Basel-Landschaft ändert sich nichts an der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin nicht darlegt, inwiefern Informationen, welche sie im Nachsteuerverfahren entlasten würden, im Steuerstrafverfahren für sie nachteilig sein könnten. Zudem hat sie sich im vorliegenden Verfahren in ihrer Beschwerdebegründung bereits ausführlich zur Sache geäussert. Diese Rechtsschriften samt Beilagen sowie die Verfahrensakten sind dem Gericht bereits bekannt. Schliesslich ist festzustellen, dass an der heutigen – von der Beschwerdeführerin beantragten – Parteiverhandlung lediglich der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin anwesend ist, weshalb die Beschwerdeführerin selber keine weiteren Fragen beantworten bzw. keine Auskunft erteilen muss, welche sie belasten könnte. Es liegen somit keine Gründe vor, welche eine Sistierung oder Trennung der Verfahren insbesondere gegen den Willen der Beschwerdegegner, rechtfertigen würden (vgl. Präsidialverfügung vom 30. Juli 2014 E. 2). Die Verfahrensanträge der Beschwerdeführe-

rin, es seien das Nachsteuer- und Strafsteuerverfahren bis zum rechtskräftigen Abschluss des Strafverfahrens gegen D._____ und B._____ zu sistieren; sodann sei das Nachsteuerverfahren vom Strafsteuerverfahren zu trennen, werden abgewiesen.

3. Strittig und zu beurteilen ist vorliegend, ob die Steuerverwaltung der A._____ zu Recht Vermittlungsprovisionen in der Höhe von Fr. 2'428'742.00 für das Jahr 1999 als Gewinn aufgerechnet und mit einer Nachsteuer erfasst und das Steuergericht diesen Entscheid zu Recht gestützt hat.

4.1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird gemäss Art. 151 DBG die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Abs. 1). Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen und Reingewinn in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und das Eigenkapital zutreffend ausgewiesen und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, so kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war (Abs. 2).

4.2 Eine Nachsteuererhebung ist demzufolge, sofern kein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde vorliegt, nur dann zulässig, wenn der Steuerausfall darauf zurückzuführen ist, dass der Steuerpflichtige – schuldhaft oder schuldlos – seine in Art. 124 ff. DBG geregelten Pflichten zu Deklaration und Beweis rechtserheblicher Tatsachen verletzt hat und deswegen von der Steuerbehörde nicht oder ungenügend veranlagt worden ist. Ein Irrtum der Steuerbehörde über den rechtserheblichen Sachverhalt oder falsche Rechtsanwendung können nicht zu einer Nachsteuererhebung führen (KLAUS A. VALLENDER/MARTIN E. LOOSER, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Auflage, Basel 2008, Rz. 16 zu Art. 151). Im Übrigen sind die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren im Nachsteuerverfahren sinngemäss anwendbar (Art. 153 Abs. 3 DBG).

4.3 Die steuerpflichtige Person ist im verwaltungsrechtlichen Steuerveranlagungsverfahren zur Mitwirkung verpflichtet (vgl. Art. 126 DBG; Art. 42 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] vom 14. Dezember 1990). Kommt sie trotz Mahnung ihrer Mitwirkungspflicht nicht nach, macht sie sich unter Umständen wegen Verletzung von Verfahrenspflichten strafbar (vgl. Art. 174 DBG; Art. 55 StHG).

5.1 Gemäss Art. 1 lit. b DBG erhebt der Bund als direkte Bundessteuer eine Gewinnsteuer von den juristischen Personen. Nach Art. 57 DBG ist Gegenstand der Gewinnsteuer der Reingewinn. Der steuerbare Reingewinn setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus: dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahrs; allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere: Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenstän-

den des Anlagevermögens, geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen, Einlagen in die Reserven, Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen, offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte; den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne, vorbehältlich Artikel 64. Der Liquidation ist die Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte ins Ausland gleichgestellt.

5.2 Zum steuerbaren Reingewinn gehören damit namentlich auch Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem aussenstehenden Dritten nicht oder zumindest nicht in gleichem Masse gewährt würden (verdeckte Gewinnausschüttung).

5.3 Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG setzt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kumulativ folgende Elemente voraus (Urteil des Bundesgerichts 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.1, mit Verweis auf BGE 131 II 593 E. 5.1): eine Leistung, der keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, eine relevante Beziehung zwischen der Gesellschaft und der begünstigten Person, und die Erkennbarkeit des Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung für die handelnden Gesellschaftsorgane.

5.4 Als geldwerte Leistungen gelten insbesondere auch Ertragsverzichte zugunsten des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen (auch als "Gewinnvorwegnahme" bezeichnet). Derartige Ertragsverzichte liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder diesem nahestehenden Personen zufließen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unabhängigen Dritten fordern würde (vgl. BGE 138 II 57 E. 2.2; Urteile des Bundesgerichts 2C_862/2011 vom 13. Juni 2012 E. 2.1 und 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.2.)

6.1 Die A.____ ist eine im Finanzdienstleistungsbereich tätige Gesellschaft, welche ihren Sitz bis zum 8. Januar 2001 in H.____ BL hatte und anschliessend nach I.____ NW verlegt hat. B.____ war seit der Gesellschaftsgründung am 28. Oktober 1994 bis zum 16. Januar 2000 und dann wieder vom 21. Februar 2001 bis zum 9. Juli 2001 im Handelsregister eingetragener Geschäftsführer (vgl. Handelsregistrauszüge der Kantone Basel-Landschaft und Nidwalden). B.____ hielt bis Ende 2000 unbestrittenermassen 56% der Aktien der A.____. Das Geschäftsmodell der A.____ bestand nach ihren eigenen Angaben darin, dass von ihr angestellte Agenten Lebensversicherungen (insbesondere fondsgebundene Lebensversicherungen für die Säule 3b) verschiedener Versicherer an Endkunden vermittelten. Zwischen der A.____ und den Versicherungsgesellschaften wurden Vermittler- oder Maklerverträge abgeschlossen, aufgrund welcher die A.____ Provisionen von den betreffenden Versicherungsgesellschaften erhielt. Zum einen erhielt die A.____ für jeden Versicherungsabschluss eine Vermittlungsprovision, zum an-

deren wurde ihr eine jährliche Bestandesprovision auf den ganzen Bestand der von ihr vermittelten Versicherungspolice ausrichtet. Die Akquisition von Kunden und Policen erfolgte durch Agenten, welche bei der A.____ angestellt waren. Die Agenten wurden von der A.____ mit einer erfolgsabhängigen Provision, aufgrund der von ihnen vermittelten Versicherungsabschlüsse, entschädigt.

6.2 Nach Angaben der Beschwerdeführerin vermittelte diese insbesondere die Lebensversicherungspolice der J.____. Gleichzeitig schloss die am 18. Juli 1995 gegründete C.____ Anstalt mit Sitz in K.____ nach Absprache mit der A.____ am 3. bzw. am 7. August 1995 auch einen Vermittlervertrag mit der J.____ ab. Dieser Vertrag sah vor, dass die J.____ für die Vermittlung ihrer Versicherungspolice Provisionen an die C.____ bezahle (vgl. Vermittler-Vertrag zwischen der C.____ und der J.____ vom 3. bzw. 7. August 1995). Gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin hatten die jeweiligen Vermittlungsagenten, welche die Provisionen für die C.____ generierten, lediglich Agenturverträge mit der A.____ und nicht mit der C.____ und wurden auch von A.____ in Form von Erfolgsprovisionen entlohnt. Die von der J.____ geschuldeten Vermittlungsprovisionen wurden sodann gemäss Beschwerdeschrift der A.____ bzw. der C.____ ausgerichtet, je nachdem, ob der vermittelte Versicherungsantrag von der A.____ mit dem Code 290 für die C.____ oder dem Code 300 für die A.____ versehen war.

6.3 Der Beschwerdegegner führt in seinem Entscheid aus, dass das Geschäftsmodell der A.____ ungewöhnlich und vor allem aber den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen sei. Dass die A.____ auf der einen Seite die Lohnkosten für "fremde" Versicherungsagenten der C.____ getragen habe, sie aber auf der anderen Seite auf ihr als Gegenleistung zustehende Provisionen aus den vermittelten J.____ Versicherungsverträgen verzichtet haben soll, sei wirtschaftlich gesehen unverständlich. Unter Beachtung aller Umstände sei klar ersichtlich, dass die rechtliche Gestaltung sicher nicht zufällig gewählt worden sei. Gestützt auf Einvernahmeprotokolle der Staatsanwaltschaft sei davon auszugehen, dass die C.____ kein Personal beschäftigt, gegenüber Dritten keine Dienstleistungen erbracht, keine eigenen Mitarbeiter bzw. Agenten beschäftigt und überdies auch keine J.____-Verträge vermittelt habe. Es sei daher anzunehmen, dass sowohl das Personal und das Management vollumfänglich bei der A.____ gewesen sei und das Konstrukt der C.____ lediglich dazu gedient habe, einen Teil der Provisionszahlungen der J.____ am Fiskus vorbeizuschleusen. Die Nachsteuer sei demzufolge samt Zinsen zu Recht erhoben worden.

6.4 Die Beschwerdeführerin bringt hingegen vor, dass die A.____ keinerlei Zahlungen an die C.____ geleistet habe und sie auch keine nahestehenden Personen seien. Die A.____ habe rechtlich gar keinen Anspruch auf die von der J.____ an die C.____ bezahlten Provisionen. Die Übernahme der Agentenlöhne durch die A.____ sei ein geschäftsmässig begründeter Aufwand gewesen, da sie eine gerechtfertigte Vorinvestition in künftige Geschäfte dargestellt und die A.____ zudem die Bestandesprovisionen für alle vermittelten J.____ Versicherungsverträge erhalten habe. Damit bestehe keine rechtliche Grundlage zur Erhebung einer Nach- und Strafsteuer. Schliesslich habe die A.____ mit der C.____ ein "gentlemen's agreement" abgeschlossen, wonach die C.____ bereit gewesen sei, die Zusammenarbeit mit der A.____ auf Ende des Jahres 1999 ohne Zusatzentschädigung zu beenden.

7.1 In beweisrechtlicher Hinsicht ist der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten eine steuerbegründende Tatsache, die grundsätzlich vom Fiskus nachgewiesen werden muss (DANIEL SCHÄR, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, Diss. St. Gallen 1998, S. 72; Urteil des Bundesgerichts 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E 2.4 mit Verweis auf BGE 121 II 257 E. 4c.aa.). Diese Beweislast findet allerdings ihre Grenze an der Zumutbarkeit, den steuerlich massgebenden Sachverhalt uneingeschränkt zu rekonstruieren. Mittels Beweislastumkehr kann dem Steuerpflichtigen der Gegenbeweis auferlegt werden, wenn die Behörde glaubt, über genügend Anhaltspunkte zu verfügen, um über den Sachverhalt entscheiden zu können. Bezüglich der Sachverhaltsermittlung ist dies dann der Fall, wenn eine ungewöhnliche Leistung vorliegt, die sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt. Ist eine ungewöhnliche Leistung ausgewiesen, darf die Steuerbehörde vermuten, dass die Leistung zu Gunsten einer dem Gesellschafter nahestehenden Person erbracht wurde (BGE 115 Ib 274 E. 9b).

7.2 Auch nach LOCHER erweist sich die Praxis kantonaler Steuerbehörden als sachgerecht, wonach die Steuerbehörde darzutun hat, dass eine Aufwendung nicht geschäftsmässig begründet ist. Die Steuerbehörde muss danach aufzeigen, dass zwischen der Leistung der Gesellschaft und der Gegenleistung des Empfängers ein offensichtliches Missverhältnis besteht. Hat die Steuerbehörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung indes dargetan, ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete (natürliche) Vermutung zu entkräften und die geschäftsmässige Begründetheit des Aufwandpostens zu beweisen (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2004, Rz. 170 zu Art. 58 DBG m.w.H.; Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 14. Juli 1999, publ. in StE 1999, B.72.14.2. Nr. 23). Dies hat analog für die geschäftsmässige Begründetheit eines Ertragsverzichts zu gelten.

7.3 Nachfolgend ist zunächst zu prüfen, ob ein offensichtliches Missverhältnis zwischen der Leistung der Beschwerdeführerin und der empfangenen Gegenleistung vorliegt.

7.4 Die Bewertung der fehlenden oder nicht angemessenen Gegenleistung hat nach objektiven Kriterien zu erfolgen. Es ist ein Drittvergleich (auch als Fremdvergleich oder Prinzip des "dealing at arm's length" bezeichnet) anzustellen. Bei diesem wird bei Dienstleistungen grundsätzlich auf den Marktwert abgestellt. Fehlt ein Marktpreis und sind bereits gleichartige Geschäfte mit unabhängigen Dritten abgeschlossen worden, so bilden diese den Vergleichsmassstab. Fehlen hingegen Vergleichsgrössen vollständig, ist ein hypothetischer Wert heranzuziehen (PETER LOCHER, a.a.O., Rz. 103 zu Art. 58 DBG mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E 2.3).

8.1 Der Beschwerdeschrift ist zu entnehmen, dass die C.____ der A.____ Agenten bzw. Kontaktdaten vermittelt habe. Diese Agenten seien sodann aufgrund eines Agenturvertrages mit der A.____ tätig geworden. Der "Deal" habe darin bestanden, dass die A.____ im Gegenzug für eine beschränkte Zeit auf die von den Versicherungsgesellschaften bezahlten Vermittlungsprovisionen für jene Agenten verzichtet habe, welche ihr von der C.____ (direkt oder indirekt)

zugehalten worden seien. Die A.____ habe sich drei Vorteile aus dem Geschäftsmodell mit der C.____ ausgerechnet. Sie habe ihren Agentenrückgang mit den neuen "C.____-Agenten" kompensieren können und sei zudem davon ausgegangen, dass die "C.____-Agenten" auch nach Beendigung des "gentlemen's agreement" bei der A.____ bleiben würden. Schliesslich habe die A.____ bereits während der Laufzeit des "gentlemen's agreement" auf den von den "C.____-Agenten" vermittelten Policen die Bestandesprovision verdient. Die Gegenleistung der A.____ habe darin bestanden, während der Laufzeit des "gentlemen's agreement" die Lohnkosten der "C.____-Agenten" zu übernehmen.

8.2.1 Die Beschwerdeführerin hat demzufolge Agenten im Rahmen eines Agenturvertrages beschäftigt, ihnen eine erfolgsabhängige Provision und allenfalls eine weitere Provision bezahlt, wenn es den Agenten gelungen war, neue Personen für die Mitarbeit als Agenten der A.____ zu gewinnen. Gleichzeitig verzichtete die Beschwerdeführerin jedoch zugunsten der C.____ auf die Vermittlungsprovisionen der J.____ für die Versicherungsanträge mit dem Code 290 ("C.____-Agenten") und erhielt für diese lediglich die jährliche Bestandesprovision von der J.____. Die Vermittlungsprovisionen für die Versicherungsanträge mit dem Code 290 wurden von der J.____ gestützt auf den Vermittler-Vertrag zwischen der J.____ und der C.____ vom 3. bzw. 7. August 1995 an die C.____ ausbezahlt. Dieses Geschäftsmodell der Beschwerdeführerin stützt sich einzig auf ein angebliches "gentlemen's agreement" zwischen der A.____ und der ausländischen C.____, welches in keiner Weise belegt ist und lediglich auf den Aussagen der Beschwerdeführerin basiert. Bereits die Annahme, die A.____ hätte ihr oben erwähntes Geschäftskonstrukt und insbesondere den Provisionsverzicht mit einer neu gegründeten ausländischen Anstalt, zu welcher sie angeblich in keiner geschäftlichen Beziehung stand, auf der Grundlage eines unverbindlichen mündlichen "gentlemen's agreement" aufgebaut, erweckt grosse Zweifel an der Darstellung der Beschwerdeführerin und legt den Verdacht nahe, dass es sich bei der C.____ um eine der Beschwerdeführerin nahestehende Person handeln muss. Auch vermag die Beschwerdeführerin nicht darzutun, wie sie mit der C.____ in geschäftlichen Kontakt gekommen war und wie sie zur Überzeugung gelangte, ein solches geschäftliches Risiko mit einer völlig unbekannten ausländischen Unternehmung einzugehen. Die Beschwerdeführerin bringt hingegen vor, sie hätte sich mehrere Vorteile von diesem Geschäft versprochen, weshalb ihr geschäftliches Risiko sehr gering gewesen sei (vgl. E. 8.1). Diese angeblichen geschäftlichen Vorteile der A.____ wirken jedoch sehr konstruiert. Zum einen hatte die A.____ nach eigenen Aussagen bereits Agenturverträge mit den "C.____-Agenten" während der angeblichen Laufzeit des "gentlemen's agreement", weshalb nicht klar ist, wieso diese Agenturverträge mit dem Ende des "gentlemen's agreement" hätten enden sollen oder nicht bereits vor Ablauf des "gentlemen's agreement" hätten gekündigt werden können. Die Abhängigkeit der Agenturverträge mit dem ohnehin unverbindlichen "gentlemen's agreement" ist nicht ersichtlich und somit auch der daraus resultierende geschäftliche Vorteil der A.____ nicht.

8.2.2 Den Akten lassen sich keine Hinweise dafür entnehmen, dass die "C.____-Agenten" jemals in einem vertraglichen Verhältnis zu der C.____ gestanden oder in ähnlicher Weise mit der C.____ Kontakt gehabt haben. So ist dem Einvernahmeprotokoll der Staatsanwaltschaft Basel-Landschaft vom 10. Mai 2010 zu entnehmen, dass E.____ angab, Verwaltungsrat bei der C.____ gewesen zu sein. Er führt aus, dass die C.____ keine eigenen Angestellten und keine

eigenen Vermittler gehabt hätte. Dies sei für Anstalten im Fürstentum Liechtenstein üblich, da sie steuerlich begünstigt würden. In ihren Einvernahmen bei der Staatsanwaltschaft Basel-Landschaft vom 10. Mai 2010 führten L.____ und M.____ übereinstimmend aus, dass sie für die A.____ als Agenten tätig gewesen seien und J.____-Versicherungsverträge ausschliesslich für die A.____ vermittelt hätten. M.____ sei auch ausschliesslich von der A.____ in Form von Provisionen entlohnt worden, L.____ habe von niemandem eine Provision erhalten. Der Name C.____ Anstalt in K.____ sage beiden nichts und sie hätten auch keine Erklärung dafür, dass die J.____ die Provisionen für die von ihnen als A.____ Agenten für die J.____ vermittelten Versicherungen nicht der A.____, sondern der C.____ Anstalt in K.____ ausgerichtet hatte. Aufgrund der vorliegenden Akten und Aussagen der Parteien ist somit davon auszugehen, dass die angeblichen "C.____-Agenten" nicht von der C.____ an die A.____ vermittelt wurden, sondern bereits für die A.____ tätig waren oder direkt mit der A.____ einen Agenturvertrag schlossen. Daran vermag auch die Unterscheidung der beiden "Agentengruppen" in die Codes 290 und 300 nichts zu ändern, zumal eine solche Unterscheidung diverse Gründe haben kann und einen rein administrativen Vorgang bei der A.____ darstellt. Zudem legt die Beschwerdeführerin nicht dar, in welchem Verhältnis die angeblichen "C.____-Agenten" zu der C.____ standen und wie die C.____ an diese angeblichen Agentenkontakte gekommen war. Die Beschwerdeführerin sieht einen weiteren Vorteil ihres Geschäftsmodells darin, dass sie nach Beendigung des "gentlemen's agreement" bzw. nach der Zusammenarbeit mit der C.____ deren Kundenstamm habe übernehmen können. Es ist auch diesbezüglich davon auszugehen, dass diese Abmachung Inhalt des "gentlemen's agreement" war und somit einzig auf der Behauptung der Beschwerdeführerin basiert. Indem die "C.____-Agenten" jedoch ausschliesslich Agenturverträge mit der Beschwerdeführerin und nicht mit der C.____ hatten, muss angenommen werden, dass die Kundendaten der von den "C.____-Agenten" vermittelten Versicherungsanträge auch ausschliesslich der Beschwerdeführerin zugekommen sind und nicht der C.____. Daran vermag auch das von Herrn E.____ unterzeichnete Kündigungsschreiben der C.____ an die J.____ vom 20. Dezember 1999 nichts ändern. Im Kündigungsschreiben wird auch lediglich festgehalten, dass alle Rechte und Pflichten ab 1. Januar 2000 von der Beschwerdeführerin übernommen würden. Über die Abwicklung der angeblichen Bestandsübernahme durch die Beschwerdeführerin lässt sich den Akten und den Parteivorbringen zudem nichts entnehmen. Wie sich der zu übergebende Bestand der C.____ zusammengesetzt hatte ist unbekannt. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin aus dem Vorbringen, die C.____ habe sich schlussendlich an alle Abmachungen im "gentlemen's agreement" gehalten und die Zusammenarbeit mit der A.____ vereinbarungsgemäss gekündigt, nichts zu ihren Gunsten ableiten kann.

8.2.3 Schliesslich war es der J.____ offensichtlich unbekannt oder es war zumindest nicht notwendig, zu wissen, aufgrund welcher Umstände bzw. Kriterien der C.____ Provisionen aus den von A.____-Agenten vermittelten Versicherungspolice zustanden. Die J.____ hat nie überprüft, ob die C.____ einen eigenen Beitrag für die Gewinnung neuer Versicherungsnehmer geleistet hat. Wie G.____, damaliger J.____ Mitarbeiter und Verantwortlicher für die Leitung des Maklergeschäfts, selber anlässlich seiner Einvernahme am 24. September 2009 einräumt, wurde die C.____ einzig aufgrund der von der A.____ vorgenommenen Codierung (290) provisioniert. Diese Aufteilung sei eine reine A.____ Angelegenheit gewesen. Er habe sich bezüglich

des Geschäfts mit der C.____ nur auf die Aussagen der Mitarbeiter der A.____ und Herrn E.____ gestützt. Auch aus dem Argument, die Verbuchungspraxis der Beschwerdeführerin sei von der Revisionsgesellschaft N.____ nie beanstandet worden, vermag die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten. Den betreffenden Revisionsbericht hat die Beschwerdeführerin nicht eingereicht und es ist davon auszugehen, dass die Revision nicht unter den vorliegend relevanten steuerrechtlichen Gesichtspunkten durchgeführt wurde.

8.3 Nach dem Gesagten ist erstellt, dass der Leistung der Beschwerdeführerin bzw. der Verzicht auf einen Teil der Vermittlungsprovisionen der J.____ keine Gegenleistung der C.____ gegenüberstand. Die Beschwerdeführerin macht zumindest nicht geltend, sie hätte neben den Agentenkontakten noch weitere "Leistungen" von der C.____ erhalten. Folglich liegt eine ungewöhnliche Leistung der Beschwerdeführerin vor, die sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt und die Beschwerdeführerin hat die geschäftsmässige Begründetheit des Ertragsverzichts und das Nichtvorhandensein einer verdeckten Gewinnausschüttung zu beweisen (vgl. E. 7.2). Nachdem davon auszugehen ist, dass die C.____ der Beschwerdeführerin keine Agenten vermittelt hat, bleibt die geschäftsmässige Begründetheit des Verzichts auf einen Teil der Vermittlungsprovisionen zugunsten der ausländischen C.____ somit unverständlich. Andere Gründe für einen derartigen Ertragsverzicht sind nicht aktenkundig und werden von der Beschwerdeführerin – mit Ausnahme der bereits aufgezeigten Vorteile (vgl. E. 8.1) – nicht vorgebracht. Aufgrund der Akten bestand für die Beschwerdeführerin somit keine geschäftsmässige Begründetheit des Ertragsverzichts und sie vermag eine solche auch nicht aufzuzeigen, womit sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat.

9.1 Das Bundesgericht schloss teilweise auf das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, ohne die weiteren Tatbestandselemente zu prüfen, wenn die steuerpflichtige Gesellschaft die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung nicht nachweisen konnte (Urteil des Bundesgerichts vom 29. Januar 1999, publ. in: ASA 68 1999/2000 S. 246). Schliesst man sich dieser Praxis an, was sich hier geradezu aufdrängt, erwiese sich die Beschwerde bezüglich des Nachsteuerverfahrens bereits als unbegründet und wäre in diesem Punkt abzuweisen.

9.2 Ansonsten bleibt zu prüfen, ob eine relevante Beziehung zwischen der Gesellschaft und der begünstigten Person vorliegt (Erfordernis der nahestehenden Person). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wird der Begriff der nahestehenden Person verobjektiviert, indem vom quantitativen Element (der ungewöhnlichen Leistung) auf das qualitative Merkmal der Verbundenheit zwischen Gesellschafter und Drittem geschlossen wird. Der Dritte wird damit durch den Empfang der nicht marktüblichen Leistung zur nahestehenden Person. Ein wichtiges Indiz für die Annahme, dass es sich bei der Leistungsempfängerin um eine der Gesellschaft nahestehende Person handelt, bildet die Aussergewöhnlichkeit der Leistung, für welche die Gesellschaft – wie hier – keine einleuchtende Erklärung abgibt (ASA 45 1976/77 S. 595 ff., Urteil des Bundesgerichts vom 24. November 1988 zitiert in: PETER BRÜLISAUER/FLURIN POLTERA, in: Zweifel/ Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Auflage, Basel 2008, Rz. 123 zu Art. 58 DBG). Im Übrigen kann der Verzicht auf jegliche Einforderungsverfahren hier aufgrund der gesamten Umstände nur auf einer – wie auch immer gearteten – näheren persönlichen Beziehung zwischen den an den Unternehmen massgeblich beteiligten

Personen beruhen, die dieselben als nahestehende Personen im Sinne von Art. 58 DBG erscheinen lassen. Für derartige enge persönliche Beziehungen spricht auch der Umstand, dass gemäss den Ausführungen der Beschwerdeführerin für die Abwicklung der Geschäfte keine schriftliche Vereinbarung existierte und die Abwicklung der Geschäfte auf mündlichen Absprachen bzw. einem "gentlemen's agreement" basierte. Die relevante Beziehung zwischen der Beschwerdeführerin und der Begünstigten ist damit zu bejahen.

9.3 Hinsichtlich der Erkennbarkeit ist zu bemerken, dass den Gesellschaftern und Organen der Beschwerdeführerin aufgrund des offensichtlichen Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung klar sein musste, dass dieser (unbegründete) Ertragsverzicht eine geldwerte Leistung an die C.____ darstellte, die in dieser Form einem unbeteiligten Dritten nie gewährt worden wäre, was zur Aufrechnung der Provisionen führen muss.

9.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin auf ihr zustehende Einnahmen teilweise zugunsten der ihr nahestehenden C.____ verzichtet hat, ohne eine Gegenleistung zu erhalten, welche grundsätzlich von einem unabhängigen Dritten gefordert würde. Dieser Ertragsverzicht zählt zum steuerbaren Reingewinn der Beschwerdeführerin und wird auf diesen aufgerechnet (vgl. E. 5.1 f.). Daraus folgt, dass die Steuerverwaltung zu Recht eine Nachsteuer erhoben und das Steuergericht dieses Vorgehen zu Recht geschützt hat. Die Beschwerde ist demzufolge in diesem Punkt abzuweisen.

9.5 Aufgrund der vorstehenden Ausführungen ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführerin von der C.____ nie Agenten vermittelt worden sind bzw. die C.____ lediglich dazu diente, der Beschwerdeführerin zustehende Provisionen ins Ausland umzuleiten. Infolgedessen erweist sich auch der Eventualantrag der Beschwerdeführerin, wonach ihr für den an die jeweiligen "C.____-Agenten" ausbezahlten Lohn und der von der J.____ an die C.____ ausbezahlten Provision (Personalverleih) Fr. 238'239.-- anzurechnen seien, als unbegründet.

10.1 Hinsichtlich des Vorwurfs der vollendeten Steuerhinterziehung macht die Beschwerdeführerin geltend, die Provisionen seien zu Unrecht aufgerechnet worden. Der Verzicht auf die Vereinnahmung der von "C.____-Agenten" generierten Provisionen sei als Vorinvestition im Hinblick auf spätere Geschäftsfälle ein legaler unternehmerischer Entscheid. Zudem seien als strafmildernde Gründe die kurze Dauer der angeblichen Widerhandlung sowie die lange – von der Beschwerdeführerin nicht verschuldete – Verfahrensdauer zu berücksichtigen.

10.2 Eine vollendete Steuerhinterziehung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt hat, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 175 Abs. 1 DBG). Durch schuldhaftes Verletzung von Verfahrenspflichten, die in einem Tun oder Unterlassen bestehen können wird der Steueranspruch des Gemeinwesens verkürzt (ROMAN SIEBER, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Auflage, Basel 2008, Rz. 7 zu Art. 175 DBG). Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt voraus, dass eine Veranlagung ungenügend ausgefallen oder zu Unrecht unterblieben ist und das Gemeinwesen dadurch einen Steuerausfall erleidet (vgl. ROMAN SIEBER, a.a.O., Rz. 7 f. zu Art. 175 DBG). Ist eine Nach-

steuerpflicht zu bejahen, weil eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig blieb, ist zugleich der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 Abs.1 DBG erfüllt (Urteile des Bundesgerichts 2C_26/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 5.1, 2A.502/2005 vom 2. Februar 2006 E. 3.3) Der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (vgl. ROMAN SIEBER, a.a.O., Rz. 28 zu Art. 175 DBG) und ist aufgrund strafrechtlicher Grundsätze zu beurteilen. Nach Lehre und Rechtsprechung kann der Wille zur Steuerhinterziehung dann vorausgesetzt werden, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Pflichtige der Unrichtigkeit oder der Unvollständigkeit der gegenüber der Steuerverwaltung gemachten Angaben bewusst war bzw. eine Täuschung der Behörde beabsichtigte und eine zu niedrige Veranlagung bezweckte (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf nahm (Eventualvorsatz) (vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Rz. 46 zu Art. 175 DBG). Zu berücksichtigen ist dabei das gesamte Deklarationsverhalten; u.a. muss die Steuerbarkeit oder die Nichtsteuerbarkeit des entsprechenden Sachverhalts für den Pflichtigen erkennbar gewesen sein. Dieser kann sich seiner Verantwortlichkeit nicht dadurch entziehen, dass er geltend macht, er habe einen Berater oder Vertreter beigezogen (Urteile des Bundesgerichts 2C_656/2013 vom 17. September 2013 E. 2.2.3, 2C_290/2011 vom 12. September 2011 E. 6.1; 2A.168/2006 vom 8. März 2007 E. 4.2 mit Hinweisen, in: StE 2007 B 101.21 Nr. 17).

10.3 Im Steuerstrafverfahren sind im Gegensatz zum verwaltungsrechtlichen Steuerveranlagungsverfahren die strafprozessualen Verfahrensgarantien zu beachten. Nach dem im Strafprozessrecht allgemein anerkannten sowie in Art. 6 Ziff. 1 EMRK verankerten Grundsatz "nemo tenetur se ipsum accusare" ist im Strafverfahren niemand gehalten, zu seiner Belastung beizutragen. Der Beschuldigte ist nicht zur Aussage verpflichtet. Namentlich darf er nicht mit Druckmitteln zur Aussage gezwungen werden und darf sein Schweigen nicht als Indiz für seine Schuld gewertet werden (BGE 138 IV 47 E. 2.6.1, 131 IV 36 E. 3.1, 130 I 126 E. 2.1, je mit Hinweisen). Aus dem Recht des Angeklagten, nicht zu seiner eigenen Verurteilung beitragen zu müssen, ergibt sich insbesondere, dass die Behörden ihre Anklage führen müssen, ohne auf Beweismittel zurückzugreifen, die durch Zwang oder Druck in Missachtung des Willens des Angeklagten erlangt worden sind. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) verstösst es gegen Art. 6 Ziff. 1 EMRK, den Steuerpflichtigen im Hinterziehungsverfahren mit Busse zu zwingen, Belege über hinterzogene Beträge vorzulegen bzw. solche im Nachsteuerverfahren zwangsweise erhobenen Beweise im Hinterziehungsverfahren zu verwerten (BGE 138 IV 47 E. 2.6.1, BGE 131 IV 36 E. 3.1, je mit Hinweisen).

10.4 Die Frage der Verwertbarkeit von Beweisen aus dem Steuerveranlagungsverfahren stellt sich insbesondere im Steuerhinterziehungsverfahren, das strafrechtlicher Natur ist, in der Schweiz jedoch von der Steuerveranlagungsbehörde geführt wird. Die Vorschriften über das Veranlagungsverfahren gelangen sinngemäss zur Anwendung (vgl. Art. 182 DBG, Art. 57^{bis} StHG). Um den Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK gerecht zu werden, statuieren Art. 183 Abs. 1^{bis} DBG und Art. 57a Abs. 2 i.V.m. Art. 72g StHG, dass Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur verwendet werden dürfen, wenn sie weder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen (Art. 130 Abs. 2 DBG; Art. 46 Abs. 3 StHG) mit Umkehr der Beweislast nach Art. 132 Abs. 3 DBG

bzw. Art. 48 Abs. 2 StHG noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden (BGE 138 IV 47 E. 2.6.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_175/2010 vom 21. Juli 2010 E. 2.4). Aussagen des Steuerpflichtigen und von diesem eingereichte Belege sind indessen nicht generell unverwertbar, sondern nur, wenn er gemahnt und ihm eine Ermessensveranlagung oder eine Verurteilung wegen Verletzung von Verfahrenspflichten angedroht wurde (BGE 138 IV 47 E. 2.6.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2009 vom 21. Juni 2010 E. 2.5). Dass dies vorliegend der Fall gewesen wäre, ist nicht ersichtlich und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht behauptet. Die Beschwerdeführerin hat vielmehr selber in ihren Rechtsschriften jeweils amtliche Erkundigungen bei der Staatsanwaltschaft beantragt. Der Grundsatz "nemo tenetur se ipsum accusare" steht einer Verwertung im Steuerhinterziehungsverfahren somit nicht entgegen.

11.1 Wie bereits festgehalten wurde, ist die Nachsteuerpflicht der Beschwerdeführerin erfüllt, womit grundsätzlich auch der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung gegeben ist. Dennoch kann unter Hinweis auf die vorstehenden Ausführungen und die Erwägungen der Vorinstanz festgehalten werden, dass die Umleitung der Provisionszahlungen von der J.____ an die liechtensteinische C.____ einzig den Zweck hatte, dem Schweizerischen Fiskus den Zugriff auf das Steuersubstrat zu verunmöglichen. Hätte die Beschwerdeführerin die ihr zustehenden Provisionen der J.____ korrekt bezogen und nicht an die C.____ auszahlen lassen, wäre die Steuerforderung des Gemeinwesens gegen die Beschwerdeführerin deutlich höher ausgefallen. Das Gemeinwesen hat gestützt darauf einen Steuerausfall erlitten und die ordentliche Veranlagung des Jahres 1999 ist zudem rechtskräftig. Eine Nachforderung dieser Steuern ist somit nur in einem Nachsteuerverfahren möglich. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist damit erfüllt.

11.2 Auch bezüglich des subjektiven Tatbestandes kann auf die vorstehenden Ausführungen sowie auf die diesbezüglichen Erwägungen im angefochtenen Entscheid verwiesen werden. Die Beschwerdeführerin hat in den Jahren 1999 und 2000 ihr zustehende Erträge willentlich und wissentlich nicht deklariert. Die Errichtung dieses Konstrukts, mit der Gründung der liechtensteinischen C.____, der Abschluss des Vermittler-Vertrags zwischen der J.____ und der C.____, um die Provisionen an die C.____ umzuleiten, bedurfte einer konsequenten Planung und eines gewissen Zeitaufwands. Mit diesem Konstrukt haben die Beschwerdeführerin bzw. deren Organe eine zu tiefe Besteuerung beabsichtigt und über eine längere Zeit aufrechterhalten. Daraus ergibt sich ein vorsätzliches Handeln, welches der Beschwerdeführerin voll zugerechnet werden muss. Auch der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist demzufolge erfüllt.

12.1 Beim Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen wird eine Busse gemäss Art. 175 DBG erhoben. Auch im Steuerstrafrecht ist nach dem Verschuldensprinzip zunächst das individuelle Verschulden der steuerpflichtigen Person zu ermitteln. Bei der Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 DBG handelt es sich um eine Übertretung im Sinne von Art. 103 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs (StGB) vom 21. Dezember 1937. Das Gericht bemisst Übertretungsbussen aufgrund von Art. 106 Abs. 3 StGB nach den Verhältnissen des Täters so, dass dieser die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist (BGE 114 Ib 27 E. 4a, 101 IV 16

E. 3c, 92 IV 4 E. 1, BGE 135 II 86 E. 4.4). Eine detailliertere Regelung enthält Art. 47 StGB, der auf Verbrechen und Vergehen Anwendung findet. Die juristische Person ist im DBG wie auch im StHG deliktsfähig (vgl. 181 DBG; 57 StHG). Täter der Verfahrenspflichtverletzung und Partei im Verfahren ist die juristische Person. Die juristische Person selbst kann sich weder fahrlässig noch vorsätzlich und auch nicht schuldhaft verhalten. Daher ist das Verhalten der für sie handelnden natürlichen Person der juristischen Person als ihr eigenes Verhalten anzurechnen (URS R. BEHNISCH, Steuerstrafrecht, ASA 61 1992/1993 S. 467; Botschaft zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, BBl 1983, S. 70). Für die Höhe der Strafe ist die Höhe des Verschuldens des betreffenden Organs einerseits und die wirtschaftliche Situation des Unternehmens andererseits massgeblich (BGE 135 II 86 E. 4.4).

12.2 Die Ansätze der Bussen werden in Art. 175 DBG und § 151 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 analog geregelt. Der Regelansatz liegt beim vollendeten Delikt bei 100% des hinterzogenen Steuerbetrags und kann je nach Verschulden bis auf einen Drittel reduziert oder auf das Dreifache erhöht werden; beim versuchten Delikt beträgt der Ansatz in der Regel 2/3 des Ansatzes für das vollendete Delikt. Diese Regelstrafmasse sind nicht schematisch anzuwenden. Vielmehr sind sie als blosser Ausgangspunkt für die Strafzumessung nach dem Verschuldensprinzip zu betrachten (ROMAN SIEBER, a.a.O., Rz. 46 zu Art. 175 DBG; vgl. auch GUIDO JENNY, Verschuldensprinzip und Strafzumessungsregeln im Steuerstrafrecht, ASA 66 1997/1998 S. 257 ff., 258 ff.).

12.3 Die Vorinstanz hat den Entscheid der Steuerverwaltung, die Busse auf 150% der Nachsteuer festzusetzen, gestützt. Sie begründet dies damit, dass es sich vorliegend nicht um eine Steuerhinterziehung "en passant" handle und es einiger Rechtshandlungen und Überlegungen bedürfe, das Steuersubstrat ausser Landes zu schaffen. Die Höhe des hinterzogenen Betrages und der absichtliche Einsatz eines Konstrukts mit einer liechtensteinischen Anstalt seien als schweres Verschulden zu qualifizieren und rechtfertigen die von der Steuerverwaltung verfügte Busse.

12.4 Unter Einbezug der gesamten Umstände und der bisherigen Ausführungen ist festzustellen, dass die Beschwerdeführerin für das Steuerjahr 1999 zumindest eventualvorsätzlich eine ungenügende Steuererklärung eingereicht hat. Es ist somit nicht angezeigt, die Beschwerdeführerin milder zu beurteilen bzw. ihr Verschulden als leicht einzustufen. Im vorliegenden Fall ist jedoch auch kein schweres Verschulden anzunehmen (z.B. Rückfall oder renitentes Verhalten des Pflichtigen gegenüber den Steuerbehörden), sodass nach Beurteilung der Schwere des Verschuldens auf den Regelsatz in der Höhe des Einfachen der hinterzogenen Steuer als Busse abgestellt werden kann. Es ist jedoch offensichtlich, dass es sich nicht um eine geringe Hinterziehungssumme handelt. Allein im Steuerjahr 1999 handelt es sich um einen nicht deklarierten Ertrag in der Höhe von Fr. 2'428'742.00, der bei der Veranlagung durch das Gemeinwesen unberücksichtigt blieb. Die Höhe des eingetretenen Hinterziehungserfolges ist somit strafscharfend zu berücksichtigen. Durch die sehr hohe Hinterziehungssumme fällt eine strafmildernde Berücksichtigung der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten "kurzen" Deliktsdauer von einem Steuerjahr ausser Betracht. Strafmildernd ist hingegen die lange Verfahrensdauer

einzu beziehen, wodurch der strafscharfende hohe Nachsteuerbetrag kompensiert wird und so wieder auf den Regelsatz von 100% der Nachsteuer zu schliessen ist. Zu den aktuellen wirtschaftlichen Verhältnissen der Beschwerdeführerin macht diese im Verfahren vor Kantonsgericht keine Angaben.

12.5 Somit kann festgestellt werden, dass aufgrund der bisherigen Ausführungen die Busse auf 100% der Nachsteuer zu reduzieren und die Beschwerde somit in diesem Punkt gutzuheissen ist.

13. Abschliessend ist hinsichtlich der Verjährung festzuhalten, dass gemäss Art. 152 Abs. 1 aDBG und Art. 184 Abs. 1 lit. b aDBG das Recht, ein Nach- und Strafsteuerverfahren einzuleiten, 10 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, erlischt. Das Recht, eine Nach- und Strafsteuer festzusetzen, erlischt gemäss Art. 152 Abs. 3 aDBG und Art. 184 Abs. 2 aDBG 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht. Nach Art. 152 Abs. 1 nDBG und Art. 184 Abs. 1 lit. b nDBG erlischt das Recht, ein Nach- und Strafsteuerverfahren einzuleiten, 10 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieb oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Das Recht, eine Nach- und Strafsteuer festzusetzen, erlischt gemäss Art. 152 Abs. 3 nDBG und Art. 184 Abs. 2 nDBG 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (vgl. zum Ganzen ROMAN SIEBER, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Auflage, Basel 2008, Rz. 1 ff. zu Art. 184). Damit ist weder die Nach- noch die Strafsteuerforderung verjährt.

14.1 Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG sowie § 20 Abs. 1 VPO werden Verfahrenskosten erhoben, die in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt werden. Den Vorinstanzen werden gemäss § 20 Abs. 3 und 4 VPO keine Verfahrenskosten auferlegt. Im vorliegenden Verfahren hat die Beschwerdeführerin teilweise obsiegt, weshalb ihr ein Verfahrenskostenanteil in der Höhe von Fr. 1'500.-- aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- zu verrechnen ist. Die Beschwerdeführerin hat somit restliche Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 100.-- zu bezahlen. Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin hat dem Gericht für die Verfahren 810 2014 161 und 810 2014 162 eine gemeinsame Honorarrechnung (pro forma) eingereicht. Darin macht er einen Aufwand von 38, 75 Stunden à Fr. 400.-- geltend. Entgegen der Aufforderung in der Verfügung vom 19. September 2014, hat der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin keine detaillierte Honorarnote eingereicht, weshalb sein Aufwand ermessensweise festzulegen ist. Insbesondere hinsichtlich der Beschwerdebegründung, welche grösstenteils mit der Beschwerdebegründung an das Steuergericht übereinstimmt sowie des lediglich teilweisen Obsiegens der Beschwerdeführerin, erscheint eine pauschale Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1'000.-- für den vorliegenden Fall als angemessen. Demzufolge hat die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft der Beschwerdeführerin eine reduzierte pauschale Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen und 8% MWSt) zu bezahlen. Im Übrigen werden die Parteikosten wettgeschlagen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m.

Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG]).

14.2 Die Angelegenheit ist zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, zurückzuweisen.

Demgemäss wird **e r k a n n t**:

://:

1. Die Beschwerde wird betreffend das Nachsteuerverfahren abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird betreffend das Steuerhinterziehungsverfahren teilweise gutgeheissen und die Busse auf 100% der Nachsteuer festgesetzt.
3. Die Angelegenheit wird zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, zurückgewiesen.
4. Der Beschwerdeführerin wird ein Verfahrenskostenanteil in der Höhe von Fr. 1'500.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet. Demzufolge hat die Beschwerdeführerin restliche Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 100.-- zu bezahlen
5. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen und 8% MWSt) zu bezahlen. Im Übrigen werden die Parteikosten wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin