



Entscheid vom 28. Februar 2014 (510 13 80)

Nach- und Strafsteuern

Besetzung Vorsitzender Dr. P. Leumann, Steuerrichter Jörg Felix, Robert Richner,
Peter Salathe, Markus Zeller, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **F. AG**, vertreten durch Dr. B., C., Advokatur und Notariat

Rekurrentin

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Nach- und Strafsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer (inkl.
Kirchen- und Fürsorgesteuer) 1999 und 2000**

Sachverhalt:

1. Mit Schreiben vom 9. November 2009 teilte die Steuerverwaltung dem Vertreter der Pflichtigen mit, dass aufgrund Falschdeklaration ein Nach- und Strafsteuerverfahren einzuleiten sei. In der Folge erfolgte ein reger Schriftwechsel zwischen der Steuerverwaltung und dem Vertreter und fanden diverse Besprechungstermine mit dem Vertreter und der Eidgenössischen Steuerverwaltung statt.

2. Mit Verfügung Nachsteuern und Bussen zur Staats-, Gemeinde- und Fürsorgesteuer 1999/2000 vom 28. Juni 2012 wurden der Pflichtigen sodann Nachsteuern in Höhe von Fr. 513'523.05, eine Steuerbusse von 150 % der Nachsteuer in Höhe von Fr. 770'284.00 sowie Verzugszinsen von insgesamt Fr. 295'820.80 auferlegt. Die Nachsteuerforderung inkl. Busse und Verzugszinsen der Gemeinde E. wurde auf Fr. 386'635.20 festgelegt.

Die Steuerverwaltung führte zur Begründung aus, aufgrund einer Meldung der Staatsanwaltschaft Basel-Landschaft, Besonderes Untersuchungsrichteramt (nachfolgend: BUR) habe sie bei der Steuerpflichtigen mehrere Revisionen durchgeführt. Es sei mit Revisionsbericht Nr. 2009-219 vom 16. Dezember 2009 festgestellt worden, dass in den Jahren 1999 und 2000 der F. AG (nachfolgend: F.) zustehende Vermittlungsprovisionen in der Höhe von Fr. 1'226'084.00 für das Jahr 1999 und Fr. 2'428'742.00 für das Jahr 2000 nicht an diese, sondern an die liechtensteinische Anstalt J. (nachfolgend: J.) geflossen und weder verbucht noch deklariert worden seien, was anhand von zahlreichen Belegen nachgewiesen und ein zu tiefer Reingewinn ausgewiesen worden sei. Mittels Falschdeklaration und dem Konstrukt der liechtensteinischen Stiftung habe die Steuerpflichtige bzw. hätten deren Organe eine zu tiefe Besteuerung beabsichtigt, weshalb der Tatbestand der Steuerhinterziehung vorsätzlich erfüllt sei. Das Verschulden der Steuerpflichtigen wiege schwer, sodass die Busse auf 150% der Nachsteuer festzulegen sei.

3. Mit Schreiben vom 6. August 2012 erhob der Vertreter der Pflichtigen Einsprache und beantragte u.a. eine Fristerstreckung zur Begründung bis zum 30. September 2012.

Mit Begründung vom 30. November 2012 begehrte der Vertreter, 1. Das Nachsteuerverfahren und das Strafsteuerverfahren seien bis zum Abschluss der Strafuntersuchungen gegen die Herren H. und A. zu sistieren. 2. Der Einsprecherin sei der Revisionsbericht Nr. 2009/219 des Revisors der Steuerverwaltung vom 16. Dezember 2009

zuzustellen und es sei ihm Gelegenheit zu geben seine Einsprache gegebenenfalls zu ergänzen. 3. Die Verfügung betreffend Nachsteuern und Bussen zur Staats-, Kirchen-, Gemeinde- und Fürsorgesteuer 1999/2000 vom 28. Juni 2012 sei aufzuheben. 4. Die Staats-, Kirchen-, Gemeinde- und Fürsorgesteuer 1999/2000 sei unverändert gemäss der ursprünglichen Verfügung festzusetzen; d.h. der steuerbare Reinertrag der Steuerpflichtigen für das Steuerjahr 1999 sei mit Fr. 2'674'442.-- und für das Steuerjahr 2000 mit Fr. 4'030'106.-- festzulegen. 5. Eventualiter: Der steuerbare Reinertrag der Steuerpflichtigen sei für das Steuerjahr 1999 mit Fr. 2'674'442.-- und für das Steuerjahr 2000 mit Fr. 4'268'345.-- festzusetzen und es sei dabei von einer Strafsteuer abzusehen.

Zur Begründung des Sistierungsantrags führte er u.a. aus, das BUR führe ein Strafverfahren gegen die Herren H. und A. wegen Verdachtes auf Steuerbetrug, Veruntreuung, ungetreuer Geschäftsführung und Urkundenfälschung. Die Vorwürfe würden alle bestritten und man habe in jenem Verfahren vom verfassungsmässigen Recht auf Aussageverweigerung Gebrauch gemacht. Ein Beschuldigter müsse in der Ausübung dieses Rechts tatsächlich frei sein. Andernfalls würde dies indirekt zu einer faktischen Aussagepflicht und damit zu einer Verletzung von Art. 6 Ziff. 1 EMRK führen. Daher sei das laufende Verfahren bis zur rechtskräftigen Beendigung der Strafuntersuchung gegen die Herren H. und A. zu sistieren.

Weiter führte der Vertreter aus, die F. habe als Versicherungsmaklerin den Abschluss von Versicherungsverträgen von konzessionierten Versicherungsgesellschaften, wie der D. AG (nachfolgend: D.) angeboten. Die F. habe das Geschäft bloss vermittelt und für die erfolgreiche Vermittlung einerseits eine Vermittlungsprovision und andererseits eine Bestandesprovision erhalten. Die Akquisition von Kunden und Policen sei durch Aussendienstleute der F. (nachfolgend: Agenten) erfolgt. Das Geschäftsmodell der F. habe dabei auf dem sog. Strukturvertrieb basiert.

Als in den Jahren ab 1995 die F. vorübergehend in den Fokus der Konsumentenschutzpresse geraten sei, sei es dieser immer schwerer gefallen, neue Agenten anzustellen. Damals sei der F. das Geschäftsmodell der J., einer Liechtensteinischen Anstalt mit Sitz in U., unterbreitet worden. Die J. hätte die Agenten an die F. vermittelt. Der „deal“ habe darin bestanden, dass die F. im Gegenzug für eine beschränkte Zeit auf die von den Versicherungsgesellschaften bezahlten Vermittlungsprovisionen für jene Agenten verzichtet habe, welche ihr von der J. zugehalten worden seien. Die J. habe mit der D. eine Vereinbarung abgeschlossen, wonach die D. die Vermittlungsprovision für die von der J. geworbenen Agenten direkt an die J. bezahlt habe. Die F. sei hier nicht Vertragspartnerin gewesen. Die J. und die F. hätten zudem vereinbart, die Zusammenarbeit auf Ende 1999 ohne Zusatzentschädigung zu beenden. Die Gegenleistung der F. habe darin bestanden, dass sie

während der Laufzeit des „gentlemen's agreement“ die Lohnkosten der „J.-Agenten“ getragen habe. Die J. habe vereinbarungsgemäss am 20. Dezember 1999 die mit der D. abgeschlossene Provisionsvereinbarung gekündigt. Ab dem 1. Januar 2000 sei der Versicherungsbestand übertragen worden. Sämtliche von der J. an die F. zugeführten Agenten seien bei der F. unter einer separaten Nummer geführt (Nr. 290) worden. Die F.-eigenen Agenten seien unter der Nummer 300 geführt worden. Das von der F. und J. gewählte Entschädigungsmodell habe eine Form einer Goodwill-Zahlung dargestellt. Die F. und die J. seien keine nahestehenden Personen. Eine Aufrechnung des von der J. verdienten Provisionsertrages bei der F. sei unzulässig. Die Agentenlöhne seien als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu sehen, da deren Tragung durch die F. eine Vorinvestition in künftige Geschäfte darstelle.

Unter dem Eventualstandpunkt sei der F. für das Jahr 1998 ein Gewinn von Fr. -61'929.- und für das Jahr 1999 einer von Fr. 238'239.-- aufzurechnen. Dass die Berechnungen der Steuerverwaltung deutlich überzogen seien, ergebe sich auch aus einem Beschluss des Verfahrensgerichtes in Strafsachen des Kantons Basel- Landschaft vom 10. Dezember 2010. Dieses habe festgestellt, dass für Steuern der F. für die Jahre 1999/2000 maximal Fr. 799'847.10 hätten beschlagnahmt werden dürfen. Da unter dem Hauptstandpunkt keine Nachsteuer zu erheben sei, sei auch die Erhebung einer Strafsteuer unzulässig.

Falls unter dem Eventualstandpunkt eine Nachsteuer erhoben werde und das Strafverfahren nicht sistiert werde, sei mangels Verschulden subeventualiter keine Strafsteuer zu erheben. Die Unterlassung der Verbuchung und die nicht erfolgte Deklaration seien korrekt, da diese Provisionen der Steuerpflichtigen rechtlich nicht zugestanden hätten.

Im Weiteren führte der Vertreter aus, sei das Recht zur Erhebung einer Strafsteuer verjährt. Gemäss § 166 StG verjähre das Recht zur Erhebung einer Strafsteuer (Verfolgungsverjährung) 10 Jahre nach dem Ablauf der Steuerperiode. Die Verjährungsfrist dürfe um nicht mehr als die Hälfte ihrer ursprünglichen Dauer verlängert werden. In den Jahren 1999 und 2000 sei noch das alte Steuer- und Finanzgesetz in Kraft gewesen, wonach in § 166 aStG keine Verlängerung der Verjährungsfrist vorgesehen gewesen sei. Eventualiter, da bereits die Nachsteuerverfügung aufzuheben sei, entbehre die Strafsteuer jeglicher Grundlage.

Subeventualiter, falls trotzdem eine Strafsteuer in Erwägung gezogen würde, sei das Verschulden der Steuerpflichtigen massgebend. Ein Verschulden der Steuerpflichtigen liege im vorliegenden Fall nicht vor. Der Provisionsverzicht der F. habe sich lediglich auf die Steuerjahre 1999 und 2000 erstreckt. Ab dem Geschäftsjahr 2000 (bzw. dem Steuerjahr 2001) sei das betreffende Kundenportfolio auf die F. übertragen worden. Im Übrigen gelte auch die lange Verfahrensdauer als Reduktionsgrund bei der Bemessung der Strafsteuer, weshalb eine Reduktion zwingend sei.

4. Mit Einsprache-Entscheid vom 9. Oktober 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Hinsichtlich des Antrags auf Sistierung führte sie aus, die Strafverfolgungsbehörde warte für die Weiterführung des Strafverfahrens auf den Abschluss des Nach- und Strafsteuerverfahrens. Eine Sistierung sei nicht angezeigt. Ein Aussageverweigerungsrecht bestehe auch im Nach- und Strafsteuerverfahren.

Der Revisionsbericht sei dem Vertreter mit Datum vom 12. Juli 2013 zugestellt worden. Mit Antwort vom 2. September 2013 habe der Vertreter u.a. erklärt, der Kanton K. habe kein Verfahren gegen die F. eröffnet und der Kanton L. seines wieder eingestellt. Die Verfahrenseinstellung im Kanton L. betreffe hingegen die Steuerjahre 2002 bis 2007. Vorliegend seien jedoch die Jahre 1999/2000 strittig. Damit seien keine Schlüsse auf das Verfahren im Kanton Basel-Landschaft möglich.

In Bezug auf die Nachsteuer führte sie aus, der fehlende Zusammenhang zwischen Provisionserträgen der J. und Lohnaufwendungen der F. sei unerklärlich. Zwischen der J. und der D. habe eine separate Provisionsvereinbarung bestanden. Der Anspruch stütze sich darauf, dass die für die F. tätigen J.-Agenten Versicherungsverträge abgeschlossen hätten und die F. eine entsprechende Gegenleistung erwarten dürfe. Der Verzicht auf eine Vermittlungsprovision einzig mit Blick auf künftige Vorteile (Vorinvestitionen, Goodwill, Akquisitionsaufwand, etc.) sei abwegig und unrealistisch.

Die Staatsanwaltschaft des Kantons Basel-Landschaft habe der Steuerverwaltung exemplarisch Protokollauszüge von Einvernahmen überlassen. Daraus gehe hervor, dass den Agenten eine Gesellschaft unter der Bezeichnung „J.“ unbekannt gewesen sei. Die J. sei eine reine Sitzgesellschaft ohne Personal gewesen. Eine fehlende Geschäftstätigkeit könne weder zu Provisionen führen, noch eine Berechtigung geben, einen Kundenstamm abtreten zu können.

Hinsichtlich der Verjährung der Strafsteuer führte die Steuerverwaltung aus, sei gemäss der altrechtlichen Bestimmung des Kantons Basel-Landschaft das Verfahren innert zehn Jahren einzuleiten (Verwirkungsfrist). Bis wann die entsprechenden Nach- und Strafsteuern festzulegen gewesen seien, habe das alte Gesetz nicht geregelt. Im aktuellen Gesetz sei die Verfolgungsverjährung auf 15 Jahre beschränkt. Somit erweise sich das neue und nicht das alte Strafgesetz als „lex mitior“, womit die Strafsteuer nicht verjährt sei.

Aufgrund des arglistigen Vorgehens und des erheblichen Taterfolgs sei die Strafsteuer auf 150 % der Nachsteuer festgesetzt worden. Besonders ins Gewicht falle, dass dem Staat sehr hohe steuerbare Erträge vorenthalten worden seien. Sowohl die lange Verfahrensdauer

als auch die vergleichsweise kurze Hinterziehungsdauer seien bei der Festsetzung der Busse berücksichtigt worden, weshalb eine Reduktion der Strafsteuer nicht möglich sei.

5. Mit Schreiben vom 8. November 2013 erhob der Vertreter gegen den Einsprache-Entscheid Rekurs mit den Begehren, 1. Das Verfahren sei bis zum Abschluss der Strafuntersuchungen gegen die Herren H. und A. zu sistieren. 2. Die Vorinstanz sei anzuweisen, die erwähnten „exemplarischen Protokollauszüge“ vorzulegen und es sei der Rekurrentin die Möglichkeit zur Stellungnahme einzuräumen. 3. Der Einsprache-Entscheid sei aufzuheben und die Staats-, Kirchen-, Gemeinde- und Fürsorgesteuer 1999/2000 seien unverändert gemäss ursprünglicher Veranlagung zu erheben. 4. Eventualiter sei für das Geschäftsjahr 1999 eine Aufrechnung in Höhe von Fr. 238'239.-- vorzunehmen. 5. Von einer Strafsteuer sei abzusehen, eventualiter sei diese herabzusetzen. 6. Die ordentlichen und ausserordentlichen Kosten des Verfahrens seien der Staatskasse aufzuerlegen.

Zur Begründung ist auf die umfangreichen Ausführungen in der Einsprache zu verweisen, welche weitestgehend mit der Begründung des Rekurses identisch sind.

Ergänzend erwähnte der Vertreter, die Strafbehörden seien seit bald 8 Jahren untätig. Hinsichtlich der Provisionen führte der Vertreter aus, dass diese nicht an die F. bezahlt und demnach auch nicht als Ertrag hätten verbucht werden können. Die Steuerverwaltung ignoriere die Tatsache eines nachgewiesenen Vermittlervertrages zwischen der J. und der D. und damit den ganz wesentlichen Unterschied, dass die entsprechenden Provisionen rechtlich nicht der F. zugestanden seien. Die Revisionsgesellschaft V. habe die Verbuchungspraxis der Rekurrentin nie beanstandet.

Die Vorinstanz setze sich mit den Argumenten des Vertreters, dass es sich beim vorübergehenden Verzicht der F. auf die Vereinnahmung der Provisionen um ein legales Geschäftsmodell gehandelt habe, nicht auseinander. Zudem sei es nicht so, dass es keinen Konnex zwischen dem Lohnaufwand für die J.-Agenten und dem verbuchten Umsatz der F. gegeben habe. Auf den von den J.-Agenten akquirierten Policen habe die F. eine Bestandesprovision erhalten.

In Bezug auf die Verjährung führte der Vertreter aus, die Anwendung der verlängerten Frist für die Verfolgungsverjährung auf 15 Jahre bei der Strafsteuer stelle eine echte Rückwirkung dar und sei unzulässig.

6. Mit Vernehmlassung vom 20. Dezember 2013 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die Rekurrentin sei nie dazu gezwungen worden, sich selber oder Dritte aufgrund eigener Aussagen zu belasten. Es werde ihr die Möglichkeit gegeben, die aufgrund der Aktenlage bekannten Tatsachen mittels Nennung der „Beneficial Owners“ zu entkräften. Aufgrund der vorliegenden Buchhaltungen sei eine Beurteilung, ob diese vollständig und richtig seien, unabhängig vom Strafverfahren resp. der persönlichen Verantwortlichkeit gegen die Herren A. und H. möglich.

Bei der Rekurrentin handle es sich um eine selbständig rechtsfähige Körperschaft, die für ihre eigenen Handlungen einzustehen habe. Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass gegen die Herren A. und H. die gleichzeitig Organe der Rekurrentin seien, ein Strafverfahren wegen Urkundenfälschung, Veruntreuung, ungetreue Geschäftsbesorgung und Steuerbetrug laufe. Der Antrag auf Sistierung sei demnach abzuweisen.

Das BUR habe festgestellt, dass Lebensversicherungsverträge zwischen der D. und den Versicherungsnehmern von Mitarbeitern der F. vermittelt worden und dass für diese Vermittlungen Provisionen an die J. geflossen seien. Der vorliegend fehlende Zusammenhang zwischen den Provisionserträgen der J. und den Lohnaufwendungen der F. sei unerklärlich. Aus der Trennung der beiden Geschäftsbereiche könne nicht gefolgert werden, dass Provisionen für die eigenen Agenten anders zu beurteilen seien als diejenigen für die „J.-Agenten“.

Es gelte als bekannt, dass sämtliche Erträge einer Aktiengesellschaft zu verbuchen und zu deklarieren seien. Die fraglichen Vermittlungsprovisionen stünden ohne Zweifel der F. zu und hätten somit auch in die Buchhaltung einfließen müssen. Damit sei der Tatbestand der Steuerhinterziehung vorsätzlich erfüllt worden. Sowohl die lange Verfahrens- als auch die vergleichsweise kurze Hinterziehungsdauer seien bei der Festsetzung der Busse bereits berücksichtigt worden. Eine weitere Reduktion der Strafsteuer sei nicht möglich.

7. Mit Verfügung vom 3. Januar 2014 wies das Steuergericht den Sistierungsantrag mit der Begründung, die Strafuntersuchungen seien gemäss Auskunft der Staatsanwaltschaft des Kantons Basel-Landschaft bereits abgeschlossen, ab. Mit Schreiben vom 13. Januar 2014 (Poststempel: 10. Januar 2014) erhob der Vertreter gegen die Abweisung der Sistierung Einsprache an die Kammer des Steuergerichts u.a. mit den Begehren, die verfahrensleitende Verfügung vom 3. Januar 2014 sei aufzuheben und es sei dem Antrag des Einsprechers auf Sistierung der Verfahren betreffend Nach- und Strafsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer (inkl. Kirchen- und Fürsorgesteuer) 1999 und 2000 bis zum Abschluss des Strafverfahrens

gegen A. stattzugeben. Mit Verfügung vom 22. Januar 2014 legte das Steuergericht fest, dass sowohl die Beurteilung der Einsprache gegen die verfahrensleitende Verfügung vom 3. Januar 2014, als auch die Beurteilung der im Rekurs gestellten materiellen Begehren zusammen erfolge.

8. Mit Eingabe vom 20. Februar 2014 beantragte der Vertreter, für den Fall dass die Einsprache der Rekurrentin vom 13. Januar 2014 gegen die verfahrensleitende Verfügung vom 3. Januar 2014 abgewiesen werden sollte, die Verhandlung vom 28. Februar 2014 bis zum Zeitpunkt, an welchem das gegen einen solchen Entscheid erhobene Rechtsmittel von der zuständigen Instanz letztinstanzlich und rechtskräftig beurteilt sei, zu unterbrechen. Eventualiter beantragte er die Trennung des Nachsteuerverfahrens vom Strafsteuerverfahren bis zum Abschluss der Strafuntersuchung.

9. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Geprüft werden zunächst die Verfahrensanträge. Zu beurteilen ist demzufolge die Einsprache gegen die abweisende Verfügung des Steuergerichts betr. die Sistierung vom 3. Januar 2014. In seiner Einsprache beantragt der Vertreter der Pflichtigen, die Sistierung des

vorliegenden Verfahrens bis zum Abschluss des Strafverfahrens gegen A.. Im Weiteren wird mit Schreiben vom 20. Februar 2014 im Falle der Abweisung dieses Begehrens die Unterbrechung der Verhandlung beantragt. Eventualiter sei das Nachsteuerverfahren vom Strafsteuerverfahren bis zum Abschluss der Strafuntersuchung zu trennen.

a) Eine Sistierung ist rechtmässig, wenn sie sachlich gerechtfertigt ist, insbesondere wenn dem Ausgang des Verfahrens für den Entscheid im eingestellten Prozess eine wesentliche präjudizielle Bedeutung zukommt (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 122 II 217 mit Hinweisen, Alfred Kölz, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, Zürich 1978, S. 146 N 27 ff.; Lorenz Meyer, Das Rechtsverzögerungsverbot nach Art. 4 BV, Diss. Bern 1985, S. 73).

Während Verfügungen, welche ein Verfahren aussetzen, unmittelbar gegen das verfassungsmässige Rechtsverzögerungsverbot und damit gegen Bundesrecht verstossen können, wird eine Verfügung, womit ein Sistierungsbegehren abgelehnt wird, in der Regel nur dann Bundesrecht verletzen, wenn sich die Pflicht zur Sistierung aus einer bundesrechtlichen Norm ergibt. Ist dies nicht der Fall, kann das Bundesgericht die Zwischenverfügung über die Ablehnung des Sistierungsbegehrens nur dann aufheben, wenn die verfügende Behörde ihr Ermessen überschritten oder missbraucht und damit das Willkürverbot verletzt hat. Die die Sistierung verweigernde Verfügung ist jedenfalls nicht schon dann aufzuheben, wenn Gründe der "Zweckmässigkeit" für eine Sistierung sprechen, insbesondere weil der Endentscheid "von der Entscheidung in einem anderen Rechtsstreit beeinflusst werden kann" (vgl. Art. 6 Abs. 1 BZP). Bei dieser Konstellation liegen allenfalls zureichende Gründe für eine Sistierung vor, sodass eine Verfahrenssistierung unter dem Gesichtspunkt des Rechtsverzögerungsverbots zulässig wäre; das Vorliegen solcher Gründe verpflichtet hingegen die Behörde nicht zu einer Sistierung (BGE 2A.80/2005 vom 9. März 2005, E. 2.2.2).

b) Der Vertreter führt in seinem Rekurs vom 8. November 2013 aus, das BUR führe gegen A. (Organ der F.) ein Strafverfahren wegen Verdachts auf Steuerbetrug, Veruntreuung, ungetreue Geschäftsführung und Urkundenfälschung. In der Verfügung vom 3. Januar 2014, habe sich die Verfahrensleitung überhaupt nicht mit der Problematik des Grundsatzes „nemo tenetur se ipsum accusare“ auseinandergesetzt. Zentral bleibe, dass es der Einsprecherin nicht möglich sei, sich im vorliegenden Nach- und Strafsteuerverfahren angemessen zur Wehr zu setzen, ohne gleichzeitig das im Strafverfahren bestehende Aussageverweigerungsrecht kompromittieren zu müssen, weshalb die Sistierung des vorliegenden Nach- und

Strafsteuerverfahrens unumgänglich sei. Der Entscheid der Verfahrensleitung verletze die aus Art. 6 EMRK fliessenden verfassungsrechtlichen Verfahrensgarantien.

c) Das Bundesgericht führt jüngst zum „nemo-tenetur-Grundsatz“ aus, 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. Kein Verwertungsverbot besteht demgegenüber bezüglich Beweismitteln, die zwar mittels Zwangsmassnahme beschafft wurden, jedoch unabhängig vom Willen des Beschuldigten existieren.

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. Um den Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK gerecht zu werden, statuieren die auf den 1. Januar 2008 in Kraft getretenen Bestimmungen von Art. 183 Abs. 1bis 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 pflichtgemäsem Ermessen 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. Die Bestimmungen betreffen zwar ausdrücklich nur das Steuerhinterziehungsverfahren. Die dort verankerten Grundsätze sind jedoch Ausfluss von Art. 6 EMRK. Das Verwertungsverbot gilt daher auch im Verfahren wegen Steuerbetrugs. Informationen aus dem Nachsteuerverfahren dürfen nicht Eingang in das Steuerbetrugsverfahren finden, wenn sie gemäss Art. 183 Abs. 1bis DBG und Art. 57a Abs. 2 i.V.m. Art. 72g StHG im Steuerhinterziehungsverfahren nicht verwertbar sind. 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. Der "nemo tenetur"-Grundsatz steht einer Verwertung im Steuerbetrugsverfahren nicht entgegen (vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 20. Dezember 2011, [BGE] 138 IV 47 E. 2.6.1 mit weiteren Hinweisen;

auch: Verstrickt im Gestrüpp des schweizerischen Steuerstrafrechts in: Steuer Revue, Nr.3/2012, S. 161 ff.).

3. a) Vorliegend handelt es sich um ein Nach- und Strafsteuerverfahren gemäss den §§ 146ff. und 151ff. StG. Hinsichtlich des Strafverfahrens gegen die F. als auch A. sind die basellandschaftlichen Strafverfolgungsbehörden zuständig, wobei diese den Sachverhalt nach den Regeln des Schweizerischen Strafgesetzbuches zu beurteilen haben. Die vorliegenden Akten sind der Steuerverwaltung von der Staatsanwaltschaft übermittelt worden. Aus den Akten ist ersichtlich, dass sich A. als Organ der F. bislang auch während der Strafuntersuchungen durch das BUR auf sein Aussageverweigerungsrecht berufen hat. Insofern ist eine Selbstbelastung durch eigene Aussagen nicht auszumachen. Zudem sind die Akten und Informationen so umfangreich, dass eine Aussage der Angeschuldigten im vorliegenden Verfahren nicht alles entscheidend sein kann. Das Schweigen von A. als Organ der F. hat daher keinerlei Einfluss auf die Qualifizierung von allenfalls begangenen Delikten und unterliegt im Verfahren vor Steuergericht auch keiner weiteren Wertung. Eine straf erhöhende Wirkung ist somit ebenfalls ausgeschlossen.

Der Vertreter macht nicht geltend, dass sich vorliegend die Behörde vielleicht Unterlagen mittels Zwang oder Druck beschafft haben könnte. Nach der Durchsicht der vorliegenden Akten ist ein solches Vorgehen auch nicht erkennbar, reichte der Vertreter selbst freiwillig umfangreiches Material ein. Zudem handelt es sich dabei überwiegend um Material (Buchhaltungsunterlagen sowie Belege), das ohnehin der Offenbarungspflicht unterstellt ist (vgl. hierzu auch Entscheid des Obergerichts des Kantons Zürich, SB120002 vom 30. Januar 2013, E. 5.2f.).

Dass sich im Steuerstrafrecht bereits seit längerem ein Anpassungsbedarf abzeichnet und sich zu den Reformvorhaben diverse Wortmeldungen in der Literatur finden lassen, tut hier insofern nichts zur Sache, als dass vorliegend zwingend *de lege lata* und nicht *de lege ferenda* zu entscheiden ist. Überdies sind die vom Vertreter dargelegten Wünsche hinsichtlich einer Gesetzesänderung an den Gesetzgeber zu richten und nicht an das Gericht.

b) Weder im basellandschaftlichen Steuer- noch Verfahrensrecht gibt es eine Norm, aus der sich eine Sistierung des vorliegenden Verfahrens zwingend ableiten liesse. Eine Ermessensüber- oder gar -unterschreitung ist bei Verweigerung einer Sistierung, die sich auf sachlich nachvollziehbare Gründe stützt, ausgeschlossen. Selbst wenn es aus Sicht von Verfahrensbeteiligten Gründe für eine Sistierung geben würde, was hier gerade nicht der Fall ist

(vgl. vorstehend Ziff. 3.a), ist die Behörde nicht verpflichtet eine solche vorzunehmen. In Anbetracht der vorliegenden Umstände und des Rechtsverzögerungsverbots sowie der Tatsache, dass eine Sistierung geradezu den Weg in die Verjährung des Falles ebnen und das Verfahren noch weiter in die Länge ziehen würde, drängt sich sogar eine ausserordentlich beförderliche Behandlung des Falls auf, zumal ja auch der Vertreter die bereits lange Verfahrensdauer im Kanton Basel-Landschaft rügt. Das Gesuch um Sistierung des Rekurses ist demnach abzuweisen.

c) Ebenso ist im Übrigen mit dem Antrag des Vertreters vom 20. Februar 2014, die Verhandlung vom 28. Februar 2014 zu unterbrechen, bis ein letztinstanzlich beurteilte rechtskräftiger Entscheid betr. die verfahrensleitende Verfügung vorliegt, zu verfahren. Eine Gutheissung dieses Antrags hätte eine weitere Verzögerung und somit fortschreitende Verjährung zur Folge.

Die Rekurrentin macht geltend, dass sie Anspruch auf eine selbständige Eröffnung eines Zwischenurteils habe, weil ihr ein nicht wieder gutzumachender Nachteil drohe. Sie müsse sich selbst belasten, um Nachteile im vorliegenden Verfahren abzuwenden. In der Lehre wird die Ansicht vertreten, dass ein Zwischenurteil in Ausnahmefällen dann selbstständig ergehen muss, wenn ein nicht wieder gutzumachender Nachteil droht (vgl. Felix Uhlmann/Simone Wölle-Bär, in: Waldmann/Weissenberger (Hrsg.), Praxiskommentar VwVG, Zürich/Basel/Genf 2009, Art. 45 N 11). Dieser nicht wieder gutzumachende Nachteil ist vorliegend nicht gegeben. Die Rekurrentin befürchtet die Verletzung der EMRK-Verfahrensgarantien, insbesondere den *nemo tenetur se ipsum accusare*-Grundsatz, wenn das laufende Verfahren über Nach- und Strafsteuern nicht sistiert werde, bis dass die Strafuntersuchung gegen die Herren H. und A. rechtskräftig beendet sei. Dieser Nachteil droht jedoch gerade nicht, weil sich das vorliegende Verfahren auf Dokumente abstützt, die nicht in Verletzung von Aussageverweigerungsrechten erlangt worden sind (vgl. vorstehend Ziff. 3.a). Eine erzwungene Selbstbelastung, welche zu einem Beweisverwertungsverbot der bis heute vorliegenden Beweismittel führen würde, wird auch von der Rekurrentin nicht behauptet. Vielmehr geht es um das Schweigen betreffend der „beneficial owners“ einer liechtensteinischen Anstalt. Dieses Aussageverweigerungsrecht wird der Rekurrentin ohne weiteres gewährt und es dürfen aus diesem Schweigen, wie bereits dargestellt keine Nachteile abgeleitet werden. Es liegen hinreichend Beweismittel vor, die einen Endentscheid in der Sache ermöglichen. Die Rekurrentin kann im Rahmen einer ordentlichen Beschwerde gegen den Endentscheid auch die verfahrensleitende Verfügung rügen.

d) Somit ist zum Eventualantrag zu schreiten, wonach der Vertreter beantragt, dass das Nach- und Strafsteuerverfahren bis zum Abschluss der Strafuntersuchung zu trennen sei. Die hauptsächliche Begründung für eine Trennung der Verfahren, sieht der Vertreter in der Verletzung von übergeordnetem Recht, nämlich von Art. 6 EMRK und dort insbesondere in der Verletzung des nemo tenetur-Grundsatzes, wonach ein Angeschuldigter nicht gegen seinen Willen zu seiner Überführung beitragen muss. Eine erzwungene Selbstbelastung, die zu einem Beweisverwertungsverbot der bis heute vorliegenden Beweismittel führen würde, wird ebenso wenig behauptet wie sie vorliegt. Soweit es hier ausdrücklich um das Schweigen resp. die Preisgabe der sog. „Beneficial Owners“ hinter der Liechtensteinischen Anstalt J. geht, wurde der Rekurrentin das Aussageverweigerungsrecht ohne weiteres gewährt. Eine Deutung des Verhaltens der Rekurrentin ist weder zulässig noch nötig. Es liegen genügend Beweismittel vor, die ohne Verletzung strafrechtlicher Verfahrensgarantien erlangt worden sind. Die derzeit geltende Gesetzeslage sieht zudem eine Trennung des Nachsteuerverfahrens vom Strafsteuerverfahren nicht vor. Aufgrund der bereits drohenden Verjährung wäre eine Trennung des Verfahrens in ein Nachsteuer und ein Strafsteuerverfahren sachlich verfehlt und liefe dem verfassungsrechtlichen Beschleunigungsgebot zuwider. Zusammenfassend ist demnach festzustellen, dass auch der Eventualantrag abzuweisen ist.

4. Der materiellen Beurteilung unterliegt nun, ob die Steuerverwaltung der F. AG zu Recht Vermittlungsprovisionen in Höhe von Fr. 1'226'084.00 für das Jahr 1999 und Fr. 2'428'742.00 für das Jahr 2000 zum Gewinn aufgerechnet und mit einer Nachsteuer erfasst hat.

a) Festzustellen ist zunächst, dass der im Rekurs unter Ziff. 1 gestellte Antrag auf Aushändigung der exemplarischen Protokollauszüge als erledigt zu betrachten ist. Diese wurden dem Vertreter zugestellt.

b) Einer näheren Betrachtung bedarf zunächst das Geschäftsmodell der F.. Der Vertreter macht geltend, dass die F. aufgrund von Negativschlagzeilen in Schwierigkeiten geraten und somit nicht weiter in der Lage gewesen sei sog. „Agenten“, d.h. Personal, für den Verkauf von Versicherungspolicen von grossen Versicherungsanbietern wie beispielsweise der D., anzustellen. Von der Zusammenarbeit mit der liechtensteinischen J., die sowohl über das nötige Know-how als auch das nötige Beziehungsnetz verfügt habe, habe man sich wieder einen Aufwärtstrend erhofft, der in der Folge dann auch eingetreten sei, weshalb die Zusammenarbeit habe beendet und der so neu akquirierte Versicherungsbestand habe

übertragen werden können. Hinsichtlich Leistung und Gegenleistung ist festzuhalten, dass die Lohnkosten dieser „neuen Agenten“ zu Lasten der F. gingen, sie jedoch auf der anderen Seite keinen Ertrag in Form von Provisionen für die von den Agenten abgeschlossenen Versicherungsverträge verbucht hat. Diese flossen an die J. nach Liechtenstein. Der Vertreter der Pflichtigen beruft sich bei seiner Darstellung nebst anderem hauptsächlich auf ein sog. „gentlemens's agreement“, auf zahlreiche Agenturverträge (Vertrag zw. F. und den einzelnen Versicherungsverkäufern), auf den Vermittler-Vertrag zwischen der J. und der D. sowie auf den Makler-Vertrag zwischen der F. und der D., welche sich alle - ausser dem „gentlemens's agreement“ in den Akten befinden. Im Weiteren befinden sich in den umfangreichen Akten u.a. Protokolle von Zeugeneinvernahmen, ein ausführlicher Revisionsbericht und weitere Unterlagen zur Sache.

Die Tatsache, dass die F. zwar die Lohnkosten der „neuen Agenten“ getragen, jedoch dafür gemäss der Darstellung des Vertreters keinerlei Gegenleistung bekommen habe und bereit gewesen sei, diesen Aufwand unter der Rubrik Vorinvestition in zukünftige Geschäfte zu verbuchen, führt zur Feststellung, dass nach dieser Darstellung ein krasses Ungleichgewicht von Leistung und Gegenleistung besteht, was steuerrechtlich gesehen stets zu einem Ausgleich führt, um wieder zu einem Gleichgewicht von Leistung und Gegenleistung zu gelangen. In der Praxis handelt es sich dabei beispielsweise um Fälle von simulierten Darlehensverträgen, geldwerte Leistungen der Gesellschaft an die Aktionäre, verdeckte Gewinnausschüttungen, gemischte Schenkungen und weitere. Den lediglich exemplarisch genannten und auch allen übrigen Fällen ist gemeinsam, dass der Fiskus aufgrund der sich zunächst präsentierenden Sachlage, würde er denn auch darauf abstellen, lediglich einen Teil der tatsächlichen Wertschöpfung zu erfassen vermag. Ziel ist es aber, eine korrekte, den wirtschaftlichen Gegebenheiten angemessene Besteuerung zu erreichen. Es ist im Folgenden zu prüfen, ob die von der F. gewählte Rechtsgestaltung in der Absicht geschah, die tatsächliche Wertschöpfung der F. aus Gründen der Steuerersparnis zu verschleiern.

c) Das Bundesgericht hat seine umfangreiche Rechtsprechung zur Steuerumgehung im Urteil vom 19. März 2012 zusammengefasst. Es führt in Erwägung 4.1 aus, nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3.) das gewählte Vorgehen

tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde. Entgegen der in der neuen Literatur geäusserten Ansicht ist an diesen Kriterien festzuhalten. Zwar ist mit der neueren Lehre festzustellen, dass Steuerumgehung - im Sinne einer rechtsmissbräuchlichen Anrufung des als massgeblich geltenden Sinnes einer Norm - nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage kommt, d.h. wenn trotz Heranziehung des Normsinnes als Auslegungsschranke eine Besteuerung oder eine Steuerbefreiung nicht möglich ist, das Gesetz also angewendet werden kann, das Ergebnis aber aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts in hohem Masse als stossend erscheint bzw. einer Willkür gleichkäme. Wird das Vorliegen einer Steuerumgehung mit dieser Gewichtung geprüft, so stellen die genannten Kriterien einen tauglichen Prüfraster für die Abgrenzung von der steuerlich zu akzeptierenden Steuervermeidung dar. Was die Beurteilung der gewählten Rechtsgestaltung, das sog. objektive Element, betrifft, ist daher das Gewicht auf die völlige Unangemessenheit zu legen. Das heisst, für die Annahme einer Steuerumgehung muss eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die - wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das sog. subjektive Element spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen. Wird der Anwendung der Steuerumgehung das rechtsmissbräuchliche Anrufen einer Norm zugrunde gelegt, so kann die zweckwidrige, ohne schützenswertes Interesse erfolgende Rechtsausübung nicht unbeachtet bleiben. Was schliesslich das sog. effektive Element anbelangt, ist zu beachten, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich frei ist, wie er seine Rechtsverhältnisse gestalten will, und dass bei rechtsmissbräuchlicher Gestaltung dann eingegriffen werden soll, wenn diese andernfalls tatsächlich Wirkung entfalten würde. Ob die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Entgegen in der Literatur geäusserten Meinungen (vgl. beispielsweise Peter Locher, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, ASA 75 S. 675 f.) erscheint eine solche Sachverhaltsfiktion als unproblematisch, wird doch lediglich die formale privatrechtliche Ausgestaltung des Sachverhalts negiert bzw. fingiert, unverändert bleibt jedoch der Sachverhalt mit Bezug auf seine - für die Beurteilung massgebenden - wirtschaftlichen Auswirkungen (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 138 II 239, E. 4.1 mit vielen weiteren Hinweisen).

d) Dass die F. auf der einen Seite die Lohnkosten für „fremde“ Versicherungsagenten getragen, sie aber auf der anderen Seite auf ihr als Gegenleistung zustehende Provisionen verzichtet haben soll, ist wirtschaftlich gesehen völlig unsinnig. Wohl kann angenommen werden, dass die Erträge aufgrund des Vermittler-Vertrages zwischen der D. und der J. Letzterer zugestanden haben. Hingegen wird unter Beachtung aller Umstände klar, dass die rechtliche Gestaltung sicher nicht zufällig so gewählt wurde. So hat N., ein damaliges Direktionsmitglied der J. in der Einvernahme durch das BUR vom 10. Mai 2010 zu Protokoll gegeben, dass die J. kein Personal beschäftigt, gegenüber Dritten keine Dienstleistungen erbracht, keine eigenen Mitarbeiter oder Vermittler gehabt und auch keine D.-Verträge vermittelt habe. Diese Aussage stimmt mit denjenigen Aussagen von weiteren durch das BUR als Zeugen befragten Personen überein, die bestätigt haben, dass sie nie mit der J. zu tun gehabt hätten und ihnen diese auch gar nicht bekannt gewesen sei. Vertragspartner sei einzig die F. gewesen.

Im Weiteren ist der Protokollaussage von N. zu entnehmen, dass eine Anstalt wie u.a. die J. in Liechtenstein selbst nicht tätig werden durfte, wollte sie ihre steuerliche Privilegierung behalten. Auch ist die Rede von einem sog. „gentlemen's agreement“, also einer rechtlich unverbindlichen, aber moralischen Abrede (vgl. Meyer/Moosmann [Hrsg.] Kleiner Merkur, 1. Band Recht, 8. Auflage, S. 285), wonach die F. als Gegenleistung für die von der J. vermittelten Agenten auf Vermittlungsprovisionen verzichtet haben soll, wobei diese dann wiederum nach Ablauf einer gewissen Zeit, nämlich Ende 1999 ohne Zusatzentschädigung bereit gewesen sein soll, die Zusammenarbeit mit der F. zwecks Übertragung des Versicherungsbestandes zu kündigen. Es ist immerhin fraglich, wie die J. ohne jegliches Personal in der Lage gewesen sein soll, Agenten zu vermitteln. Die Parteien waren frei eine derartige Abrede zu treffen. Doch entspricht eine solche Vereinbarung nicht der allgemeinen Rechtsauffassung, wonach eine Leistung mit einer entsprechenden Gegenleistung abzugelten ist. Vielmehr ist anzunehmen, dass sowohl das Personal als auch das Management vollumfänglich bei der F. war und das Konstrukt über die J. lediglich dazu gedient hat, einen Teil der Provisionszahlungen der D. am Fiskus vorbeizuschleusen. Insofern ist auch die getrennte nummerische Erfassung der vermeintlichen J.Agenten und der F.-Agenten lediglich ein weiterer Versuch Glauben zu machen, dass es die J.-Agenten tatsächlich gegeben haben soll. Fragen wirft im Weiteren auch die per Kontoauszug der UBS aus dem Jahre 2003 dokumentierte Zahlung der O. an Frau A., Ehefrau von A., auf. Aus den Akten geht hervor, dass die O., ebenfalls eine liechtensteinische Anstalt, mit ähnlichen Funktionen ausgestattet gewesen sein muss wie die J.. N. hatte dort die Funktion eines Verwaltungsrats inne.

Schliesslich ist auch auf die Ausführungen im Beschluss des Verfahrensgerichts in Strafsachen vom 10. Dezember 2010 zu verweisen, worin ausgeführt wird, dass eine Mitarbeiterin der F. (P.) in ihrer Einvernahme vom 24. Februar 2009 zu Protokoll gegeben habe, dass sie einmal habe Abrechnungen verschwinden lassen müssen, dass der Name „J.“ möglicherweise auf diesen Abrechnungen gestanden habe, dass die betreffenden Abrechnungen nicht verbucht worden seien und dass sie auf Fragen nach dem besagten Konto keine Antwort erhalten habe. Im Weiteren wird ausgeführt, dass Q., damaliger Leiter Abteilung Maklergeschäfte der D., in der Einvernahme geäussert habe, dass die J. mit der F. eng verbunden, evtl. eine Tochtergesellschaft gewesen sei. Ähnlich hätten sich der bei der D. verantwortliche Personalchef R. und der für die Provisionsabrechnungen zuständige S. geäussert. Zusammenfassend wird im Beschluss des Verfahrensgerichts aber auch festgehalten, dass diese Umstände ernsthafte Indizien dafür bilden, dass der Beschwerdeführer zusammen mit H. an der Verschiebung von Einkünften, die der F. zustanden, auf von den beiden beherrschte Drittkonten beteiligt war. Die Aussagen von R. und S. legen die Annahme nahe, dass die J. von H. und dem Beschwerdeführer beherrscht wurde. Die beiden sprachen von einer engen Verbindung zwischen der F. und der J., wobei R. ausdrücklich ausführte, er glaube, dass die gleichen Gesellschafter an der F. und an der J. beteiligt gewesen seien und besonders H. zu dieser gehört habe. Es gibt auch kaum überzeugende Gründe dafür, dass die Adressbeschaffung potentieller Kunden von einer anderen unabhängigen Firma besorgt worden sein soll als die eigentliche Vermittlung der Kunden an die D.. Belastend wirkt aber vor allem die Aussage von P.. Ein ähnliches Verhalten wird den Verantwortlichen der F. in Zusammenhang mit Provisionszahlungen der T. zur Last gelegt. Vorgeworfen wird ihnen, dass ein Teil dieser Provisionszahlungen an die O. überwiesen worden seien (vgl. Beschluss des Verfahrensgerichts in Strafsachen vom 10. Dezember 2010, Dossier 410 09 71 / Verfahren 010 05 17).

e) Es ist daher festzustellen, dass die Rechtsgestaltung ungewöhnlich, sachwidrig und absonderlich, vor allem aber den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen ist. Offen bleiben kann in vorliegendem Verfahren, ob die D. dazu gehalten gewesen wäre, den Vermittler-Vertrag genauer zu hinterfragen und ob bereits zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses im Jahre 1995 klar war, dass die J. lediglich als „Mittel zum Zweck“, Steuern zu sparen, missbraucht werden würde. Dass in der damaligen Zeit das Geschäftsmodell der F. unter medialem Beschuss stand, konnte dieser nur gelegen sein, konnte sie davon ausgehen, dass eine allfällige Umsatzeinbusse von den Steuerbehörden aller Wahrscheinlichkeit nach weniger hinterfragt worden wäre. Publik wurde diese Vorgehensweise letztlich nicht durch die

Feststellung von sinkenden Umsätzen und somit wachsendem Misstrauen der Behörde, sondern durch eine private Anzeige. Wirtschaftlich gesehen standen die Provisionszahlungen nicht der J. sondern der F. zu. Somit ist auch klar, dass das Vorbeischleusen der Provisionszahlungen am Schweizerischen Fiskus zu einer grossen Steuerersparnis führen würde.

Als Zwischenergebnis ist damit festzuhalten, dass diese Art Steuerplanung weit über die Grenzen des Erlaubten geht und daher in der Konsequenz auf Stufe der F.-Gesellschaft wegen Steuerumgehung erhebliche Nachsteuerforderungen (aufgrund bereits rechtskräftiger ordentlicher Veranlagungen) drohen. Somit stellt sich denn auch unvermeidlich die Frage ob der F. eine Steuerhinterziehung vorzuwerfen ist.

5. a) Ergibt sich, gemäss § 146 Abs. 1 StG in der für den vorliegenden Fall massgeblichen Fassung des Basellandschaftlichen Steuergesetzes vom 1. Januar 1999 (nachfolgend: aStG), innert 5 Jahren nach der rechtskräftigen Festsetzung der Steuer, dass diese zu niedrig veranlagt worden ist, so ist der zu wenig berechnete Betrag samt Zins als Nachsteuer zu entrichten. Unter Vorbehalt von § 147 Abs. 2 ist die Nachsteuer auch zu entrichten, wenn zu Unrecht gar keine Steuer erhoben worden ist. Liegt ein Verschulden des Steuerpflichtigen im Sinne des § 151 vor, so wird die Nachsteuer auf 10 Jahre zurück erhoben (Abs. 2). Die blosse Ansichtsänderung der Steuerbehörde oder die unrichtige Beurteilung einer ihr bekannten Tatsache begründet keine Nachsteuerpflicht. Eine Nachbesteuerung ist namentlich ausgeschlossen, wenn sich nachträglich der rechtskräftig geschätzte Wert eines Vermögensstückes als zu niedrig erweist (Abs. 3).

Wer nach § 151 Abs. 1 aStG in seiner Steuererklärung oder im übrigen Verfahren zur Ermittlung der Steuer vorsätzlich oder grobfahrlässig unrichtige oder mangelhafte Angaben macht oder die Steuererklärung innerhalb der festgesetzten Frist nicht einreicht und infolgedessen gar nicht oder zu niedrig eingeschätzt wird, hat neben der Nachsteuer eine Busse (Strafsteuer) zu bezahlen.

Nach § 166 aStG erlischt das Recht, ein Nach- und Strafsteuerverfahren einzuleiten, 10 Jahre nach Ablauf des Steuerjahres, für das der Steuerpflichtige nicht oder nicht vollständig veranlagt worden ist, für die nicht periodischen Steuern 10 Jahre nach Ablauf des Zeitpunktes, in dem die Steuerpflicht entstanden ist.

b) Der Tatbestand der Steuerverkürzung erfordert in objektiver Hinsicht, dass der Steuerpflichtige einen ungerechtfertigten Steuervorteil erlangt hat, weil die Veranlagungsbehörde für Bestand und Umfang der Steuerpflicht wesentliche Tatsachen nicht gekannt hat und die Veranlagung aus diesem Grund zu Unrecht unterblieben oder rechtskräftig ungenügend ausgefallen ist.

Vorausgesetzt wird zunächst, dass dem Gemeinwesen gegenüber dem hinterziehenden, unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Täter eine Steuerforderung zu steht. Auf Grund der Tatsache, dass die Veranlagung des betreffenden Steuerpflichtigen unvollständig ausgefallen ist oder zu Unrecht unterblieben ist, hat das Gemeinwesen jedoch einen Steuerausfall erlitten. Dieser Verlust (bzw. die ihm zugrunde liegende unvollständige/unterbliebene Veranlagung) ist die Folge einer unzutreffenden Sachverhaltsfeststellung. Eine unvollständige Veranlagung ist möglich, weil der Veranlagungsbehörde falsche oder unvollständige Angaben (z.B. hinsichtlich Einkünfte oder Vermögenswerte des Steuerpflichtigen) vorliegen, auf welche sie sich bei der Veranlagung abstützt (vgl. Filli/Pfenninger-Hirschi in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 151 N 6f.).

Die Steuerverkürzung wird häufig mit der Steuerhinterziehung gleichgesetzt. Sie ist von Harmonisierungsrechts wegen als echtes Sonderdelikt ausgestattet. Somit kann nur die steuerpflichtige Person Täterin sein. Die Steuerverkürzung erfolgt, weil die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflicht nicht gehörig erfüllt hat. Es muss zu einem Steuerausfall kommen. Eine richtige Einschätzung ist im ordentlichen („offenen“ Einschätzungs- bzw. im Steuerjustiz-) Verfahren nicht mehr möglich, weil die entsprechenden Steuerperioden bereits rechtskräftig eingeschätzt sind. Mit der Voraussetzung, dass die zu tiefe Einschätzung bereits rechtskräftig geworden ist, unterscheidet sich auch die vollendete von der versuchten Steuerhinterziehung (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 235 N 26f.).

c) Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gebietet ihm alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Im Interesse der Praktikabilität und Rechtssicherheit wird diese Pflicht in verschiedenen gesetzlichen Verfahrenspflichten konkretisiert. Diese halten den Steuerpflichtigen an, seine tatsächlichen Verhältnisse darzustellen, Beweismittel für die Richtigkeit seiner Darstellung zu beschaffen oder Beweiserhebungen zu dulden (Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 42 StHG N 3).

d) Auf der Stufe der Gesellschaft wird das Handeln des Organs nach Art. 55 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) direkt der juristischen Person zugerechnet.

Seit der Einführung der Unternehmensstrafbarkeit (Art. 102 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB)) muss die Unternehmung eine Kriminalisierung gewärtigen, unabhängig davon, ob die Anlasstat durch ein Organ oder eine reine Hilfsperson begangen worden ist. Weiter ist die juristische Person u.U. für das entsprechende Handeln ihrer Organe zivilrechtlich verantwortlich, bzw. haftet neben diesen solidarisch. Da zwischen der juristischen Person und dem Organ eine Einheit besteht, entstehen (durch Organhandeln begründete) rechtliche Beziehungen direkt zwischen der juristischen Person und dem Dritten. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Organe dadurch der Verantwortlichkeit für ihr Tun enthoben werden. Vielmehr müssen diese „für ihr Verschulden“ auch persönlich einstehen (vgl. BSK ZGB I- Huguenin, Art. 55 N 8 ff.).

e) Hinsichtlich des Mechanismus der durch die F. initiierten Verschiebung der Provisionszahlungen von der D. an die Liechtensteinische J., zwecks Umgehung der Schweizerischen Gewinnsteuer ist auf die unter Ziff. 5 ausgeführten Erwägungen zu verweisen. Die Umleitung der Provisionszahlungen von der D. an die J. ins Liechtensteinische Ausland hatte also einzig den Zweck dem Schweizerischen Fiskus den Zugriff auf das Steuersubstrat zu verwehren. Was die Erfüllung des objektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung angeht, ist somit noch festzuhalten, dass hätte die F. die ihr zustehenden Provisionszahlungen der D. korrekt eingenommen und nicht an die J. umgeleitet, die Steuerforderung des Gemeinwesens weitaus höher ausgefallen wäre. Das Gemeinwesen erlitt somit einen Steuerausfall. Die ordentlichen Veranlagungen der Jahre 1999/2000 sind zudem rechtskräftig. Die Nachforderung der noch ausstehenden Steuern ist somit einzig in einem Nachsteuerverfahren möglich. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist demzufolge erfüllt (vgl. auch BGE Nr. 2C.26/2007 vom 10. Oktober 2007, E. 5.1 mit weiteren Hinweisen; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 25. Februar 2011, 510 10 47, E 5d, StGE vom 28. Mai 2010, 510 10 14, E 4d, StGE vom 01. März 2013, 510 12 65, E. 2, www.bl.ch/steuergericht).

f) Es bleibt noch die Überprüfung des Eventualantrags auf Aufrechnung von Fr. 238'239.--. Der Vertreter führt aus, die Relation zwischen dem an den jeweiligen „J.-Agenten“ ausbezahlten Lohn und der von der D. an die J. ausbezahlten Abschlussprovisionen könne in den Unterlagen des BUR für jeden einzelnen Fall nachvollzogen werden. Die Rekurrentin verfüge über keine Unterlagen, aus welchen sich für die fragliche Periode ein Durchschnitt

errechnen liesse bezüglich des Anteils des an die J.-Agenten ausbezahlten Provisionen im Verhältnis zu den von der D. für diese Geschäfte an die J. bezahlten Provisionen.

Hierzu ist lediglich zu vermerken, dass gemäss Darstellung des Vertreters die Rekurrentin angeblich aufgrund des Ablaufs der zehnjährigen Aufbewahrungspflicht viele Unterlagen bereits vernichtet haben soll. Insofern ist es gar nicht möglich die Provisionszahlungen für jeden einzelnen Fall zu überprüfen. Im Weiteren konnte das Gericht nicht davon überzeugt werden, dass es die J.-Agenten in Tat und Wahrheit gegeben hat. Der Eventualantrag erweist sich daher als unbegründet und ist abzuweisen.

6. a) Fraglich ist in subjektiver Hinsicht, ob der F. Vorsatz oder Fahrlässigkeit anzulasten ist.

Vorsätzlich begeht eine Steuerhinterziehung, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt (Art. 18 Abs. 2 aStGB / Art. 12 Abs. 2 StGB). Der Vorsatz muss sich dabei auf alle objektiven Tatbestandsmerkmale beziehen. Der Steuerpflichtige oder zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtete muss demnach zum einen wissen, dass er steuer- bzw. abzugspflichtig ist und er durch sein Verhalten einen ungerechtfertigten Steuervorteil erwirkt oder einen Quellensteuerabzug nicht bzw. nicht vollständig vornimmt, und zum anderen in Kenntnis dessen genau dies verwirklichen wollen. Dem Vorsatz gleichgestellt wird der Eventualvorsatz. Dieser liegt vor, wenn der Täter die Verwirklichung eines Tatbestandes zwar nicht mit Sicherheit voraussieht, aber für möglich hält und ihn für den Fall seines Eintritts billigt oder ihn in Kauf nimmt. Der Vorsatz ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt der Nachweis des Vorsatzes bei der Steuerverkürzung als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Täter sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so wird angenommen, dass der Täter auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen hat (vgl. Filli/Pfenninger-Hirschi, a.a.O. 151 N 18f).

b) Fahrlässig (Art. 18 Abs. 3 aStGB / Art. 12 Abs. 3 StGB) handelt, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beobachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist. Der gegenüber dem Täter erhobene Vorwurf bezieht sich somit auf fehlende oder ungenügende Sorgfalt. Dem Beschuldigten sind die Umstände vorzuhalten, aus denen sich die

Pflichtwidrigkeit seines Verhaltens sowie Vorhersehbarkeit und Vermeidbarkeit des Erfolgs ergeben (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 235 N 53). Je nachdem, ob der Täter die mögliche Bedeutung seines Verhaltens bedacht hat, liegt bewusste oder unbewusste Fahrlässigkeit vor. An das Mass der im Steuerrecht geforderten Sorgfalt werden generell hohe Anforderungen gestellt. Im Einzelfall bestimmt sich die gebotene Sorgfalt danach, wie komplex der zu beurteilende steuerrechtliche Sachverhalt ist und wie "detailliert und klar die Steuerbehörde die Mitwirkung der dazu verpflichteten Person verlangt". Neben diesen Umständen (objektive Sorgfaltspflicht) sind jedoch auch die persönlichen Verhältnisse des Täters (subjektive Sorgfaltspflicht) zu beachten. Zu beurteilen ist, was ein gewissenhafter und besonnener Mensch mit den gleichen Kenntnissen und Fähigkeiten des Täters (z.B. hinsichtlich Bildung, geistige Fähigkeiten und berufliche Erfahrung) in der fraglichen Situation getan oder unterlassen hätte (vgl. Filli/Pfenninger-Hirschi, a.a.O. 151 N 20f.).

c) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschuldigte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist. Fahrlässig handelt der Steuerpflichtige demgegenüber, wenn er die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Steuerpflichtige die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (vgl. Art. 12 Abs. 3 StGB; BGE 2A.182/2002 vom 25. April 2003, E.4.3).

d) Vorliegend hat die F. in den hier zur Diskussion stehenden Jahren Erträge willentlich und wissentlich nicht deklariert. Die entsprechenden Vorbereitungshandlungen dafür, dass diese Erträge eben nicht deklariert werden mussten, also die Gründung der Liechtensteinischen J., der Abschluss des Vermittler-Vertrags zwischen der D. und der J., um die Erträge vertragsrechtlich der J. zufließen zu lassen, bedurften doch eines erheblichen Zeitaufwandes, und der vorausgehenden Planung. Die F. hat demzufolge die Steuerverkürzung nicht nur lediglich in Kauf genommen, sondern ihr Ziel absichtlich über mehrere Jahre

konsequent verfolgt, um einer korrekten Besteuerung zu entgehen. Der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist somit ebenfalls erfüllt.

7. a) In seinem Rekurs machte der Vertreter geltend, die Erhebung einer Strafsteuer sei verjährt. Die Anwendung der verlängerten Frist für die Verfolgungsverjährung von 15 Jahren bei der Strafsteuer stelle eine echte Rückwirkung dar und sei unzulässig.

b) Hinsichtlich der Verjährung ist zunächst zwischen Nachsteuerverfahren und Strafsteuerverfahren zu unterscheiden.

Richtig ist die Feststellung des Vertreters, wonach altrechtlich das Recht, ein Nach- und Strafsteuerverfahren (das alte Recht nahm hier keine Differenzierung vor) einzuleiten, 10 Jahre nach Ablauf des Steuerjahres, für das der Steuerpflichtige nicht oder nicht vollständig veranlagt worden ist, erlosch (§ 166 aStG). Vorliegend leitete die Steuerverwaltung für die hier in Frage stehenden Steuerjahre 1999 und 2000 das Nach- und Strafsteuerverfahren mit Verfügung vom 9. November 2009 ein. Die Einleitung des Nachsteuerverfahrens ist somit nach altem (als auch im Übrigen nach neuem Recht, vgl. § 146 Abs. 2 StG, da sich diese Bestimmung in praktisch gleichem Wortlaut präsentiert) Recht für beide Steuerjahre rechtzeitig.

Die Verjährung der Strafverfolgung ist im derzeit geltenden Recht in § 166 StG geregelt. Die Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung verjährt danach 10 Jahre nach dem Ablauf der Steuerperiode, für die der Steuerpflichtige nicht oder unvollständig veranlagt wurde (Abs. 1). Die Verjährung wird durch jede Strafverfolgungshandlung gegenüber dem Steuerpflichtigen oder gegenüber den in § 153 genannten Personen unterbrochen. Die Unterbrechung wirkt sowohl gegenüber dem Steuerpflichtigen wie auch gegenüber diesen anderen Personen. Mit jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist von neuem zu laufen; sie kann aber insgesamt nicht um mehr als die Hälfte ihrer ursprünglichen Dauer verlängert werden (Abs. 3).

c) Bei den Verjährungsbestimmungen zur Strafverfolgung zeichnen sich mit den Anpassungsbestrebungen des Bundes einige Änderungen ab. Dabei sollen die Verjährungsfristen für die Strafverfolgung und die Sanktionen für Vergehen im Sinne des Allgemeinen Teils des Strafgesetzbuchs (AT StGB) nachgeführt werden. Im Weiteren sollen kleinere Anpassungen, die aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts notwendig geworden sind, vorgenommen werden (vgl. Botschaft zum Bundesgesetz über eine Anpassung

des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB vom 2. März 2012, BBl 2012, S. 2869ff.).

Was die heutige Gesetzeslage angeht, verhält es sich in Bezug auf die Strafverfolgung und damit hinsichtlich der Strafsteuern so, dass in § 166 Abs. 3 StG die absolute Verjährungsfrist auf 15 Jahre festgelegt wurde. Nach dem revidierten Art. 333 StGB, welcher am 1. Januar 2007 in Kraft getreten ist, kommen die kantonalen Verjährungsbestimmungen jedoch nur noch eingeschränkt zur Anwendung. Die gesetzliche Formulierung wurde durch Art. 333 Abs. 6 StGB überholt. Art. 333 Abs. 6 StGB hat nämlich zur Folge, dass das bisherige System, mit relativen und absoluten Verjährungsfristen sowie der Möglichkeit, die Verjährung zu unterbrechen und ruhen zu lassen, durch eine von der jeweiligen Deliktskategorie abhängige einheitliche Verjährungsfrist abgelöst worden ist. Art. 333 Abs. 6 StGB hat einen Umwandlungsschlüssel zum Inhalt, wonach u.a. die in anderen Bundesgesetzen - so z.B. im StHG - enthaltenen Verfolgungsverjährungsfristen für Übertretungen „um das Doppelte der ordentlichen Dauer erhöht“ werden. Dieser Umwandlungsschlüssel gilt seit dem 1. Oktober 2002 bis zur Anpassung in anderen Bundesgesetzen, d.h. sofort unmittelbar für das StHG (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 242 N 2ff.). Die Verjährungsfrist konnte demnach für eine vollendete Steuerhinterziehung von 10 auf 20 Jahre verlängert werden. Das Bundesgericht erkannte hierin eine Ungereimtheit und korrigierte dies im Gebiet des Zoll- und Mehrwertsteuerrechts. Führt die Regelung von Art. 333 Abs. 6 StGB im Nebenstrafrecht dazu, dass für Übertretungen eine längere Verjährungsfrist als für Vergehen desselben Gesetzes gelten würde, reduziert sich die für die Übertretungen geltende Verjährungsfrist entsprechend (BGE 134 IV 328, E.2.1) Diese Rechtsprechung muss auch für die direkten Steuern Gültigkeit haben (vgl. BBl 2012, S. 2874).

Soweit die Straftat ab dem 1.10.2002 (dem Inkrafttreten des Umwandlungsschlüssels) begangen wurde, kommen die Verjährungsfristen aufgrund des Umwandlungsschlüssels zur Anwendung. Für Straftaten, die vor dem 1. Oktober 2002 begangen wurden, kommt übergangsrechtlich der Grundsatz der lex mitior zur Anwendung. Dies sind regelmässig die altrechtlichen Fristen. (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 242 N 2ff., insb. N 9).

d) Nun besteht im Kanton Basel-Landschaft die Problematik, dass die Tat im Jahre 1999 und 2000 begangen worden ist, das Recht ab dem 1. Januar 2001 geändert hat und dass letzteres jedoch mit Einführung des Art. 333 StGB nur noch eingeschränkt zur Anwendung gelangt. Nach altem Recht (Geltung bis 31.12.2000) war die Verjährungsfrist nicht geregelt.

Nach neuem Recht (Geltung ab 01.01.2001) wurde die Verjährungsfrist auf 15 Jahre absolut beschränkt. Geht man nun von den Grundsätzen der Anwendbarkeit des Umwandlungsschlüssels aus, ist festzustellen, dass die hier vorgeworfene Straftat vor dem 1. Oktober 2002 begangen wurde und es somit bei der Anwendung des alten Rechts bleibt. Das alte Recht liess die Verfolgungsverjährung aber offen. Daher ist nach dem Grundsatz des *lex mitior* das neue Recht anwendbar, welches die absolute Verjährungsfrist unter Beachtung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung immerhin auf 15 Jahre beschränkt. Insofern ist vorliegend von der Anwendung des neuen Rechts auszugehen, welches sich für die Pflichtige als das mildere erweist.

Eine weitere Neuerung brachte die Revision des AT StGB wonach die Verfolgungsverjährung nicht eintritt, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist (vgl. Art. 333 Abs. 6 lit. d). Diese Regelung soll verhindern, dass eine Person, die in einem Strafverfahren ein Rechtsmittel einlegt, vor rechtskräftiger Beendigung des Verfahrens von einer (absoluten) Verjährung profitieren kann. Die Neuerung erhielt durch Art. 333 Abs. 1 StGB auch für das Nebenstrafrecht im DBG und im StHG Geltung (vgl. BBI 2012, S. 2874f.).

8. Schliesslich ist der Grad des Verschuldens der F. festzusetzen.

a) Gemäss der damaligen kantonalen Regelung in § 151 Abs. 2 aStG beträgt die Busse in der Regel das Doppelte der Nachsteuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden.

Die Strafzumessung gemäss § 155 aStG richtet sich nach der Schwere des Verschuldens, nach dem eingetretenen oder beabsichtigten Erfolg und nach den persönlichen Verhältnissen des Angeschuldigten.

Sind die Widerhandlungen gemäss der damaligen Gesetzeslage im Sinne der §§ 151-154 StG im Betrieb, bei der Vermögensverwaltung oder bei der Liquidation einer juristischen Person oder einer Personengesellschaft oder Vermögensmasse ohne juristische Persönlichkeit begangen worden, so sind die Geldbussen gegenüber der juristischen Person, Personengemeinschaft oder Vermögensmasse auszusprechen. Ihnen ist ein Verschulden der Direktoren, Geschäftsführer, Mitglieder der Verwaltungs- und Kontrollorgane, Vermögensverwalter und Liquidatoren anzurechnen, die für sie gehandelt haben oder nach den

gesetzlichen oder statutarischen Vorschriften oder den tatsächlichen Verhältnissen für die Erfüllung steuerlicher Verpflichtungen hätten sorgen müssen (§ 157 Abs. 1 aStG).

b) Die strafrechtliche Verantwortlichkeit der juristischen Person ist im Steuerrecht bereits seit langem anerkannt. Werden mit Wirkung für eine juristische Person Steuern hinterzogen oder werden solche zu hinterziehen versucht, wird die juristische Person gebüsst (vgl. Thomas Hofer, Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, Zürich/St.Gallen 2007, S. 140; vgl. hierzu auch Botschaft über die Steuerharmonisierung vom 25. Mai 1983, BBl 1983, S. 70).

Bei juristischen Personen ist nach geltendem Recht bezüglich des Verschuldens auf das Verhalten der Organe abzustellen. Die der juristischen Person wegen Steuerhinterziehung aufzuerlegende Busse ist grundsätzlich nach den Kriterien zu bemessen, die für die natürlichen Personen entsprechend ihrem Verschulden massgebend wären, wobei auf die persönlichen, insbesondere wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft und nicht der handelnden natürlichen Personen abzustellen ist. Für die Strafzumessung ist unumgänglich, dass in objektiver und subjektiver Hinsicht das tatbestandsmässige Vorgehen bestimmter Organe sowie deren individuelles Verschulden im Einzelnen ermittelt und gesondert beurteilt wird. Dabei ist ihr Verhalten nach Massgabe ihrer jeweiligen Stellung und Einflüsse auf das steuerlich relevante Gebaren innerhalb der Unternehmung zu berücksichtigen. Bei der Strafzumessung sind nebst den persönlichen v.a. die wirtschaftlichen Verhältnisse der juristischen Person zum Zeitpunkt des Entscheids massgebend. Die Höhe der Unternehmensbusse wird mithin massgebend durch die Vermögenslage, den Umsatz und den Gewinn des Unternehmens beeinflusst. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit richtet sich nach Massgabe der Steuerbilanz. Im Weiteren sollten bei der Bussenbemessung nicht zwingend betriebsnotwendige Aufwendungen, wie übermässige Abschreibungen, geldwerte Leistungen, übersetzte Saläre an die verantwortlichen Organe, gemeinnützige Zuwendungen oder geschäftsmässig nicht begründete Forderungsverzichte gewinnerhöhend angerechnet werden, selbst wenn diese steuerrechtlich anerkannt sind. Die juristische Person soll die Wirkung der Strafe in wirtschaftlicher und persönlicher Hinsicht spüren müssen. Das betrifft v.a. die verantwortlichen Organe und weniger die Belegschaft.

Bei schwerem Verschulden kann die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gerade bei juristischen Personen schwer ins Gewicht fallen. Der Tragbarkeit der finanziellen Forderungen mit Nachsteuern und Bussen ist grosse Aufmerksamkeit zu schenken (vgl. Thomas Hofer, a.a.O., S. 145ff.).

c) Ausgangspunkt für die Beurteilung der Strafzumessung ist die von der Steuerverwaltung verfügte Busse in Höhe von 150 % der Nachsteuer. Angesichts der Tatsache, dass es sich vorliegend nicht lediglich um eine Steuerhinterziehung „en passant“ handelt und es wie bereits dargestellt, einiger Rechtshandlungen und Überlegungen bedurfte, das Steuersubstrat ausser Landes zu schaffen, ist die von der Steuerverwaltung festgesetzte Bussenhöhe nicht weiter zu beanstanden. Die Höhe des hinterzogenen Betrages und der absichtliche Einsatz eines Konstrukts mit einer liechtensteinischen Anstalt, was als schweres Verschulden zu qualifizieren ist, rechtfertigt die verfügte Strafsteuer. Selbst die Auferlegung einer höheren Busse wäre angesichts der guten finanziellen Lage der Gesellschaft sowie der überaus hohen Summe der hinterzogenen Steuer durchaus vertretbar gewesen. Insofern erübrigt sich eine Auseinandersetzung darüber, ob die Busse reduziert werden muss oder nicht, da sich dafür keine sachlich gerechtfertigten Reduktionsgründe finden lassen. Bei einem maximalen Strafraum von 300 % der Nachsteuer ist davon auszugehen, dass die lange Verfahrensdauer bei der verfügten Strafsteuer von 150 % der Nachsteuer hinreichend berücksichtigt worden ist.

Der Rekurs erweist sich demnach als unbegründet und ist vollumfänglich abzuweisen.

9. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind der Rekurrentin Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]) und es ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Die Einsprache gegen die Verfügung des Präsidenten des Steuergerichts vom 3. Januar 2014 wird abgewiesen.
2. Die weiteren Verfahrensanträge vom 20. Februar 2014 werden i. S. der Erwägungen abgewiesen.
3. Der Rekurs wird vollumfänglich abgewiesen.
4. Der Rekurrentin werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
5. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrentin (2), die Gemeinde E. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Vorsitzender:

Gerichtsschreiberin:

Dr. P. Leumann

I. Wissler