

BL_GERICHTE 510 13 79 vom 28. Februar 2014

BL Gerichte, 2014-02-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_13_79

FR: BL_GERICHTE 510 13 79 du 28 février 2014

IT: BL_GERICHTE 510 13 79 del 28 febbraio 2014

Regeste

Nach- und Strafsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer

Erwägungen

E. 1

Mit Schreiben vom 16. Dezember 2009 teilte die Steuerverwaltung dem Vertreter des Pflichtigen mit, dass in den Jahren 1999 und 2000 nicht alle Einkünfte im Zusammenhang mit Vermittlungsprovisionen der D. Versicherungsgesellschaft deklariert worden seien und daher 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.

E. 2

Mit Verfügung Nachsteuern und Bussen zur Staats- Gemeinde- und Fürsorgesteuer 1999/2000 vom 28. März 2013 wurden dem Pflichtigen sodann Nachsteuern in Höhe von Fr. 375'543.60, eine Steuerbusse von 150 % der Nachsteuer in Höhe von Fr. 563'315.00 sowie Verzugszinsen von insgesamt Fr. 234'298.10 auferlegt. Die Nachsteuerforderung inkl. Busse und Verzugszinsen der Gemeinde E. wurde auf Fr. 638'703.80 festgelegt. Die Steuerverwaltung führte aus, sie habe im Nach- und Strafsteuerverfahren gegen die F. AG, G. (nachfolgend „F.“), festgestellt, dass in den Jahren 1997 und 1998 der F. zustehende Vermittlungs-Provisionen nicht an diese sondern an eine liechtensteinische Anstalt geflossen seien. Diese Provisionen seien bei der F., an welcher der Steuerpflichtige zu 56% als Aktionär beteiligt sei, weder verbucht noch in den Steuererklärungen der Jahre 1999/2000 deklariert worden. Da der Pflichtige zu 56% an der F. beteiligt gewesen sei, würden ihm 56% der nicht verbuchten Vermittlungs-Provisionen als geldwerte Leistungen zugerechnet. Hinsichtlich des Lebensmittelpunktes führte die Steuerverwaltung aus, sei dieser unstreitig im Kanton Basel-Landschaft, da die Steuererklärung eingereicht und die ordentlichen Steuern bezahlt worden seien. Vorliegend betroffen seien lediglich die Steuerfaktoren des Pflichtigen, weshalb nur ihm eine Busse auferlegt werden könne. Indem der Steuerpflichtige in den Jahren 1999/2000 nicht seine gesamten Einkünfte deklariert habe, habe er in Kauf genommen, zu wenig Steuern bezahlen zu müssen, weshalb der Tatbestand des § 151 StG zumindest eventualvorsätzlich erfüllt sei. Bei einer vollendeten Steuerhinterziehung betrage die Busse in der Regel das Einfache der Nachsteuer und könne bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache der Nachsteuer erhöht werden. Vorliegend wiege das Verschulden schwer. Strafmilderungsgründe lägen keine vor. Unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse werde die Busse auf 150% der Nachsteuer festgelegt.

E. 3

Mit Schreiben vom 25. April 2013 erhob der Vertreter des Pflichtigen Einsprache mit den Begehren, 1. Das Verfahren sei bis zum Abschluss der Strafuntersuchung gegen den Pflichtigen und bis zum Abschluss des Nach- und Strafsteuerverfahrens gegen die F. zu sistieren. 2. Dem Einsprecher 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. März 2013 sei aufzuheben. Zur Begründung des Sistierungsantrags führte er u.a. aus, das Besondere Untersuchungsrichteramt des Kantons Basel-Landschaft (nachstehend „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. Zudem habe sich der Lebensmittelpunkt des Pflichtigen zur damaligen Zeit in I. (Frankreich) befunden. Die als „Wohnsitz E.“ gemeldete Adresse sei die Firmenadresse der F. gewesen. 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 K., 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 1999 ein

Gewinn von Fr. 224'100.-- und für das Jahr 1998 einer von Fr. -61'929.-- 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 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 F. 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 des Steuerpflichtigen massgebend. Ein Verschulden liege aber nicht vor. Im Übrigen gelte auch die lange Verfahrensdauer als Reduktionsgrund bei der Bemessung der Strafsteuer, weshalb eine Reduktion zwingend sei.

E. 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. Betreffend die Wohnsitzfrage führte die Steuerverwaltung aus, die Ehegatten A. seien in der Gemeinde E. als wohnhaft gemeldet gewesen. Dabei sei die Steuerpflicht für die fraglichen Steuerjahre nie angezweifelt, die Steuererklärung für die Steuerperiode 1999/2000 ausgefüllt und die definitive Veranlagung unbeanstandet in Rechtskraft erwachsen. Zudem seien die Steuerrechnungen bezahlt worden. Wäre eine Steuerpflicht und mithin auch der Wohnsitz in Frage gestanden, hätten die Steuerpflichtigen weder im Veranlagungsverfahren mitgewirkt, noch die Veranlagungsverfügung rechtskräftig werden lassen. 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. In Bezug auf den Eventualantrag führte die Steuerverwaltung aus, seien sämtliche Provisionen nachsteuerrelevant. Zudem würden bei der F. die Lohnaufwendungen als Ertragsminderung akzeptiert. Eine entsprechende Aufrechnung im Sinne des Eventualbegehrens falle damit ausser Betracht. 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.

E. 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 Strafuntersuchung gegen Herrn A. und bis zum Abschluss des Nach- und Strafsteuerverfahrens gegen die F. (...) AG zu sistieren. 2. Die Vorinstanz sei anzuweisen, die erwähnten „exemplarischen Protokollauszüge“ vorzulegen und es sei dem Rekurrenten die Möglichkeit zur Stellungnahme einzuräumen. 3. Der Einsprache-Entscheid sei aufzuheben und die Staats-, Kirchen-, Gemeinde- und Fürsorgesteuer 1999/2000 sei unverändert gemäss ursprünglicher Veranlagung zu erheben. 4. Eventualiter sei von einer Strafsteuer abzusehen, subeventualiter sei diese herabzusetzen. 5. 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. Schliesslich sei darauf hingewiesen, dass die Revisionsgesellschaft M. die Verbuchungspraxis der F. zu keinem Zeitpunkt beanstandet habe. 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.

E. 6

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.

E. 7

Mit Vernehmlassung vom 22. Januar 2014 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, der Rekurrent sei nie dazu gezwungen worden, sich selber oder Dritte aufgrund seiner eigenen Aussage zu belasten. Es werde ihm 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. 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“. Da der Rekurrent als Aktionär massgeblich an den Gewinnen der F. beteiligt gewesen sei, würden die (unverbucht gebliebenen) Vermittlungsprovisionen bei ihm geldwerte Leistungen darstellen. Diese seien in der privaten Steuererklärung nicht deklariert worden. Die Nachsteuer sei zu bestätigen. Als damaliger Geschäftsführer und Mehrheitsaktionär habe der Rekurrent massgeblichen Einfluss auf die F. gehabt. Entsprechend habe er vom Geschäftsmodell Kenntnis gehabt. Damit sei der Tatbestand der Steuerhinterziehung zumindest (eventual-) vorsätzlich erfüllt. Der Rekurrent habe es unterlassen, die entsprechenden geldwerten Leistungen in seiner privaten Steuererklärung ordentlich zu deklarieren. Er habe eine Steuerverkürzung in Kauf genommen, womit ein Verschulden nicht von der Hand zu weisen sei. 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.

E. 8

Mit Eingabe vom 20. Februar 2014 beantragte der Vertreter, für den Fall dass die Einsprache des Rekurrenten 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.

E. 9

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 der *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 den Pflichtigen 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. BBl 2012, S. 2874f.).

E. 10

Schliesslich ist der Grad des Verschuldens des Pflichtigen festzusetzen. a) Gemäss der damaligen kantonalen Regelung in § 151 Abs. 2 StG beträgt bei vollendeter Steuerhinterziehung 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. Eine Unterschreitung des gesetzlich vorgesehenen Regelstrafmasses ist nur bei Vorliegen von Strafmilderungsgründen im Sinne von Art. 11, 20 oder 64 aStGB in Verbindung mit Art. 65 f. aStGB zulässig (vgl. Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 Art. 56 StHG N 36). b) Die Strafzumessung gemäss § 155 StG richtet sich nach der Schwere des Verschuldens, nach dem eingetretenen oder beabsichtigten Erfolg und nach den persönlichen Verhältnissen des Angeschuldigten. Der Richter bemisst die Strafe nach dem Verschulden des Täters. Die Schwere des Verschuldens hat massgebenden Einfluss auf die Strafzumessung. Ausgangspunkt dieser Vorwerfbarkeit ist die Freiheit, anders zu handeln und wohl auch das Ausmass des Unheils, das der Täter schuldhaft herbeigeführt hat. Für die Strafzumessung ist in erster Linie das

Mass der Schuld erheblich. Bei der Strafzumessung berücksichtigt der Richter die Beweggründe, das Vorleben und die persönlichen Verhältnisse des Schuldigen. Sodann sind besondere Strafschärfungs- und Strafmilderungsgründe zu beachten. Für die Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung folgt daraus, dass innerhalb der steuerharmonisierungsrechtlichen Vorgaben die Strafzumessung grundsätzlich nur innerhalb des Strafrahmens von einem Drittel bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuer beachtet werden darf (vgl. Thomas Hofer, Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, Zürich/St.Gallen 2007, S. 65f.). c) Zu den persönlichen Verhältnissen zählen Eigenschaften und Erfahrungen des Täters. Sie umfassen sämtliche Lebensumstände im Zeitpunkt der Strafzumessung. Dazu gehören etwa Familienstand und Beruf, Alter, geringe Lebenserwartung, Gesundheit, soziale Herkunft, Lebenserfahrung, Bildungsstand, mehr oder weniger günstige Lebensverhältnisse oder auch Alkohol- und Drogenabhängigkeit. Die Lebensumstände können Aufschluss über das Mass der Schuld bzw. darüber geben, wie sehr oder wie wenig der Täter fähig gewesen ist, die Rechtswidrigkeit der Tat zu erkennen oder den Antrieben zur rechtswidrigen Tat zu widerstehen. Erheblich ist dabei auch das Verhalten nach der Tat oder das Umfeld, in welchem der Täter lebt (vgl. Thomas Hofer, a.a.O. S. 87f.). d) 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 bereits aufgrund 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 Strafrahmen 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.

E. 11

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten 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 ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen Demgemäss w i r d e r k a n n t :

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