STRK.2023.63

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 29. Februar 2024

Mitwirkende	Dr. Christophe Sarasin (Vorsitz), Dr. Ursula Schneider-Fuchs, lic. iur. Debora von Orelli, Jarkko Schäublin und MLaw Rebecca Mühlebach (Gerichtsschreiberin)
Parteien	**X AG** […] vertreten durch A AG […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Nachsteuerverfügung und Bussenverfügung zu den kantonalen Steuern pro 2012 bis 2014 (Nachsteuer- und Strafverfahren, Neue Tatsache und Beweismittel, § 177 StG, 209 StG)

Sachverhalt

A. Mit Verfügungen vom 10. November 2017 veranlagte die Steuerverwaltung die Rekurrentin, die X AG, für die Steuerperioden 2012 bis 2014. Diese Verfügungen erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 24. Februar 2022 teilte die Steuerverwaltung der Rekurrentin gestützt auf eine Meldung des Zürcher Steueramtes mit, dass sie ein Nachsteuer- und Strafverfahren für die Steuerperioden 2012-2014 einleite. Es seien verdeckte Gewinnausschüttungen erfolgt und geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen verbucht worden. Eine provisorische Berechnung wurde der Rekurrentin mit Schreiben vom 4. März 2022 zur Stellungnahme zugestellt. Mit Verfügung vom 8. September 2022 verfügte die Steuerverwaltung eine Nachsteuer in Höhe von CHF 5'193.50 und eine Busse in Höhe von CHF 5'100.00 sowie einen Belastungszins in Höhe von CHF 1'969.90.

B. Mit Schreiben vom 10. Oktober 2022 erhob die Rekurrentin, vertreten durch die A AG, Einsprache gegen diese Verfügung. Sie machte im Wesentlichen geltend, es läge keine neue Tatsache vor, da die Steuerverwaltung Basel-Stadt über alle relevanten Informationen verfügt habe. Wenn die Steuerverwaltung ihrer Untersuchungspflicht nicht nachkomme und zudem nicht die Veranlagung des Hauptsteuerdomizils abwarte, könne sie nach Rechtskraft der eigenen Veranlagung nicht das Vorliegen einer neuen Tatsache geltend machen.

Mit Entscheid vom 2. Juni 2023 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie habe von dem Verfahren betreffend Aufrechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen sowie geschäftsmässig begründetem Aufwand im Kanton Zürich keine Kenntnis gehabt. Entsprechend liege eine neue Tatsache vor, welche sie zur Durchführung eines Nachsteuer- und Strafverfahrens berechtige. Die Höhe der Nachsteuer und Busse sei korrekt ermittelt worden, enstprechend sei die Einsprache abzuweisen.

C. Gegen diesen Entscheid richtete sich der vorliegende Rekurs vom 10. Juli 2023. Die Rekurrentin, weiterhin vertreten durch A AG, beantragte unter o/e-Kostenfolge, es sei der Einspracheentscheid aufzuheben. Eventualiter sei die Busse auf einen Drittel der Nachsteuer zu reduzieren.

In ihrer Vernehmlassung vom 9. August 2023 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses.

Mit Schreiben vom 11. Dezember 2023 verzichtete die Steuerverwaltung auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Da die Rekurrentin nicht ebenfalls auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtete, wurde eine Verhandlung für den 29. Februar 2024 angesetzt. Mit E-Mail vom 28. Februar 2024 verzichtete nunmehr auch die Rekurrentin auf die Durchführung der Verhandlung, weshalb sie mit Verfügung vom 28. Februar 2024 abgeboten wurde.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderilch, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel wurde nicht angeordnet.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 2. Juni 2023 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Ihre Vertreterin ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 10. Juli 2023 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 2. Juni 2024 betreffend Nachsteuerverfügung und Bussenverfügung zu den kantonalen Steuern pro 2012 bis 2014 aufzuheben. Eventualiter sei die Busse auf einen Drittel der Nachsteuer zu reduzieren.

   b) Es ist zunächst zu prüfen, ob eine neue Tatsache vorliegt, welche die Steuerverwaltung dazu berechtigt, ein Nachsteuer- und Strafverfahren zu eröffnen. Gegebenenfalls ist in einem nächsten Schritt die Höhe der Nachsteuer sowie der Busse zu prüfen.

3. a) Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerverwaltung nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerverwaltung zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 177 StG).

   b) Die Voraussetzungen der Nachbesteuerung sind eine Unterbesteuerung durch eine bereits rechtskräftige Veranlagung sowie das Auftreten von neuen Tatsachen und Beweismitteln bzw. das Vorliegen eines Verbrechens oder Vergehens. Die Unterbesteuerung muss dazu geführt haben, dass dem Gemeinwesen ein Steuerausfall entstanden ist, der infolge der rechtskräftigen Veranlagung nicht mehr im Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren korrigiert werden kann. Der Grund für die zu Unrecht vollständig unterbliebene oder objektiv zu tief ausgefallene Veranlagung der Steuerbehörde liegt darin, dass ihr im Veranlagungszeitpunkt nicht alle Informationen für eine korrekte Veranlagung zugänglich waren oder von der steuerpflichtigen Per-

son zugänglich gemacht wurden und die Steuerbehörde erst durch die neuen Tatsachen oder Beweismittel auf die Unterbesteuerung aufmerksam wurde. Die unterbliebene oder unvollständig ausgefallene Veranlagung kann sich auch aufgrund eines Verbrechens oder Vergehens ergeben (zum Ganzen vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 151 N 3 ff.).

c) Neu sind Tatsachen und Beweismittel, wenn sie im ordentlichen Veranlagungsverfahren bzw. während des anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig waren und somit erst nach rechtskräftiger Veranlagung zum Vorschein gekommen sind. Massgebend für die Neuheit von Tatsachen ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung. Was damals nicht aus den Akten ersichtlich war, gilt als neu. Die Neuheit ist auch dann zu bejahen, wenn die Steuerbehörde die fraglichen Sachkenntnisse bei besserer Untersuchung schon im früheren Verfahren hätte erlangen können, da sie sich auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen darf. Tatsachen und Beweismittel können nur dann als bekannt vorausgesetzt werden, wenn die Steuerbehörde den Sachverhalt aufgrund relativ konkreter Anhaltspunkte im ordentlichen Veranlagungsverfahren abklären kann (vgl. Looser in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 151 N 13 ff.).

4. a) Die Rekurrentin bringt zunächst vor, die Voraussetzungen für ein Nachsteuer- bzw. Strafverfahren lägen nicht vor. Sie führt aus, entgegen der Darstellung im angefochtenen Einspracheentscheid sei der Steuerverwaltung zum Zeitpunkt der Veranlagung bewusst gewesen, dass im Kanton Zürich die vorliegend interessierenden Steuerperioden einer Revision unterzogen wurden und sich dabei die Frage von verdeckten Gewinnausschüttungen stellte. Wie sich aus der Prozessgeschichte des Zürcher Einspracheentscheides vom 13. Juli 2020 ergebe, sei die Revision im Juni 2017 bereits eingeleitet und im Juli 2017 im Wesentlichen abgeschlossen gewesen. Als der Basler Steuerkommissär, B, den Steuervertreter C am 31. Oktober 2017 angerufen und sich nach dem Stand des Verfahrens erkundig habe, habe ihn dieser unter Berücksichtigung des laufenden Revisionsverfahrens über den Verfahrensstand in Kenntnis gesetzt. Als B von C wissen wollte, ob er denn nun veranlagen könne, habe dieser ihm mitgeteilt, diese Entscheidung müsse er selbst treffen. Entsprechend sei die Berufung auf eine neue Tatsache für eine Nachbesteuerung falsch bzw. rechtsmissbräuchlich, weshalb das Nachsteuerverfahren einzustellen sei.

b) Die Steuerverwaltung hingegen stellt sich auf den Standpunkt, sie habe einzig von einem Rechtsmittelverfahren bezüglich des Hauptsteuerdomizils Kenntnis gehabt. Es sei eine schlichte Parteibehauptung, dass ihr Steuerkommissär durch die Vertreterin

der Rekurrentin über ein Revisionsverfahren im Kanton Zürich in Kenntnis gesetzt worden sei.

c) Im vorliegenden Falls ist somit zu prüfen, ob neue Tatsachen bzw. neue Beweismittel vorliegen. Die übrigen Nachsteuervoraussetzungen sind erfüllt.

aa) Eine neue Tatsache liegt vor, wenn der Steuerverwaltung im Veranlagungszeitpunkt nicht alle Informationen für eine korrekte Veranlagung zugänglich waren oder von der steuerpflichtigen Person zugänglich gemacht wurden und die Steuerbehörde erst durch die neuen Tatsachen oder Beweismittel auf die Unterbesteuerung aufmerksam wurde. Keine neue Tatsache liegt jedoch vor, wenn der verfügenden Behörde zum Zeitpunkt der Veranlagung klar war, dass der Sachverhalt unvollständig oder unrichtig ist. Hat die Behörde bewusst davon abgesehen, einen bestimmten, einfach zu erhellenden Umstand näher abzuklären, kann sie keine Nachsteuer erheben, wenn sie nachträglich bessere Kenntnis erhält (Urteil des Bundesgerichts 2A.585/2005 vom 8. Mai 2006 E. 3.1). Letztlich ist somit zu prüfen, ob die Steuerverwaltung von einem laufenden Verfahren Kenntnis hatte oder haben musste.

bb) Unbestritten zwischen den Parteien und belegt ist, dass die Steuerverwaltung zum Zeitpunkt der Veranlagung vom Sitzstreit zwischen den Kantonen Zürich und Obwalden wusste. Kurz vor der Veranlagung, nämlich mit E-Mail vom 30. Oktober 2017, bat der Veranlager des Kantons Basel-Stadt den zuständigen Mitarbeiter der Steuerverwaltung Obwalden um Zustellen der Steuerveranlagung und Steuerausscheidung für die Jahre 2012 – 2014. Dieser antwortete mit E-Mail vom 31. Oktober 2017, dass ein Sitzstreit mit dem Kanton Zürich derzeit am Bundesgericht liege. Ebenfalls unbestritten ist, dass der Veranlager daraufhin am 31. Oktober 2017 telefonisch mit der Vertreterin der Rekurrentin Kontakt hatte.

cc) Die Rekurrentin führt bezüglich des Telefonats aus, ihre Vertreterin hätte den Basler Steuerkommissär über den Stand des Revisionsverfahrens im Kanton Zürich orientiert. Der Steuerkommissär hätte zum Ausdruck gebracht, er würde gerne veranlagen, ob er noch zuwarten oder veranlagen solle, woraufhin sie geantwortet habe, diese Entscheidung sei durch die Steuerverwaltung zu treffen. Die Steuerverwaltung hält dagegen, das Telefonat sei einzig angefallen, um sich zu erkundigen, ob trotz hängigem Sitzstreit veranlagt werden könne oder aus Sicht der Rekurrentin etwas dagegenspreche. Die Rekurrentin habe die Möglichkeit nicht wahrgenommen, die Steuerverwaltung über das laufende Revisionsverfahren zu informieren. Es ist somit umstritten, was in jenem Telefongespräch gesagt wurde. Keine der Parteien kann ihre Behauptungen mit Beweismitteln wie bspw. einer entsprechenden Telefonnotiz über

den Inhalt des Telefonats belegen. Jedoch ist der Inhalt dieses Telefonats ohnehin nicht relevant, weshalb offenbleiben kann, welche Aussage glaubwürdiger erscheint bzw. wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Gemäss dem Urteil des Bundesgerichts 2A.585/2005 vom 8. Mai 2006 sind relativ geringe Anforderungen an die Kenntnis der Verwaltung bezüglich eines unvollständigen Sachverhalts zu stellen, wenn sie Kenntnis von einem hängigen Verfahren hatte. Auch wenn nicht nachgewiesen ist, dass die Steuerverwaltung vom Revisionsverfahren des Kantons Zürich wusste, so hatte sie unbestrittenermassen Kenntnis vom hängigen Bundesgerichtsverfahren bezüglich der Frage, in welchem Kanton das Hauptsteuerdomizil liegt. Sie wusste somit, dass das Verfahren am Hauptsteuerdomizil nicht abgeschlossen war. In einem solchen Fall hat das Nebensteuerdomizil die Möglichkeit, eine provisorische Veranlagung unter dem Vorbehalt der Veranlagung am Hauptsteuerdomizil zu erlassen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.585/2005 vom 8. Mai 2006 E. 3.4.2). Die Steuerverwaltung hat jedoch davon abgesehen, einen entsprechenden Vorbehalt anzubringen, insofern kann sie nach Kenntnisnahme der Zürcher Veranlagung nicht geltend machen, es liege ein Nachsteuergrund vor, der es rechtfertige, auf die definitive Steuerveranlagung zurückzukommen.

d) Bei diesem Ergebnis erübrigen sich Ausführungen zur Busse. Da keine neue Tatsache vorliegt und darum keine Nachsteuer erhoben werden kann, ist auch auf die Erhebung einer Busse zu verzichten.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt davon Kenntnis hatte, dass die Veranlagung am Hauptsteuerdomizil noch nicht erfolgt ist. Sie wusste zudem zumindest um das hängige Rechtsmittelverfahren bezüglich des steuerlichen Unternehmenssitzes. Damit stellt die rechtskräftige Veranlagung des Kantons Zürich keine neue Tatsache dar. Die Steuerverwaltung hätte eine provisorische Veranlagung unter dem Vorbehalt der Veranlagung des Hauptsteuerdomizils vornehmen können, um das Risiko der Unterbesteuerung zu umgehen. Da kein Nachsteuergrund vorliegt, ist weder eine Nachsteuer noch eine Busse zu erheben. Der Rekurs ist somit gutzuheissen.

6. a) Nach dem Ausgang des Verfahrens wäre der Steuerverwaltung Basel-Stadt als unterliegender Partei gemäss § 170 Abs. 1 StG eine Spruchgebühr aufzuerlegen. In Anwendung von § 135 Abs. 1 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 in Verbindung mit dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und dem Reglement über die Gerichtsgebühren vom 11. September 2017 wird hiervon aber abgesehen.

b) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Der entsprechende Honorarrahmen liegt in analoger Anwendung von § 19 Abs. 1 des Reglementes über das Honorar und die Entschädigung der berufsmässigen Vertretung im Gerichtsverfahren vom 16. Juni 2020 zwischen CHF 200.00 und CHF 400.00 pro Stunde. Dabei beträgt das zu vergütende Stundenhonorar nach der Praxis der Steuerrekurskommission grundsätzlich CHF 250.00. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrentin eine Parteientschädigung von CHF 1'000.00 inkl. Auslagen zuzüglich Mehrwertsteuer zugesprochen.

Beschluss

://: 1. In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 2. Juni 2023 aufgehoben und auf die Erhebung einer Nach- und Strafsteuer verzichtet.

2. Auf die Erhebung einer Spruchgebühr wird verzichtet.

3. Der Rekurrentin wird eine Parteientschädigung in Höhe von CHF 1'000.00 inkl. Auslagen zzgl. Mehrwertsteuer zugesprochen.

4. Der Entscheid wird der Vertreterin der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.