

Steuerhinterziehung

Ermessenseinschätzung im Nachsteuerverfahren wegen mangelhafter Buchhaltung

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 103/2006 vom 14. Dezember 2006

Die Durchführung von Ermessenseinschätzungen im Nachsteuerverfahren durch Abstellen nicht nur auf Erfahrungszahlen, sondern auf vorhandene Schätzungshilfen, wie in casu die Ergebnisse einer Revision der Mehrwertsteuerbehörden, stellt keinen Ermessensmissbrauch dar und ist zulässig.

Übergangsrecht für die Erhebung von Nachsteuern: Das neue Recht gilt in materieller Hinsicht nur für die Steuerperioden, welche nach Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes zu laufen begonnen haben. Für die Steuerjahre vor dessen Inkrafttreten gilt noch das alte Recht.

I. Sachverhalt:

1. a) Die Rekurrenten haben in der Steuererklärung pro 2000 unter Ziffer 1a gestützt auf die beigelegte Jahresrechnung per 31. Dezember 2000 betreffend Restaurant «X.» ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit als Wirt in der Höhe von Fr. 104'709.– deklariert. Die Steuerverwaltung hat das steuerbare Einkommen zu den kantonalen Steuern pro 2000 – nach einer Korrektur des selbständigen Erwerbseinkommens im Einspracheverfahren – auf Fr. 164'200.– festgesetzt. Die entsprechende Veranlagung zu den kantonalen Steuern pro 2000 datiert vom 31. Oktober 2002 und ist in Rechtskraft erwachsen.

b) Die Rekurrenten haben in der Steuererklärung pro 2001 unter Ziffer 1a gestützt auf die beigelegte Jahresrechnung per 31. Dezember 2001 betreffend Restaurant «X.» ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit als Wirt in der Höhe von Fr. 190'962.– deklariert. Die Steuerverwaltung hat das steuerbare Einkommen zu den kantonalen Steuern pro 2001 auf Fr. 192'121.– festgesetzt. Die entsprechende Veranlagung zu den kantonalen Steuern pro 2001 datiert vom 11. Juni 2003 und ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

c) Die Rekurrenten haben in der Steuererklärung pro 2002 unter Ziffer 1a gestützt auf die beigelegte Jahresrechnung per 31. Dezember 2002 betreffend Restaurant «X.» ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit als Wirt in der Höhe von Fr. 105'427.– deklariert. Die Steuerverwaltung hat das steuerbare Einkommen zu den kantonalen Steuern pro 2002 auf Fr. 104'958.– festgesetzt. Die entsprechende

Veranlagung zu den kantonalen Steuern pro 2002 datiert vom 10. Juni 2004 und ist ebenfalls unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

2. a) Mit Schreiben vom 18. Juli 2005 hat die Steuerverwaltung den Rekurrenten mitgeteilt, dass betreffend die Steuerperioden 2000 bis 2002 ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren gegen sie eingeleitet werden müsse. «Verdachtsgründe: nicht vollständig deklarierte Einnahmen; keine ordnungsgemässe Buchführung. Gemäss einer Anzeige sei ... zudem auch mitgeteilt worden, dass gewisse Umsätze im Restaurant «X.» über eine separate Kasse vereinnahmt würden, welche nicht ordnungsgemäss im Umsatz enthalten seien.» Im Februar 2005 sei durch die Mehrwertsteuer, Abteilung Inspektorat, eine Mehrwertsteuerprüfung durchgeführt worden. Die Prüfung der Mehrwertsteuer habe die Zeitspanne vom 1. Januar 2000 bis 30. Juni 2004 umfasst. Anlässlich dieser Prüfung sei festgestellt worden, dass die deklarierten Umsätze nicht vollständig erfasst und deklariert worden seien. Nachfolgende Umsätze würden daher im Nachsteuerverfahren aufgerechnet: Steuerperiode 2000: Fr. 85'555.-; Steuerperiode 2001: Fr. 98'883.-; Steuerperiode 2002: Fr. 112'133.-.

b) Nachdem die Rekurrenten innert der ihnen gewährten Frist zum Schreiben der Steuerverwaltung vom 18. Juli 2005 keine Stellung genommen haben, ist am 19. Januar 2006 die Nachsteuer- und «Bussen»verfügung zu den kantonalen Steuern pro 2000 bis 2002 angefertigt worden. Darin ist eine Nachsteuer von Fr. 79'333.90, eine «Busse» von Fr. 55'533.- (70% des Nachsteuerbetrages) sowie ein Belastungszins von Fr. 11'776.90 erhoben worden.

3. Dagegen haben die Rekurrenten mit Schreiben vom 20. Februar/31. Mai 2006 Einsprache erhoben, welche von der Steuerverwaltung mit Entscheid vom 15. Juni 2006 abgewiesen worden ist.

4. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 17. Juli 2006. Darin wird beantragt, es sei die Nachsteuerverfügung vom 19. Januar 2006 sowie der Einspracheentscheid vom 15. Juni 2006 der Verwaltung vollumfänglich aufzuheben. Eventualiter sei von der in der Nachsteuerverfügung vom 19. Januar 2006 sowie im Einspracheentscheid vom 15. Juni 2006 der Verwaltung erhobenen «Strafsteuer» abzusehen. Subeventualiter sei die in der Nachsteuerverfügung vom 19. Januar 2006 sowie im Einspracheentscheid vom 15. Juni 2006 der Verwaltung erhobene «Strafsteuer» auf ein Drittel der hinterzogenen Steuer zu reduzieren. Auf die Einzelheiten des Standpunktes der Rekurrenten wird, soweit sie für den Entscheid von Belang sind, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 2. Oktober 2006 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden.

6. An der mündlichen Verhandlung vom 14. Dezember 2006 sind sowohl der Rekurrent sowie der Vertreter der Rekurrenten als auch der Vertreter der Steuerverwaltung zu Wort gekommen. Für die Ausführungen anlässlich der Verhandlung wird auf das Verfahrensprotokoll verwiesen.

II. Entscheidungsgründe:

1. a) Am 1. Januar 2001 ist das neue Gesetz über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (neues Steuergesetz; nStG) in Kraft getreten. Gemäss dessen § 234 Abs. 1 findet das neue Recht erstmals Anwendung: auf die Einkommens-, die Vermögens-, die Gewinn-, die Kapital- und die Grundstücksteuer der Steuerperiode 2001 (lit. a) und für die Grundstückgewinn- sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuer auf die steuerbaren Tatbestände, die sich im Kalenderjahr 2001 verwirklicht haben (lit. b). Absatz 2 dieser Bestimmung besagt, dass für das Steuerverfahren und den Steuerbezug das neue Recht mit Inkrafttreten dieses Gesetzes Anwendung findet. § 234 Abs. 3 nStG sieht schliesslich vor, dass die Beurteilung von Steuerstrafaten, die vor Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes begangen wurden, nach altem Recht erfolgt, sofern sich das neue Recht für die steuerpflichtige Person nicht als milder erweist.

b) In casu geht es um eine Nachsteuerverfügung zu den kantonalen Steuern pro 2000 bis 2002. Der vorliegende Fall ist in materieller Hinsicht demnach für die Steuerperiode 2000 noch nach den Normen des alten Gesetzes über die direkten Steuern des Kantons Basel-Stadt vom 22. Dezember 1949 (aStG, altes Steuergesetz), für die Steuerperioden 2001 und 2002 hingegen bereits nach dem neuen Steuergesetz zu beurteilen. In formeller Hinsicht ist festzuhalten, dass das Nachsteuerverfahren gemäss den §§ 177 ff. nStG «nur» für die Steuerperioden durchgeführt werden kann, welche nach Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes zu laufen begonnen haben. Dies führt dazu, dass für das Nachsteuerverfahren betreffend die Steuerperiode 2000 (noch) die Bestimmungen des alten Steuergesetzes und für das Nachsteuerverfahren betreffend die Steuerperioden 2001 und 2002 die Vorschriften des neuen Steuergesetzes anwendbar sind. Im Übrigen sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht die Bestimmungen des neuen Steuergesetzes massgebend, zumal sich alle Verfahrensabschnitte nach dem 1. Januar 2001 ereignet haben.

2. a) Gemäss § 164 Abs. 1 nStG kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission schriftlich Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche und funktionelle Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrenten sind durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 15. Juni 2006 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert.

b) Die Rekursfrist beginnt mit dem auf die Eröffnung folgenden Tage und gilt als eingehalten, wenn die Eingabe am letzten Tag der Frist bei der zuständigen Behörde eingelangt ist, der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung im Ausland übergeben worden ist (§ 164 Abs. 1 nStG

in Verbindung mit § 147 Abs. 3 Satz 1 und 2 nStG). Fällt der letzte Tag auf einen Samstag, Sonntag oder staatlich anerkannten Feiertag, läuft die Frist am nächstfolgenden Werktag ab (§ 147 Abs. 3 Satz 3 nStG).

c) Der Einspracheentscheid vom 15. Juni 2006 ist den Rekurrenten frühestens am 16. Juni 2006 zugestellt worden. Bei Annahme dieses frühestmöglichen Zustelltermins begann die Rekursfrist am 17. Juni 2006 zu laufen, womit deren Ende auf Sonntag, 16. Juli 2006 fiel, weshalb die Frist erst am Montag, 17. Juli 2006 ablief. Auf den am 17. Juli 2006 (Poststempel) rechtzeitig erhobenen und gleichzeitig begründeten Rekurs ist somit einzutreten.

3. a) Die Rekurrenten beantragen sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 15. Juni 2006 aufzuheben und von der Erhebung einer Nachsteuer und einer Busse abzusehen. Eventualiter stellen sie den Antrag, zumindest von der Erhebung einer Busse abzusehen. Subeventualiter sei die Busse auf ein Drittel der hinterzogenen Steuer zu reduzieren.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Strittig ist hingegen, ob die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall zu Recht eine Nachsteuer (in der verfügbaren Höhe) und eine Busse erhoben hat.

4. a) Die Rekurrenten vertreten zur Hauptsache die Auffassung, dass die Steuerverwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer (und der Busse) zu Unrecht auf die (nicht verbuchten) Umsätze, wie sie die Eidgenössische Steuerverwaltung im Rahmen einer Steuerkontrolle festgestellt und mittels Nachsteuerverfahren nachgefordert hat, abgestellt hat. Vielmehr hätte die Steuerverwaltung die massgebliche Bemessungsgrundlage für die selbständige Erwerbstätigkeit des Rekurrenten gestützt auf Erfahrungszahlen ermitteln müssen. Indem sie dies nicht getan habe, sei vorliegend von einer Ermessensüberschreitung sowie von einer Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes auszugehen. Dies führe dazu, dass die streitige Verfügung vollumfänglich aufzuheben sei.

b) Die gesetzlichen Grundlagen für die Erhebung einer Nachsteuer im alten und im neuen Steuergesetz lauten wie folgt:

aa) Wird durch Unterlassung der vorgeschriebenen Anmeldung oder Erklärung oder durch unwahre oder unvollständige Angaben bewirkt, dass eine Steuerschuld zu niedrig festgesetzt oder nachträglich ermässigt wird, so hat der Steuerpflichtige die zu wenig entrichteten Beträge nachzuzahlen. Ausserdem wird ein Verzugszins erhoben, dessen Höhe durch Verordnung festzulegen ist (§ 24 Abs. 1 aStG).

bb) 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 nStG).

c) Die weiteren massgeblichen gesetzlichen Vorschriften im alten und im neuen Steuergesetz lauten wie folgt:

aa) Gemäss § 39 Abs. 1 aStG ist jedes Einkommen aus einer Tätigkeit, sei es regelmässiges oder nicht, und fliesse es aus einer selbständigen oder unselbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Vom gesamten Roheinkommen werden abgezogen die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten (§ 43 Abs. 1 lit. a aStG).

bb) Nach § 19 Abs. 1 nStG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Gemäss § 28 Abs. 1 nStG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen.

cc) Gemäss § 153 Abs. 1 nStG muss die steuerpflichtige Person alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Nach § 153 Abs. 2 nStG muss sie auf Verlangen der Steuerverwaltung insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen. Gemäss § 158 Abs. 1 nStG prüft die Steuerverwaltung die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt die Steuerverwaltung die Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklungen und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigen (§ 158 Abs. 2 nStG).

d) aa) Die Unterlagen sind ungenügend, wenn entweder wichtige Beweismittel fehlen oder wenn vorgebrachte Beweismittel zu Resultaten führen, die den aufgrund der Erfahrungen in andern, ähnlichen Fällen gewonnenen Erkenntnissen offensichtlich widersprechen. Wer als Inhaber eines buchführenden Betriebes keine Buchhaltung vorlegt, muss sich unter Umständen gefallen lassen, dass sein Einkommen aus dem Betriebe in Abweichung von der abgegebenen Steuererklärung geschätzt wird. Das Gleiche trifft zu, wenn einer Buchhaltung die formelle Richtigkeit abgesprochen werden muss, indem nachgewiesen wird, dass sie entweder nicht vollständig ist oder dass sie unwahre oder unrichtige Buchungen enthält, oder dass für einzelne Buchungen die Belege fehlen. Ferner kann sich die Steuerbehörde auch über eine formell richtige Buchhaltung hinwegsetzen, wenn genügend Gründe für deren Unglaubwürdigkeit bestehen (vgl. hierzu Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. Auflage, Basel 1970, S. 90 ff.).

bb) Selbständigerwerbende, die nach dem Obligationenrecht nicht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, haben ihren Steuererklärungen Aufzeichnungen beizulegen (vgl. Studer, Bilanzsteuerrecht, Basel 1968, S. 14). Diese Aufzeichnungen sollen eine korrekte Deklaration des Einkommens aus der selbständigen

Erwerbstätigkeit möglich machen, und sodann die allseitige Überprüfung der Verwaltung erlauben. Die Aufzeichnungen müssen also übersichtlich, chronologisch geführt, detailliert und vollständig sein. Geschäftsbetriebe, welche ihre Einnahmen typischerweise in bar erhalten, können diesen Anforderungen nur dadurch nachleben, dass sie die einzelnen Geschäftsvorfälle – Einnahmen, Ausgaben, Privateinlagen und -entnahmen – zeitnah, das heisst, zeitlich unmittelbar nach ihrer Verwirklichung, und damit aktuell aufschreiben (StR 50 [1995] S. 608 ff. sowie ZStP 2006, S. 17 ff.).

e) aa) Im vorliegenden Fall steht zunächst fest, dass die Abteilung Inspektorat der Mehrwertsteuer die Abteilung Inspektorat DBST am 30. Juni 2005 unter anderem darüber informiert hat, dass bei den Rekurrenten in der kontrollierten Zeitspanne vom 1. Januar 2000 bis 30. Juni 2004 von unvollständigen, nicht zeitnah erstellten Buchhaltungen auszugehen sei. Sie würde sich daher veranlasst sehen, die betriebswirtschaftlichen Zahlen gemäss Buchhaltungen zu ermitteln und das Geschäftsjahr mit dem grössten Bruttogewinn (2003) als Basis für die übrigen Geschäftsjahre heranzuziehen. In der Folge hat die «Mehrwertsteuer» festgestellt, dass für das Jahr 2000 Fr. 85'555.–, für das Jahr 2001 Fr. 98'883.– und für das Jahr 2002 Fr. 112'133.– zu wenig Umsätze verbucht worden sind. Die von der Mehrwertsteuer Abteilung Inspektorat daraufhin erstellte Nachforderung ist von den Rekurrenten nicht angefochten worden.

bb) Wie sich aus den Akten weiter ergibt und von den Rekurrenten auch nicht bestritten wird, hat die Steuerverwaltung Basel-Stadt von den unvollständig deklarierten Umsätzen im Zeitpunkt der Veranlagungen der kantonalen Steuern pro 2000, 2001 und 2002 keine Kenntnis gehabt. Hiervon hat sie «erst» nach Rechtskraft der fraglichen Veranlagungen durch die oben erwähnte Meldung der Abteilung Inspektorat der Mehrwertsteuer vom 30. Juni 2005 erfahren. Damit sind in casu die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren erfüllt.

cc) Von Seiten der Rekurrenten ist (auch) im Rahmen des vorliegenden Steuerhinterziehungsverfahrens nie bestritten worden, dass der Rekurrent in den Jahren 2000 bis 2002 einen Teil der Einkünfte aus dem Restaurant »X.« (Umsätze) nicht in den entsprechenden Jahresabschlüssen verbucht hat. Damit ist an sich auch bereits erstellt, dass die Rekurrenten in den hier zur Diskussion stehenden Steuerjahren keine ausreichenden Buchhaltungen eingereicht haben. Soweit dies nun von den Rekurrenten gleichwohl noch behauptet wird (vgl. den Rekurs vom 17. Juli 2006, S. 5 f.), lässt sich in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung feststellen, dass für die fraglichen Jahre keine ordnungsgemäss geführten Kassabücher vorliegen; dies obwohl jeweils umfangreiche Bargeschäfte getätigt worden sind. Des Weiteren zeigen die Erhebungen der «Mehrwertsteuer» klar, dass die effektiv erzielten Umsätze nicht vollständig erfasst worden sind. Daraus ergibt sich, dass die Buchhaltungen betreffend das Restaurant «X.» in den Jahren 2000 bis 2002 unvollständig gewesen und unrichtige Buchungen enthalten haben.

dd) Mit dem Einreichen der unvollständigen Jahresabschlüsse respektive mit dem Einreichen der auf diesen Jahresabschlüssen basierenden und damit unkorrekten Steuererklärungen haben die Rekurrenten bewirkt, dass ihre Steuerschulden in den Jahren pro 2000 bis 2002 zu niedrig festgesetzt worden sind. Damit ist in concreto der Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäss § 24 Abs. 1 aStG respektive von § 177 nStG erfüllt. Die Steuerverwaltung hat folglich zu Recht eine Nachsteuer erhoben.

f) Was die Höhe der Nachsteuer anbelangt, so ist Folgendes festzuhalten:

aa) Wenn nun in casu – wie festgestellt – die Abschlüsse der Rekurrenten für die Jahre 2000 bis 2002 als unvollständig und zum Teil als unrichtig anzusehen sind, so ist weiter nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung diese mangels Glaubwürdigkeit nicht als (alleinige) Grundlage für die (Nachsteuer-)Veranlagungen des Rekurrenten herangezogen hat. Aus den Akten ist zudem nicht ersichtlich, dass sich die Rekurrenten im Laufe des Steuerhinterziehungsverfahrens je zur Höhe der (in ihrem Restaurant effektiv erzielten) Umsätze haben vernehmen lassen oder dass sie diesbezüglich gar irgendwelche ergänzenden Belege eingereicht hätten. Im Sinne von § 158 Abs. 2 nStG war die Steuerverwaltung deshalb gehalten, Ermessenseinschätzungen vorzunehmen. Dies bedeutet aber nicht, dass die Steuerverwaltung dabei einzig und allein von Erfahrungszahlen auszugehen hat. Vielmehr hat sie vorhandene Schätzungshilfen bei ihrer Taxation zu berücksichtigen. Eben dies hat die Steuerverwaltung durch den Beizug der Ergebnisse der Mehrwertsteuer-Revision getan.

bb) Entgegen der Auffassung der Rekurrenten liegt im vorliegenden Fall auch kein Ermessensmissbrauch vor. Ein solcher ist nämlich nur anzunehmen, wenn eine Behörde ihr Ermessen unter sachfremden Gesichtspunkten oder unter Missachtung allgemeiner Rechtsprinzipien betätigt, sodass die Ausübung des Ermessens als unhaltbar, willkürlich oder rechtsungleich erscheint. In casu ist nichts Derartiges zu erkennen. Im Gegenteil! Die Steuerverwaltung stützt sich bei ihren Aufrechnungen nämlich auf die von der «Mehrwertsteuer» vorgenommene Buchprüfung. Diese hat bei der Ermittlung der Umsätze den Margenausweis taxationsweise auf 78% festgesetzt. Bei ihren Berechnungen ist die «Mehrwertsteuer» von den deklarierten Zahlen gemäss Buchhaltung ausgegangen. Dabei ist bei der Position «Warenaufwand» die belastete Vorsteuer gutgeschrieben und bei den erfassten Umsätzen die Mehrwertsteuer berücksichtigt worden. Nach Ansicht der erkennenden Kommission durfte die Steuerverwaltung deshalb die Untersuchungen der «Mehrwertsteuer» ohne weiteres für die Finanzbuchhaltung übernehmen. Dies umso mehr, als die Steuerverwaltung bei der Prüfung der Buchhaltung des Restaurants «X.» für die Steuerperiode 2003 zu den gleichen Prüfungsergebnissen – fehlende Erfassung der Tageseinnahmen, sehr grosses Kassamanko, fehlende Übereinstimmung der Bareinzahlungen auf Geschäftskonto mit den deklarierten Umsätzen (Kassenstreifen), fehlendes Wareninventar etc. – wie die Mehrwertsteuer Abteilung Inspektorat gelangt ist. Aus alledem ergibt sich, dass die Steuerverwaltung zu Recht die von der Mehrwertsteuer ermittelten fehlenden Umsätze der Jahre 2000 (Fr. 85'555.-), 2001 (Fr. 98'883.-) und 2002 (Fr. 112'133.-) aufgerechnet hat und dass folglich auch die Höhe der von der Steuerverwaltung festgesetzten Nachsteuer nicht zu beanstanden ist. Der Rekurs ist deshalb bezüglich des Hauptantrages abzuweisen.

5. a) Von Seiten der Rekurrenten wird eventualiter beantragt, von der Erhebung einer Busse abzusehen. Sie begründen dies im Wesentlichen damit, dass das Restaurant «X.» erst seit 1998 geführt werde und damit als junges Unternehmen gelte. Einerseits seien sie ausländischer Herkunft, andererseits seien sie als junge Wirte im Restaurant «X.». Das bringe der Natur nach mit sich, dass sie mit der Führung eines Restaurants, insbesondere mit der Buchhaltung, schlicht überfordert seien. Zudem seien beide auch nicht mit den inländischen Gesetzen, insbesondere mit dem Steuerrecht vertraut. Die Unerfahrenheit sowie die Rechtsunkenntnis habe zur Folge gehabt, dass es beim Ausfüllen der Steuererklärungen für die Steuerperioden 2000/2001/2002 zu unabsichtlichen Ungereimtheiten gekommen sei. Die jeweils nachträglich geforderten Belege zur Bereinigung der Deklarationen seien aber soweit vorhanden stets anstandslos eingereicht worden. Im gleichen Zusammenhang sei anzufügen, dass die mit Schreiben vom 18. Juli 2005 bezüglich der Steuererklärung 2003 verlangten Unterlagen dem Steueramt ebenfalls unverzüglich und lückenlos zugestellt worden seien. Dies alles impliziere, dass sie nach wie vor alles dafür tun würden, um mit dem inländischen Gesetz nicht in Konflikt zu geraten. Somit müsse Fährlässigkeit offensichtlich verneint werden. Unter Würdigung der hier vorliegenden strafmildernden Umstände müsse somit von einem Verschulden und damit von einer «Busse» abgesehen werden.

b) aa) Bei Verschulden des Steuerpflichtigen ist gemäss § 24 Abs. 2 aStG neben der Nachsteuer auch eine Strafsteuer bis höchstens zum Fünffachen des hinterzogenen Betrages zu verfügen.

bb) Mit Busse wird bestraft, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (§ 209 Abs. 1 lit. a nStG).

cc) Als Verschulden gilt Vorsatz und jede Form von Fahrlässigkeit, womit auch die pflichtwidrige Nichtbeachtung von gesetzlichen Anordnungen bestraft wird (vgl. Grüninger/Studer, a.a.O., S. 131; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. II, 8. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1999, S. 1028).

c) Die objektiven Tatbestandselemente der Steuerhinterziehung sind zugleich für die Nachsteuer und die Busse massgebend. Da die Rekurrenten – wie erwähnt – durch das Nichtverbuchen eines Teils der Einkünfte aus dem Restaurant «X.» (Umsätze) in den Abschlüssen der Jahre 2000 bis 2002 und in der Folge durch die Nichtdeklaration dieser Einkommensbestandteile in den entsprechenden Steuererklärungen bewirkt haben, dass ihre Steuern in den Jahren 2000, 2002 und 2002 zu niedrig festgesetzt worden sind, ist diesbezüglich auch der objektive Tatbestand für die Erhebung einer Busse erfüllt.

d) Im Zusammenhang mit dem Verschulden der Rekurrenten ist nochmals auf die «Buchführung» der Rekurrenten zurückzukommen: Wie sich aus dem Revisionsbericht der «Mehrwertsteuer» ergibt, haben diese ihre Kasseneinnahmen und -ausgaben in den fraglichen Steuerjahren jeweils nicht periodengerecht verbucht. Des

Weiteren sind die durch die P. AG bar ausgerichteten Provisionszahlungen in den Hauptbüchern nicht erfasst worden. Schliesslich lässt sich feststellen, dass sich die Einnahmen des Restaurants gemäss Konto 3001 in den Jahren 2001 bis 2003 immer etwa auf der gleichen Höhe bewegt haben, was auf eine angepasste, nicht den Realitäten entsprechende Buchhaltung schliessen lässt. Aufgrund dessen ist in casu davon auszugehen, dass die Rekurrenten beim Erstellen der Jahresabschlüsse respektive beim Ausfüllen der Steuererklärungen pro 2000, 2001 und 2002 nicht jene Sorgfalt oder Vorsicht haben walten lassen, zu der sie nach den Umständen und nach ihren persönlichen Verhältnissen verpflichtet gewesen wären. Die Rekurrenten haben somit den Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäss § 24 aStG respektive gemäss § 209 Abs. 1 lit. a nStG (zumindest) grobfahrlässig erfüllt und die Erhebung einer Busse ist demnach zu Recht erfolgt. Der Eventualantrag der Rekurrenten ist demzufolge ebenfalls abzuweisen.

6. a) Was die Höhe der Strafsteuer/Busse anbetrifft, so bestimmt § 24 Abs. 2 aStG, dass diese höchstens das Fünffache des hinterzogenen Betrages betragen darf. Bei der Bemessung der Strafsteuer oder der Strafzahlung ist namentlich der Grad des Verschuldens, die Höhe der hinterzogenen Steuern und ihr Verhältnis zu den geschuldeten sowie die Zeitdauer, auf die sich die Widerhandlungen erstrecken, in Betracht zu ziehen (§ 26 Abs. 1 aStG). Demgegenüber legt das am 1. Januar 2001 in Kraft getretene neue Steuergesetz in seinem § 209 Abs. 2 als Busse in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer fest, wobei diese bei leichtem Verschulden bis auf ein Drittel ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden kann. Da das alte Steuergesetz im Gegensatz zum neuen Steuergesetz bei der Strafzumessung nach unten offen ist und da sich die Strafsteuer in casu eher im unteren Bereich des Strafrahmens bewegt, erweist sich folglich die Strafsteuerregelung nach § 24 Abs. 2 aStG in Verbindung mit § 26 Abs. 1 aStG im Vergleich mit der Regelung des § 209 Abs. 2 nStG als das für die Täter mildere Recht. In Anwendung von § 234 Abs. 3 nStG und nach dem Grundsatz der *lex mitior* muss somit die mildere Strafsteuerregelung des alten Steuergesetzes anstelle der härteren Regelung des neuen Steuergesetzes auf den vorliegenden Fall Anwendung finden (vgl. zum Grundsatz der *lex mitior* im «Strafsteuerrecht» etwa das Urteil des Bundesgerichts vom 8. Mai 1998, publ. in: StR, 53. Band, 1998, S. 743 ff., oder das Urteil des Bundesgerichts vom 10. Juni 1998, publ. in: StE 1999 B 101.9 Nr. 10 beziehungsweise in: ASA, 68. Band, S. 240 ff.).

b) Gemäss Art. 63 StGB, der kraft Art. 333 Abs. 1 StGB auch im Steuerstrafrecht anwendbar ist, ist die Strafe nach dem individuellen Verschulden festzusetzen. Um diesem Gebot nachzukommen und, damit bei der Bemessung der Busse neben dem Hinterziehungserfolg verstärkt auch weitere Verschuldenselemente (wie zum Beispiel die Willensmerkmale, die Art und Weise des Vorgehens, die Beweggründe, das Vorleben usw.) in die Beurteilung miteinbezogen werden, hat die Steuerverwaltung Basel-Stadt für die Strafzumessung bei Steuerhinterziehungen Richtlinien erlassen. Diese können für Hinterziehungsverfahren sowohl auf kantonaler Ebene als auch auf Bundesebene angewandt werden (Richtlinien der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 3. Dezember 1997 für die Strafzumessung bei Steuerhinterziehungen, publ. in BStPra, Band XIII, 1996/1997, S. 517 ff.). Es versteht sich, dass diesen

Richtlinien keine verbindliche Wirkung zukommt. Sie stellen aber ein hilfreiches Orientierungsinstrument dar, von dem – wo nötig – abgewichen werden kann und soll. Denn entscheidend bleibt letztlich immer das Gesamtbild (Richtlinien der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 3. Dezember 1997 für die Strafzumessung bei Steuerhinterziehungen, a.a.O., S. 518).

c) Im vorliegenden Fall hat die Steuerverwaltung die Busse auf Fr. 55'533.– festgesetzt, was einem Anteil von 70% der Nachsteuer entspricht. Nachdem festgestellt worden ist, dass die Erhebung einer Busse in casu rechtens ist, ist nun noch die Höhe der verfükten Busse zu überprüfen.

d) Wie erwähnt, muss aufgrund des Verhaltens der Rekurrenten davon ausgegangen werden, dass sie die hier zur Diskussion stehende Hinterziehung (zumindest) grobfahrlässig begangen haben. Straferhöhend ist ferner zu berücksichtigen, dass die Rekurrenten in den Jahren 2000, 2001 und 2002 Fr. 73'333.90 zu wenig Steuern entrichtet haben, was in Bezug auf die in diesem Zeitraum tatsächlich geschuldeten Steuern doch ein sehr hoher Betrag ist, und dass die Rekurrenten ihre Steuererklärungen während drei Jahren unvollständig ausgefüllt haben. Strafmindernd ist hingegen festzuhalten, dass sich die Rekurrenten – wie an der mündlichen Verhandlung glaubhaft zum Ausdruck gebracht wurde – aufgrund der schweren Krankheit ihres Kindes in der fraglichen Zeit in einer sehr schwierigen Situation befunden haben. Beachtet man schliesslich, dass die Rekurrenten durch die Busse, welche sie neben der Nachsteuer von Fr. 73'333.90 zu bezahlen haben, finanziell hart getroffen werden, so erscheint es richtig und den gesamten Umständen angemessen, wenn die Busse von 70% auf 50% des hinterzogenen Betrages, also von Fr. 55'533.– auf Fr. 39'666.95, reduziert wird. Insoweit ist der Rekurs gutzuheissen.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rekurrenten aufgrund der unvollständigen Jahresabschlüsse respektive aufgrund darauf fussenden unkorrekten Steuererklärungen den Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäss § 24 Abs. 1 aStG beziehungsweise § 177 nStG erfüllt haben. Die Steuerverwaltung hat diesbezüglich deshalb zu Recht eine Nachsteuer von Fr. 73'333.90 und – da die subjektiven Voraussetzungen ebenfalls erfüllt sind – auch eine Busse erhoben. Die Busse ist hingegen aufgrund der gesamten Umstände von 70% auf 50% des hinterzogenen Betrages, also von Fr. 55'533.– auf Fr. 39'666.95, zu reduzieren. Der Rekurs erweist sich somit als teilweise begründet und ist folglich teilweise gutzuheissen, wobei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 15. Juni 2006 aufzuheben ist, wobei die Nachsteuer bei Fr. 79'333.90 belassen und die Busse neu auf Fr. 39'666.95 festgesetzt wird.

Demgemäss wird erkannt:

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung aufgehoben, die Nachsteuer bei Fr. 79'333.90 belassen und die Busse auf Fr. 39'666.95 reduziert.