Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.560/2002 /zga

Urteil vom 8. September 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Müller, Merkli,
Gerichtsschreiber Küng.

Parteien
X._____ Inc.,
Beschwerdeführerin, vertreten durch F._____,

gegen

Steueramt des Kantons Aargau, Direkte Bundessteuer, Sektion Bezug, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau, Beschwerdegegner

Gegenstand
Sicherstellungsverfügung (Art. 169 DBG),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen die Sicherstellungsverfügung des Steueramtes des Kantons Aargau vom 8. Oktober 2002.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG wurde am 14. August 1987 mit Sitz in Baden/AG (ab 28. Januar 1988 M._____, ab 17. Mai 1989 N._____) gegründet. Einziger Verwaltungsrat bei der Gründung war A._____. Am 13. April 1988 trat C._____ (wie A._____ [nun Verwaltungsratspräsident]mit Einzelunterschrift) in den Verwaltungsrat ein. Zweck der Gesellschaft war der (internationale) Vertrieb von Hard- und Software, insbesondere im Bereich CAD (act. 10/1a). Am 1. Oktober 1988 erwarb die Gesellschaft von der D._____ Verlag AG die gesamte X._____ CAD-Software und die (ausser Europa) weltweiten Distributionsrechte für diese. Der Kaufvertrag wurde für die D._____ Verlag AG von A._____, für die X._____ AG von C._____ unterzeichnet (act. 10/1c). Die Programme wurden von der X._____ AG laufend weiterentwickelt und gegen Linzenzgebühren zur Nutzung überlassen. Am 20. Januar 1988 wurde die Handelsmarke X._____ im Markenregister international eingetragen; als Inhaberin der Marke ist die X._____ AG, Baden, registriert (Stand September 2002).

Am 23. Februar 1996 wurde die Firma geändert in Y._____ AG. Die Gesellschaft, die am 26. Juni 1996 - nachdem ihr Personal (bzw. seit Mai 1994 bereits jenes der X._____ AG) zur Z._____ GmbH übergetreten war - ihren Sitz von Baden nach Uitikon/ZH verlegt hatte, wurde ab 16. Dezember 1997 liquidiert und am 4. Januar 2000 im Handelsregister des Kantons Zürich gelöscht. Bis zum 29. Februar 1996 war B._____, Turgi, Direktor mit Einzelunterschrift. Veranlagte Staats- und Gemeindesteuern 1995 und 1996 wurden nicht bezahlt und mussten abgeschrieben werden.
B.
Am 7. Juni 1994 erfolgte die Gründung der Z._____ GmbH mit Sitz in Turgi. Zweck der Gesellschaft waren der Betrieb eines Ingenieurbüros und EDV-Dienstleistungen. Gesellschafter und Geschäftsführer war B._____, weitere Gesellschafterin dessen Ehefrau. Beide verfügten über Einzelunterschrift. Am 20. Okto-

ber 1995 wurde der Sitz nach Baden verlegt (N._____). Die Geschäftsführung wechselte am 23. Februar 1996 zu A._____; gleichzeitig erlosch die Zeichnungsberechtigung der bisherigen zwei Gesellschafter und der Sitz wurde nach Baden-Dättwil (R._____) verlegt. Ihr zuvor von der X._____ AG übernommenes Personal wechselte am 1. Januar 1999 zur X._____ GmbH. Die Z._____ GmbH wurde am 18. Mai 1999 liquidiert und am 26. März 2001 im Handelsregister des Kantons Aargau gelöscht. Die für das Steuerjahr 2000 veranlagten Staats- und Gemeindesteuern blieben unbezahlt.
C.
Am 15. Januar 1997 wurde die X._____ GmbH mit Sitz in Baden (R._____) gegründet. Zweck der Gesellschaft war der Vertrieb von Hard- und Software, speziell im Bereich CAD. Gesellschafter waren die Z._____ GmbH und die in Baden domizilierte, von A._____ und seiner Ehefrau beherrschte U._____ GmbH. Geschäftsführer war A._____. Am 7. Dezember 1999 verlegte sie ihr Domizil nach Baden-Dättwil (O._____). Die Gesellschaft änderte am 21. Juli 2000 die Firma in A._____ Consulting GmbH mit Sitz in Fislisbach. Nebst der U._____ GmbH als Gesellschafterin war A._____ Gesellschafter und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift. In den Jahren 1997 bis 1999 erzielte die Gesellschaft ihre Einnahmen zur Hauptsache aus Verkauf Software/Hardware/Dienstleistungen und Softwareaktualisierung an inländische Kunden (CAD Branchensoftware X._____). Das von der Z._____ GmbH übernommene Personal wechselte am 1. Januar 2000 zur X._____ Inc. CAD-Software.
D.
Die X._____ Inc. CAD-Software, wiederum mit Sitz in Baden-Dättwil (P._____), wurde am 7. Dezember 1999 gegründet. Zweck der Gesellschaft sind die Entwicklung und der internationale Vertrieb von Hard- und Software, speziell im Bereich CAD. Verwaltungsrat und Einzelzeichnungsberechtigter war zunächst F._____, wobei die Eröffnungsbilanz von A._____ unterzeichnet worden war.

Wie eine Steuerrevision ergab, stimmte der inländische Kundenstamm (EDV-Lizenznehmer von CAD-Software X._____) der X._____ GmbH des Jahres 1999 mit jenem der X._____ Inc. CAD-Software für das Jahr 2000 weitgehend überein. Für die Übertragung des ganzen Geschäftes mit entsprechendem Kundenstamm wurde kein Entgelt verbucht. Das Aktienkapital war durch eine X._____ Inc. (ohne den Zusatz CAD-Software), O._____, Baden-Dättwil, einbezahlt worden, die indessen im Handelsregister nicht eingetragen war. Bei seinen Nachforschungen stiess der Steuerrevisor hingegen auf die am 19. Mai 1992 in Nassau/Bahamas gegründete X._____ Inc. Direktor, Präsident und Sekretär der Gesellschaft ist A._____. Ihren Sitz hat sie bei der Notariatskanzlei V._____ & Co., Nassau/Bahamas (act. 10/4g).
E.
Am 14. Juli 2000 verkaufte die X._____ Inc., Nassau, den Source Code und sämtliche Rechte an der CAD Software X._____ CAD sowie die Marke X._____ (gemäss der internationalen und schweizerischen Markeneintragung) für Fr. 2'000'000.– an die W._____ Informatik AG mit Sitz in Steinen. Als Vertragsorte sind Nassau und Steinen angegeben. Unterzeichnet wurde der Vertrag von F._____ (für X._____ Inc.), Baden, und E._____ (für W._____ Informatik AG). Letzterer hat erklärt, er sei für die Vertragsverhandlungen und -unterzeichnungen nie in Nassau gewesen.
Mit gleichem Datum verkaufte die X._____ Inc., Nassau, für welche wiederum F._____ unterzeichnete, an E._____ sämtliche 200 Inhaberaktien der X._____ Inc. CAD-Software, Baden-Dättwil, für Fr. 400'000.–. Als Vertragsort war Baden angegeben. E._____ übertrug diese Aktien am 1. Dezember 2000 für Fr. 400'000.– auf die W._____ Informatik AG.

Für den Tag der Vertragsunterzeichnung liegt eine von A._____ unterzeichnete Quittung der X._____ Inc., Nassau, an die W._____ Informatik AG vor (Bankcheck UBS Fr. 200'000.– und Scheck W._____ Informatik AG über Fr. 200'000.– gemäss Kaufvertrag vom 14. Juli 2000). Der durch die W._____ Informatik AG in diesem Zusammenhang ausgestellte Check wurde durch A._____ (mit Stempel X._____ Inc., O._____, Baden-Dättwil) indossiert.

Am 21. September 2001 bestellte E._____ zudem bei der UBS einen Check über Fr. 125'000.– an Ordre X._____ Inc., Nassau, wobei dieser an die A._____ Consulting GmbH, Fislisbach, zu senden war.

Im Weiteren verfügten sowohl die X._____ Inc. CAD-Software als auch die X._____ Inc. über Konten

bei der UBS, die für gegenseitige Geldüberweisungen benutzt wurden.

Auf Grund dieser Umstände kam das Steueramt des Kantons Aargau, Direkte Bundessteuer (im Folgenden: Steueramt), zum Schluss, die Geschäfte der X._____ Inc. würden im Kanton Aargau geführt, wo die Gesellschaft damit über ein Steuerdomizil gemäss Art. 50 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) verfüge. Es ermittelte für die Jahre 1997 bis 2000 eine mutmasslich geschuldete Direkte Bundessteuer von insgesamt Fr. 319'928.–. Da es diesen Steueranspruch als gefährdet erachtete, verfügte es gestützt auf Art. 169 DBG am 8. Oktober 2002, die X._____ Inc. habe zur Deckung der direkten Bundessteuer für die Steuerjahre 1997 bis 2000 den Betrag von Fr. 319'928.– nebst Zins zu 4% seit 1. Dezember 2002 sicherzustellen.

F.

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 12. November 2002 beantragt die X._____ Inc., Nassau, die Sicherstellungsverfügung vom 8. Oktober 2002 aufzuheben.

Das Steueramt beantragt, die Beschwerde abzuweisen.

Im zweiten Schriftenwechsel haben die Parteien vollumfänglich an ihren Anträgen festgehalten.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, hat sich der Vernehmlassung und Duplik des Steueramtes angeschlossen und stellt ebenfalls den Antrag auf Abweisung der Beschwerde.

G.

Mit Verfügung vom 19. November 2002 hat der Präsident der II. öffentlichrechtlichen Abteilung das Gesuch der X._____ Inc. um Gewährung der aufschiebenden Wirkung abgewiesen.

H.

Mit Verfügung des Instruktionsrichters vom 8. Juli 2003 wurde der Beschwerdeführerin Gelegenheit gegeben, zu den im Instruktionsverfahren nachgeforderten fehlenden und vom Steueramt des Kantons Aargau nachgereichten Unterlagen Bemerkungen anzubringen. Am 15. August 2003 nahm die Beschwerdeführerin zu den eingereichten Unterlagen Stellung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

Der Beschwerdeführerin wurde im Rahmen des zweiten Schriftenwechsels Gelegenheit eingeräumt, dem Bundesgericht allfällige Bemerkungen zur Vernehmlassung des Beschwerdegegners bis zum 28. Februar 2003 einzureichen. Sie machte davon fristgerecht Gebrauch. Ein weiterer Schriftenwechsel wurde nicht angeordnet. Die am 15./16. und 28. Mai 2003 nachgereichten Eingaben der Beschwerdeführerin sind daher unbeachtlich, soweit sie nicht die nachzureichende Vollmacht betreffen. Im Übrigen befindet sich das nachgereichte Certificate of Incumbency ohnehin bereits in den vorinstanzlichen Akten (Beilage 4g) und bilden die Feststellungsverfügung des kantonalen Steueramtes vom 25. April 2003, gegen die die Beschwerdeführerin am 27. Mai 2003 eine ebenfalls beigelegte Einsprache erhoben hat, sowie der Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Aargau vom 12. Dezember 2002 nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Den beiden Letzteren können zudem keine Gesichtspunkte zu Gunsten der Beschwerdeführerin entnommen werden.

2.

2.1 Gemäss Art. 169 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann der Steuerpflichtige gegen eine Sicherstellungsverfügung für die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach Zustellung Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erheben. Die vorliegende, rechtzeitig eingereichte Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist damit zulässig, und die Beschwerdeführerin ist als Adressatin der Sicherstellungsverfügung zur Erhebung der Beschwerde berechtigt (Art. 103 lit. a OG).

2.2 Nach Art. 104 lit. a OG kann mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreiten oder Missbrauch des Ermessens, gerügt werden. Da im vorliegenden Fall nicht eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden hat, kann das Bundesgericht auch die Feststellung des Sachverhaltes überprüfen (Art. 104 lit. b in Verbindung mit Art. 105 OG). Es ist dabei nicht an die Aktenlage gebunden, auf welcher der angefochtene Entscheid beruht, und kann auch auf neue Tatsachen abstellen, selbst wenn diese nach dem angefochtenen Entscheid eingetreten sind, eingeschlossen solche, die im Rahmen des

zweiten Schriftenwechsels vorgetragen worden sind (BGE 113 Ib 327 E. 2b S. 331, mit Hinweisen; betreffend Sicherstellungsverfügungen: Urteile 2A.7/2002 vom 5. März 2003 E. 1.2 und 2A.380/2001 vom 12. März 2002 E. 1.2 [in: StR 57 (2002) 336]).
3.
3.1 Die Beschwerdeführerin macht zunächst geltend, die angefochtene Verfügung sei schon aus formellen Gründen aufzuheben. Denn sie umschreibe weder den geforderten Steuerbetrag näher, noch begründe sie die Steuerforderung; es sei schleierhaft, wie und auf Grund welcher Erhebungen sich die entsprechenden Zahlen ergäben. Insbesondere fehlten jegliche Anhaltspunkte für ihre angebliche Geschäftstätigkeit und Steuerpflicht in der Schweiz.
3.2 Weder aus Art. 169 DBG, der lediglich verlangt, die Sicherstellungsverfügung habe den sicherzustellenden Betrag anzugeben, noch aus Art. 116 DBG, wonach Verfügungen und Entscheide dem Steuerpflichtigen schriftlich zu eröffnen und mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen sind, ergibt sich für die Steuerbehörde eine Verpflichtung, die Sicherstellungsverfügung zu begründen. Eine solche Pflicht besteht indessen auf Grund des Anspruches auf Gewährung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV). Danach muss die Begründung eines Entscheides so abgefasst sein, dass der Betroffene ihn gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl er als auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheides ein Bild machen können. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt (BGE 126 I 97 E. 2b S. 102 f.).
3.3 Die angefochtene Verfügung genügt diesen Anforderungen offensichtlich nicht. Das Steueramt hat indessen in seiner Vernehmlassung unter Beilage verschiedener Akten eingehend begründet, auf Grund welcher Anhaltspunkte es die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin annimmt, wie die mutmasslich geschuldete Steuer ermittelt worden ist und inwiefern es im Übrigen eine Steuergefährdung als gegeben erachtet. Insbesondere mit Blick darauf, dass die Sicherstellungsverfügung eine rein vorsorgliche, provisorische Massnahme der Steuersicherung darstellt, die sich in keiner Art und Weise auf den Bestand und die Höhe der Steuerforderung auswirkt und dahinfällt, wenn und soweit im ordentlichen Verfahren festgestellt wird, dass die Forderung nicht oder nicht im angenommenen Umfang besteht, erfüllt die auf diese Weise ergänzte Begründung die sich aus Art. 29 Abs. 2 BV ergebenden Anforderungen. Im Rahmen des zweiten Schriftenwechsels hatte die Beschwerdeführerin zudem Gelegenheit, zur Vernehmlassung umfassend Stellung zu nehmen. Davon hat sie auch Gebrauch gemacht. Sie konnte damit ihre Rechte vollumfänglich wahrnehmen, und es ist ihr aus der mangelhaften Begründung der Sicherstellungsverfügung kein Nachteil erwachsen. Damit ist der ursprünglich
gegebene Formmangel geheilt worden. Eine Verletzung ihres Anspruches auf Gewährung des rechtlichen Gehörs liegt deshalb nicht vor. Es kommt hinzu, dass die Frage, ob die angeführten Gründe ausreichen, um die Steuerschuld und deren Gefährdung glaubhaft zu machen, grundsätzlich Gegenstand der materiellen Prüfung bildet (Urteil 2A.7/2002 vom 5. März 2003 E. 2.2).
4.
4.1 Voraussetzung für den Anspruch auf Sicherheitsleistung und Erlass einer Sicherstellungsverfügung ist eine Gefährdung des Steuerbezuges. So erlaubt Art. 169 Abs. 1 DBG die Auflage einer Sicherheitsleistung zunächst dann, wenn der Steuerpflichtige - sei dies nun eine natürliche oder juristische Person (vgl. Ernst Känzig/Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer, Basel 1992, Art. 118 BdBSt N 4; vgl. auch Urteil 2A.516/2000 vom 6. November 2001 E. 1) - keinen Wohnsitz bzw. keinen statutarischen Sitz in der Schweiz hat. In diesem Fall ist der Bezug der Steuer objektiv gefährdet (Ferdinand Fessler, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Hrsg. Martin Zweifel/Peter Athanas, Basel 2000, Art. 169 N 10).

Der Steuerpflichtige kann sodann auch zu einer Sicherheitsleistung verpflichtet werden, wenn die Bezahlung der von ihm geschuldeten Steuer (aus anderen Gründen) als gefährdet erscheint. Eine besondere Handlungsweise, ein "Verhalten" des Steuerpflichtigen, das sich auf die Bezahlung der Steuerforderung nachteilig auswirken könnte, verlangt Art. 169 DBG nicht. Es genügt, dass die Bezahlung der Steuerforderung objektiv aufgrund der gesamten Umstände als gefährdet erscheint. Das ist etwa dann der Fall, wenn die steuerpflichtige Tätigkeit in einer Weise ausgestaltet ist, die es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, sich durch Verschieben von Vermögenswerten namentlich ins Ausland der Steuervollstreckung zu entziehen (vgl. BGE 108 Ib 44). Ebenso ist eine Steuergefährdung anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige den Veranlagungsbehörden gegenüber systematisch seine Einkommens- und Vermögenssituation verschleiert (ASA 66 S. 479). Wenn der Steuerpflichtige mit be-

trächtlichen Nachsteuern und Bussen zu rechnen hat, vermag auch die leichte Verwertbarkeit von beweglichen Vermögenswerten eine Gefährdung des Steuerbezuges zu begründen (vgl. Urteil 2A.170/1999 vom 8. November 1999 E. 5a).
4.2 Ob die Steuerschuld besteht, prüft das Bundesgericht im Sicherstellungsverfahren nur provisorisch und vorfrageweise. Die nähere Abklärung der Steuerpflicht und die Festsetzung der Abgabe bleiben dem Hauptverfahren in der Steuersache selbst vorbehalten. Es ist nicht Sache des Bundesgerichts, über bestrittene Steuerforderungen Beweise zu erheben. Es beschränkt sich bei der Prüfung dieser Frage vielmehr auf eine Prima-facie-Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse, d.h. es untersucht, ob die durch die Steuerverwaltung aufgezeigten möglichen Steuerfolgen auf Grund der Aktenlage hinreichend glaubhaft erscheinen. Dies geschieht ohne Präjudiz für die abschliessende Untersuchung und den Entscheid im ordentlichen Veranlagungsverfahren. Auch die Gefährdung der Steuerforderung ist nach dem Wortlaut des Gesetzes ("erscheint") nur glaubhaft zu machen (Urteil 2A.7/2002 vom 5. März 2003 E. 4.3; vgl. ASA 66 S. 479).
5.
5.1 Soweit die Beschwerdeführerin eine Reihe von Einwänden gegen die Deklarations- und Steuerpflicht erhebt, werden diese im Veranlagungsverfahren umfassend zu prüfen sein. Im Rahmen einer Prima-facie-Würdigung vermögen sie jedenfalls aus nachstehenden Gründen nicht zu überzeugen.

Die detaillierten Hintergründe einzelner Geschäfte, insbesondere des Verkaufs der Markenrechte, sind ebenfalls nicht im vorliegenden Verfahren, in welchem kein Beweisverfahren durchzuführen ist, zu überprüfen, sondern im ordentlichen Verfahren.
5.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet in erster Linie ihre Steuerpflicht in der Schweiz.
5.2.1 Gemäss Art. 50 DBG sind juristische Personen auf Grund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet. Diese Bestimmung unterstellt nicht nur juristische Personen schweizerischen Rechts der unbeschränkten Steuerpflicht; sie erfasst vielmehr auch jene ausländischen juristischen Personen, die ihre Verwaltung in der Schweiz haben. Der Ort der Verwaltung der juristischen Person als Anknüpfungspunkt für die (schweizerische) Steuerpflicht zielt zwar einzig auf das internationale Verhältnis ab. Aber auch innerhalb der Schweiz richtet sich die Zuständigkeit der Veranlagungsbehörden dann nicht nach dem statutarischen Sitz der steuerpflichtigen juristischen Person, wenn diese dort nur einen Briefkasten unterhält (Urteil 2A.196/2001 vom 13. Mai 2002 E. 2/3).
5.2.2 Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt dort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat (BGE 54 I 301 E. 2) bzw. wo die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird (BGE 50 I 100 E. 2). Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszweckes; bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend. Dabei ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird (Peter Athanas/Stefan Widmer, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Hrsg. Martin Zweifel/Peter Athanas, Basel 2000, Art. 50 N 10-16).
5.2.3 Das Steueramt hat in seiner Vernehmlassung (Ziff. I.1.-6. und Ziff. II.3) die wesentlichen tatsächlichen Vorgänge im Zusammenhang mit den verschiedenen Gesellschaftsgründungen und -liquidationen sowie verschiedene, in der Schweiz vorgenommene geschäftsleitende Handlungen insbesondere des Rechtsvertreters der Beschwerdeführerin sowie von A._____ - beide mit Wohnsitz im Kanton Aargau und dort auch berufstätig - dargelegt. Es ist gestützt darauf zum Schluss gelangt, die Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin erfolge in der Schweiz bzw. im Kanton Aargau und begründe damit ein Steuerdomizil im Sinne von Art. 50 DBG. Hinweise auf geschäftsleitende Handlungen am Sitz der Beschwerdeführerin auf den Bahamas bestünden hingegen keine.
5.2.4 Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, vermag diese prima facie überzeugende und glaubhaft erscheinende Begründung, auf die verwiesen werden kann, nicht umzustossen. Insbesondere widerlegt sie in keiner Weise die Darstellung des Steueramtes, wonach sich aus der mit diesem geführten Korrespondenz ergebe, dass der Domizilhalter der Beschwerdeführerin auf den Bahamas über keine materiellen Handlungs- und Vertretungsvollmachten verfüge. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, ihre - nicht näher beschriebene - Geschäftstätigkeit erfolge "über das Ausland", vermag sie denn auch nicht zu belegen; die in diesem Zusammenhang von ihr lediglich angebotene Vorlage von entsprechenden Lizenzrechnungen genügt dazu nicht. Die vom Steueramt vorgetragenen Argumente (Vernehmlassung Ziff. I.5 f.) stützen denn auch vielmehr dessen Schlussfolgerung. Belege fehlen ebenfalls für die angeblich erfolgte Bezahlung der für die Beschwerdeführerin

u.a. auch in der Schweiz durch hiesige Gesellschaften entwickelten X._____ CAD-Software (Beschwerde S. 4, Ziff. 10). Das Beibringen entsprechender Nachweise muss indessen dem Veranlagungsverfahren vorbehalten bleiben.
5.2.5 Insgesamt genügen die vom Steueramt in der Vernehmlassung dargelegten Argumente, die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin in der Schweiz als glaubhaft erscheinen zu lassen. Insbesondere vermag diese nicht darzulegen, welche wirtschaftlichen Überlegungen den Gründungen bzw. Liquidationen der verschiedenen Gesellschaften, die im wesentlichen mit demselben Personal denselben Zweck verfolgten, zu Grunde lagen. Plausible Gründe für das gewählte Vorgehen sind jedenfalls nicht ersichtlich.
6.
6.1 Das Steueramt hat anhand der verschiedenen Gründungen und Liquidationen sowie der jeweiligen Geschäftstätigkeit und der personellen und örtlichen Verbindungen zwischen den Gesellschaften bzw. deren Personal den Schluss gezogen, die X._____ Inc. CAD-Software habe die Geschäftstätigkeit der X._____ AG sowie deren Nachfolgegesellschaften lückenlos fortgeführt (Vernehmlassung Ziff. I.3 und I.4 sowie Ziff. II.4). Dies wird von der Beschwerdeführerin weder substanziell bestritten noch widerlegt. Der Schluss erscheint gestützt auf die Akten denn auch als glaubhaft. Es kann auf die entsprechenden Ausführungen des Steueramtes verwiesen werden.
6.2 Die X._____ AG, die mit Vertrag vom 1. Oktober 1988 die gesamten Rechte an der X._____ CAD-Software erworben hatte, erzielte ihre Einnahmen hauptsächlich aus dem Verkauf von Soft- und Hardware im In- und Ausland (Vernehmlassung Ziff. I.1), was von der Beschwerdeführerin ausdrücklich nicht bestritten wird. In ihrer Erfolgsrechnung waren nach Darstellung des Steueramtes nur bis 1994 neben den inländischen auch ausländische Lizenzerträge enthalten (Vernehmlassung Ziff. II.4; Vernehmlassungsbeilage 6c). Dies wird von der Beschwerdeführerin nicht widerlegt. Der Schluss erscheint auch glaubhaft, da die X._____ Inc. CAD-Software die bereits von der X._____ AG ausgeübte Geschäftstätigkeit weiterführt und in ihrer Erfolgsrechnung in- und ausländische Softwareerträge ausweist, was die Beschwerdeführerin zu Recht nicht in Frage gestellt. Denn ausländische Lizenzeinnahmen wurden im Jahr 2000 nach deren Gründung bei der X._____ Inc. CAD-Software wiederum verbucht (Vernehmlassung Ziff. II.4; Vernehmlassungsbeilage 6c). Aus der dazu eingereichten Erfolgsrechnung 1999/2000 ergibt sich unter "Betriebsertrag aus Lieferungen und Leistungen" eine Verbuchung von "Produktions- und Handelsertrag Ausland Fr. 644'389.67". Aus der vom Steueramt mit den fehlenden Beilagen nachgereichten detaillierten Erfolgsrechnung der X._____ Inc. CAD-Software für das Jahr 2000 ist zusätzlich ersichtlich, dass davon Fr. 627'874.98 auf Erträge aus "Software/Updates EURO" und "Ausland div." entfallen. Die ausländischen Lizenzeinnahmen der X._____ Inc. CAD-Software werden von der Beschwerdeführerin auch nicht bestritten.
6.3 Da die X._____ Inc. CAD-Software die Geschäftstätigkeit der erwähnten Gesellschaften - und zwar in Bezug auf Personal und Tätigkeit - lückenlos fortgeführt hat, hat das Steueramt gefolgert, dass die in den Jahren 1997 bis 1999 vermutlich nach wie vor angefallenen ausländischen Lizenzerträge bei der X._____ Inc., Nassau, eingegangen sind.

Angesichts der vom Steueramt aufgezeigten personellen und geschäftlichen Verbindungen zwischen den in Frage stehenden Personen und Gesellschaften erscheint sein Schluss als glaubhaft. Die Beschwerdeführerin hat die entsprechenden Ausführungen (Vernehmlassung Ziff. I.1-I.4), auf die auch hier verwiesen werden kann, nicht widerlegt. Sie räumt zudem ein, dass Lizenzen direkt ins Ausland ausgeliefert worden seien; deren Besteuerung sei aber nicht möglich (Beschwerde S. 5 Ziff. 11).
6.4 Auf Grund seiner bisher gewonnenen Erkenntnisse durfte das Steueramt mit haltbaren Gründen davon ausgehen, die Beschwerdeführerin habe in der Schweiz (weiterhin) angefallene Einnahmen aus dem Verkauf von Lizenzen ins Ausland nicht versteuert.
6.5 Für die Ermittlung der geschuldeten Steuer auf ausländischen Lizenzerträgen der Jahre 1997 bis 1999 ist das Steueramt mangels entsprechender Unterlagen der Beschwerdeführerin von dem im Geschäftsjahr 2000 von der X._____ Inc. CAD-Software verbuchten Betrag von rund Fr. 644'389.78 (Betriebsertrag aus Lieferungen und Leistungen, Produktions- und Handelsertrag Ausland; Vernehmlassungsbeilage 4f) ausgegangen. Da darin auch ein Ertrag aus ausländischen Softwareverkäufen und Updates von rund Fr. 627'000.– enthalten ist (oben E. 6.2), hat es seiner Schätzung einen Ertrag von Fr. 620'000.– zu Grund gelegt. Davon hat es pauschal 20% als (offensichtlich branchenüblichen) Aufwand zum Abzug gebracht. Für den so verbleibenden mutmasslichen Gewinn von Fr. 496'000.– hat es eine Steuer von Fr. 48'608.– (1997; Satz 9.8%) bzw. Fr. 42'160.– (1998/99;

Satz 8,5%) berechnet.

Diese Schätzung erscheint - insbesondere angesichts des (vorläufig) schwierigen Nachweises entsprechender Zahlungseingänge, der hier auch nicht verlangt werden kann - prima facie als glaubhaft.
6.6 Darüber hinaus hat das Steueramt im Jahr 2000 für den Verkauf der immateriellen Werte durch die Beschwerdeführerin an die W._____ Informatik AG zum Preis von Fr. 2'000'000.– einen Gewinn in dieser Höhe geschätzt. Für den Verkauf der Beteiligung an der X._____ Inc. CAD-Software an E._____ für Fr. 400'000.– nahm es (unter Abzug des einbezahlten Aktienkapitals von Fr. 200'000.–) einen Beteiligungsgewinn von Fr. 200'000.– an. Für diese Gewinne ermittelte es für das Jahr 2000 eine mutmassliche Steuer von Fr. 187'000.– (Satz 8,5%).

Auch diese Schätzung erweist sich prima facie als glaubhaft.
7.
Die Beschwerdeführerin ist im schweizerischen Handelsregister nicht eingetragen, obwohl das Steueramt bisher nur in der Schweiz Geschäftsleitungshandlungen feststellen konnte. Auch im Rechtsverkehr tritt die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf Adressen in der Schweiz auf (Vernehmlassung Ziff. II, S. 8 lit. c). Da sie in der Schweiz offensichtlich über ein Bankkonto verfügt, könnten allfällige Vermögenswerte sehr einfach auf andere Gesellschaften/Personen übertragen oder ins Ausland verschoben werden. Auch aus dieser Sicht erscheint die vom Steueramt zusätzlich angeführte Gefährdung der geltend gemachten Steuerforderung glaubhaft. Die Beschwerdeführerin setzt sich mit den diesbezüglichen Ausführungen des Steueramtes nicht auseinander. Sie erachtet die Gefährdung einzig auf Grund der (nach dem oben Ausgeführten unzutreffenden) Annahme, sie sei in der Schweiz nicht steuerpflichtig, als nicht gegeben.
8.
Da die Beschwerdeführerin nach dem Ausgeführten unterliegt, hat sie die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht zu tragen (Art. 156 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin und dem Steueramt des Kantons Aargau, Direkte Bundessteuer, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 8. September 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: