



Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht

vom 26. Januar 2022 (810 21 162)

Steuern und Kausalabgaben

Nach- und Strafsteuerverfahren zur direkten Bundessteuer 2006-2012 / allgemeine Voraussetzungen für die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Stefan Schulthess, Markus Clausen, Hans Furer, Niklaus Ruckstuhl, Gerichtsschreiber Sandro Jaisli

Beteiligte **A._____ AG**, Beschwerdeführerin, vertreten durch Gfeller + Partner AG,

gegen

Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Abteilung Steuergericht), Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal, Beschwerdegegner

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

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Eigerstrasse 65, Postfach, 3003 Bern, Beigeladene

Betreff Nach- und Strafsteuer Direkte Bundessteuer 2006-2012 (Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 29. Januar 2021)

A. B.____ war in den vorliegend interessierenden Steuerperioden 2006 bis 2012 Alleinaktionärin der A.____ AG, hat ihren Wohnsitz in C.____ und ist mit D.____ verheiratet, der seinen Wohnsitz in E.____ (Kanton F.____) hat. Im Februar 2014 nahm die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) bei der A.____ AG eine Steuerrevision für das Steuerjahr 2012 vor. Gestützt auf den Revisionsbericht vom 27. Februar 2014 (nachfolgend Revisionsbericht 2014) wurde die A.____ AG mit Verfügung vom 22. Mai 2014 für das Steuerjahr 2012 sowohl für die Staats- und Gemeindesteuern als auch für die direkte Bundessteuer definitiv veranlagt. Diese Veranlagung erwuchs unangefochten in Rechtskraft. Am 18. Mai 2015 wurde von der Steuerverwaltung eine neue Steuerprüfung angekündigt, welche am 28. Mai 2015 durchgeführt wurde. Nach Vorliegen des diesbezüglichen Revisionsberichts vom 27. November 2015 (nachfolgend Revisionsbericht 2015) leitete die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 12. Dezember 2016 ein Nach- und Strafsteuerverfahren ein und stellte sowohl der A.____ AG als auch B.____ deren jeweilige Nachsteuerberechnungen mit Schreiben vom 14. März 2017 zur Stellungnahme zu. Beide liessen sich mit Schreiben vom 28. April 2017 vernehmen.

B. Mit Verfügung vom 30. November 2017 betreffend Nachsteuern und Bussen zur direkten Bundessteuer 2006 bis 2012 wurde der A.____ AG eine Ertragsnachsteuer zur direkten Bundessteuer für die Steuerjahre 2006 bis 2012 inklusive Verzugszinsen und eine Steuerbusse für die Steuerjahre 2007 bis 2012 von 40% der Nachsteuer in Höhe von total Fr. 8'629.50 auferlegt.

C. Mit Einspracheentscheid vom 18. Juni 2020 wies die Steuerverwaltung die dagegen erhobene Einsprache vom 27. Dezember 2017 ab.

D. Die gegen diesen Einsprache-Entscheid erhobene Beschwerde vom 16. Juli 2020 hiess das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit Entscheid vom 29. Januar 2021 soweit es darauf eintrat, teilweise gut und wies die Steuerverwaltung an, die für die Jahre 2006 und 2007 verbuchten Privatanteile "Fahrzeug B.____" in Höhe von Fr. 8'064.-- p.a. von der Nachbesteuerung auszunehmen. Darüber hinaus wurde der Rekurs abgewiesen.

E. Gegen diesen Entscheid erhob die A.____ AG, vertreten durch die Gfeller + Partner AG, Treuhandbüro in Bern, mit Eingabe vom 30. Juni 2021 beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), Beschwerde mit den unter Kosten- und Entschädigungsfolge gestellten Anträgen: (1) Die Urteile des Steuergerichts vom 29. Januar 2021 betreffend das Nach- und Strafsteuerverfahren gegen alle vorstehend genannten Parteien für die Steuerperioden 2006 bis und mit 2012 seien sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer aufzuheben und es sei festzustellen, dass ein derartiges Nach- und Strafsteuerverfahren vorliegend nicht zulässig sei. (2) Eventualiter: Sämtliche verfügbaren Nachsteuern, Bussen und Verzugszinsen seien gemäss nachstehender Begründung zu reduzieren.

F. Mit Eingabe vom 19. Juli 2021 liess sich die Steuerverwaltung vernehmen und beantragte die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Sie führte im Wesentlichen aus, dass es sich im

vorliegenden Fall nicht um die klassische Abgrenzungsfrage Veranlagungsverfahren / Nachsteuerverfahren handle, weshalb die Ausführungen und die angeführte Literatur und Judikatur grundsätzlich an der Sache vorbeizielten würden. Entscheidend sei im vorliegenden Fall, dass es sich um zwei unabhängige Revisionsanträge mit unterschiedlichen Prüfpunkten handle. Erst die konkrete und detaillierte Anzeige einer Drittperson ausserhalb der Steuerverwaltung habe die Richtung vorgegeben und damit eine zweite Überprüfung notwendig gemacht.

G. Mit Eingabe vom 20. August 2021 liess sich das Steuergericht vernehmen und beantragte unter Verweisung auf ihre Entscheide vom 29. Januar 2021 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

H. Mit Verfügung vom 20. September 2021 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen und verfügt, dass die Beschwerdeverfahren Nrn. 810 21 159 bis 810 21 162 zusammen behandelt werden.

I. Mit Schreiben vom 15. Oktober 2021 reichte die Vertreterin der Beschwerdeführerin ihre Honorarnote ein.

Das Kantonsgericht zieht **i n E r w ä g u n g** :

1.1 Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG (VV DBG) vom 13. Dezember 1994 können Entscheide des Steuergerichts betreffend die direkte Bundessteuer mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Die formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG, Art. 145 Abs. 2 DBG sowie §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde einzutreten ist.

1.2 Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO; Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 140 Abs. 3 DBG). Dem Kantonsgericht kommt im vorliegenden Fall somit volle Kognition zu. Zulässig sind auch neue Anträge, Behauptungen und Beweismittel (§ 6 Abs. 3 VPO; vgl. Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 10. August 2016 [810 16 9] E. 7.2).

2. Strittig ist, ob die Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin zu Recht Nachsteuern und Bussen zu den direkten Bundessteuern 2007 bis 2012 auferlegte.

3.1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde 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 Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins seit Fälligkeit als Nachsteuer eingefordert. Wegen ungenügender Bewertung

allein kann keine Nachsteuer erhoben werden (Art. 151 Abs. 1 DBG; übereinstimmend mit Art. 53 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] vom 14. Dezember 1990 und Art. 151 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG] vom 14. Dezember 1990).

3.2 Im Veranlagungsverfahren muss die steuerpflichtige Person alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG). Steuerpflichtige tragen dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (Urteil des Bundesgerichts 2C_304/2013, 2C_305/2013 vom 22. Oktober 2013 E. 3.3).

3.3 Für die Festsetzung der Nachsteuer kommen die Grundsätze, die für das Veranlagungsverfahren gelten, zur Anwendung (vgl. MARTIN E. LOOSER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017, Rz. 4 zu Art. 153 DBG). Somit gelten auch im Nachsteuerverfahren die allgemeinen Grundsätze zur Beweislast und Mitwirkungspflicht im System der gemischten Veranlagung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_84/2017, 2C_130/2017 vom 14. Juli 2017 E. 2.2). Nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen. Dagegen ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet (vgl. BGE 140 II 248 E. 3.5; BGE 138 II 57 E. 7.1; BGE 133 II 153 E. 4.3; Urteil des Bundesgerichts 2C_95/2013, 2C_96/2013 vom 21. August 2013 E. 2.2; jeweils mit Hinweisen). Die Steuerbehörde hat nachzuweisen, was die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens und den Erlass einer zulasten des Steuerpflichtigen veränderten Veranlagung rechtfertigt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_494/2011, 2C_495/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.3.1, in: StE 2012 B 72.25 Nr. 2).

4.1 Die Beschwerdeführerin rügte mit ihrem Hauptbegehren in grundsätzlicher Hinsicht die Rechtmässigkeit des vorliegenden Nachsteuerverfahrens. Da der Steuerverwaltung aufgrund des Revisionsberichts 2014 bereits alle Tatsachen bekannt gewesen seien (oder hätten bekannt sein müssen), sei für die vorliegend relevanten Jahre kein erneutes Nachsteuerverfahren mehr möglich beziehungsweise zulässig gewesen. Denn anlässlich des Revisionsberichts 2014 seien sowohl die Buchführung der Beschwerdeführerin wie auch die Schnittstellen zwischen dem Unternehmen und dem Aktionariat bzw. den nahestehenden Personen eingehend geprüft worden. Somit sei man weit vom Massenverfahren der Veranlagung (in dem von der Steuerbehörde nicht verlangt werden könne, dass sie jegliche Fehler und Versehen erkenne) entfernt, sondern befinde sich in einem qualifizierenden mehrtägigen Prüfungsprozess seitens der Steuerverwaltung, bei welchem nicht derselbe pauschale Prüfungsmasstab angewendet werden könne. Die Steuerverwaltung habe für das ganze Jahr 2012 Aufrechnungen als Privataufwand bei den Fahrzeugkosten vorgenommen. Es sei ihr damit bekannt gewesen, beziehungsweise hätte ihr bekannt sein müssen, dass sich die fraglichen Fahrzeuge bereits vor dem 1. Januar 2012 im Eigentum des Unternehmens befanden. Die Steuerverwaltung habe vielmehr bewusst und in Kenntnis aller Tatsachen auf eine weitere Abklärung für die Vorjahre verzichtet und dies der Beschwerdeführerin und D._____ während der Steuerprüfung auch mitgeteilt. Dem Revisionsbericht 2014 sei weiter zu

entnehmen (Seite 5 Ziff. 3.1), dass die Umsatz- und Geschäftsentwicklung seit dem Jahr 2010 in die Beurteilung miteinbezogen worden seien. Damit seien sämtliche Fakten des Fahrzeugaufwandes bereits aus dem Revisionsbericht 2014 hinlänglich bekannt gewesen und geprüft worden, weshalb das vorliegende Nachsteuerverfahren nicht zulässig sei. Gleiches gelte auch für den Mietaufwand, auch wenn für diesen Bereich im Revisionsbericht 2014 keine Aufrechnungen vorgenommen worden seien.

4.2 Schliesslich sei der Steuerverwaltung im Rahmen des Revisionsberichtes 2014 Zugang zu sämtlichen elektronischen Daten der Gesellschaft gewährt worden, was auch zu zahlreichen Fragen seitens der Steuerverwaltung zum Inhalt und zur Höhe der Mietverhältnisse geführt habe. Unter Berufung auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung hielt die Beschwerdeführerin schliesslich fest, dass ein Nachsteuerverfahren nur dann statthaft sei, wenn der zuständigen Behörde die neue Tatsache oder das Beweismittel auch bei pflichtgemässer Sorgfalt nicht habe bekannt sein können. Ein als erheblich erkennbarer Sachverhalt, der unklar und unvollständig sei, müsse im Veranlagungsverfahren abgeklärt werden. Dies könne im Unterlassungsfall nicht im Nachsteuerverfahren nachgeholt werden. Vorliegend habe die Steuerverwaltung im Anschluss an den Revisionsbericht 2014 mit der definitiven Veranlagungsverfügung vom 22. Mai 2014 zumindest konkludent zum Ausdruck gebracht, dass das Verfahren abgeschlossen sei und die Steuerpflichtigen in guten Treuen nicht mehr mit der Eröffnung eines erneuten, die gleichen Sachverhalte betreffenden Verfahrens hätten rechnen müssen. Die Nach- und Strafsteuer basiere deshalb nicht auf neuen Tatsachen. Vielmehr seien der Steuerverwaltung sämtliche Informationen vorgelegen und der Bezug zu den gleichen Tatbeständen in den Vorjahren sei klar ersichtlich gewesen, weshalb diese es fahrlässig und sorgfaltspflichtverletzend unterlassen habe, umgehend entsprechende Nachsteuerverfahren auch für die vergangenen Jahre einzuleiten, womit solche später nicht mehr möglich seien und damit ein separates Nachsteuerverfahren ausgeschlossen sei.

4.3 Die Vorinstanz bejahte dagegen die Zulässigkeit des Nachsteuerverfahrens. Auf eine rechtskräftige Veranlagung dürfe im Nachsteuerverfahren zurückgekommen werden, wenn sich aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel ergebe, dass die Veranlagung unrichtig (entweder überhaupt nicht oder ungenügend) ausgefallen sei. Die Unkenntnis der Steuerbehörde über das Vorhandensein solcher Tatsachen oder Beweismittel müsse daher kausal für die unrichtige Veranlagung gewesen sein. Massgebend für die Neuheit von Tatsachen sei i.d.R. der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung beziehungsweise bei Eröffnung derjenigen Entscheidung, die in der Folge rechtskräftig geworden sei. Was damals nicht aus den Akten ersichtlich gewesen sei, gelte als neu. Im Rahmen der Revision 2014 habe die Steuerverwaltung am 13. Februar 2014 am Sitz der Beschwerdeführerin deren Fahrzeug- und Werbeaufwand geprüft. Es fänden sich in den Akten keine Hinweise darauf, dass auch der Mietaufwand pro 2012 geprüft worden sei, welcher auch nicht Gegenstand des Prüfauftrages gewesen sei. Die ermittelten Aufrechnungen seien akzeptiert worden und die definitive Veranlagungsverfügung vom 22. Mai 2014 sei anschliessend in Rechtskraft erwachsen. Diese Revision und der entsprechende Revisionsbericht 2014 seien ausschliesslich mit dem Fokus auf das Jahr 2012 und die vorerwähnten Positionen durchgeführt beziehungsweise verfasst worden. Auch wenn der Revisor Einblick in die Vorjahre gehabt haben sollte, könne den Akten keine Zusicherung der Steuerverwaltung entnommen werden, dass sie

die früheren Jahre nicht auch noch prüfen werde. Der neuerlichen Revision im Rahmen des Revisionsberichts 2015 könne entnommen werden, dass diese aufgrund von Hinweisen eines Dritten vorgenommen worden sei. Es sei somit festzustellen, dass mit dem Revisionsbericht 2015 Sachverhalte (wie Mietaufwand und Fahrzeugaufwand), die nicht Gegenstand der ersten Revision gewesen seien, geprüft worden seien.

4.4 Deshalb seien die Erkenntnisse aus beiden Revisionsberichten 2014 und 2015 als neue, der Steuerverwaltung noch nicht bekannte Tatsachen zu werten, die kausal für die unrichtige Veranlagung der Steuerjahre 2006 bis 2012 seien. Die Beschwerdeführerin verkenne zudem, dass keine gesetzlichen Vorgaben bestehen, innert welcher Frist das Nachsteuerverfahren einzuleiten sei. Da die gesetzlichen Verjährungsfristen eingehalten worden seien, sei das Nachsteuerverfahren auch rechtzeitig eingeleitet worden. Die Tatsache, dass nicht unmittelbar nach der Revision pro 2012 ein Nachsteuerverfahren für die Vorjahre eingeleitet worden sei, möge zwar erstaunen, doch könne dieses Hinauszögern nicht zum Nachteil der Steuerpflichtigen gereichen, sondern eher zu deren Vorteil, da sich dadurch die Wahrscheinlichkeit erhöhe, dass frühere Steuerperioden verjähren würden.

5.1 Die Beschwerdeführerin bestritt nicht, dass die aufgerechneten Positionen frühestens bei der ersten eingehenden Steuerprüfung im Jahr 2014 erstmals entdeckt werden konnten beziehungsweise mussten. Sie machte auch keine Grobfahrlässigkeit der Steuerverwaltung im Rahmen der ordentlichen Veranlagungsverfahren für die Steuerjahre 2006 bis 2011 geltend. Vielmehr rügte sie ausschliesslich, dass die Nachsteuerverfahren bereits nach der ersten Buchprüfung im Februar 2014 hätten eingeleitet werden müssen. Massgebend für die Frage, ob eine Tatsache oder ein Beweismittel "neu" ist und damit Anlass zu einem Nachsteuerverfahren geben kann, ist nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Aktenstand im Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung. Das Nachsteuerverfahren setzt daher voraus, dass sogenannte unechte Noven vorliegen, die zwar im Zeitpunkt der Veranlagung existierten, aber der veranlagenden Behörde nicht bekannt waren und erst nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung entdeckt worden sind (PETER LOCHER, in: Locher [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, Basel 2015, N 20 zu Art. 151). Die unterbliebene respektive unvollständige Veranlagung muss folglich auf den unvollständigen Aktenstand im Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung zurückzuführen sein (Urteil des Bundesgerichts 2C_868/2020 vom 25. August 2021 E. 2.1.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_263/2018 vom 11. Februar 2019 E. 3.3; Urteil des Bundesgerichts 2C_230/2015, 2C_231/2015 vom 3. Februar 2016 E. 2.1).

5.2 Es ist zunächst darauf hinzuweisen, dass es sich vorliegend grundsätzlich nicht um die klassische Abgrenzungsfrage "Veranlagungsverfahren/Nachsteuerverfahren" handelt. Der Sache nach sind vielmehr zwei unabhängige Revisionsanträge mit unterschiedlichen Prüfpunkten, die zudem unterschiedliche Steuerperioden betreffen, zu beurteilen. Der erste Revisionsantrag datierte vom 10. Oktober 2013 und beschränkte sich auf das zum damaligen Zeitpunkt noch laufende Veranlagungsverfahren für das Steuerjahr 2012, welches erst mit definitiver Veranlagungsverfügung vom 22. Mai 2014 abgeschlossen wurde. Der zweite Revisionsantrag datierte dagegen vom 21. August 2014 und hatte inhaltlich überwiegend die Steuerperioden 2006 bis 2011 zum Gegenstand.

6.1 Die Steuerperioden 2006 bis 2011 waren im Zeitpunkt der ersten Buchprüfung bei der Beschwerdeführerin im Februar 2014 – welche im Rahmen der ordentlichen Veranlagung 2012 erfolgte – bereits definitiv veranlagt. Es ist deshalb unter Verweisung auf die Erwägung 5.1 hiervor festzuhalten, dass sämtliche Tatsachen und Beweismittel, die der Steuerverwaltung erst anlässlich der Buchprüfung im Jahr 2014 bekannt wurden (und sich zu den Zeitpunkten der Veranlagungen 2006 bis 2011 nicht in den Akten befunden haben), neu sind und damit die Steuerverwaltung grundsätzlich zur Einleitung eines Nachsteuerverfahrens berechtigen. Der Umstand, dass das Nachsteuerverfahren formell erst am 12. Dezember 2016 (vgl. Sachverhalt lit. A. hier vor) eröffnet wurde, ändert nichts an dessen grundsätzlicher Zulässigkeit, denn die spätere Einleitung des Nachsteuerverfahrens hat keinen Einfluss auf die erforderliche "Neuheit" der Tatsachen und Beweismittel, die der Steuerverwaltung erst anlässlich der Buchprüfung im Jahr 2014 bekannt wurden. Selbst wenn der Revisor bereits bei der ersten Buchprüfung Rückschlüsse auf die vergangenen Steuerjahre 2006 bis 2011 hätte ziehen können, würde dies der späteren Einleitung des Nachsteuerverfahrens (vor Ablauf der Verjährungsfrist) nicht entgegenstehen, weil sämtliche erst aus den Revisionen 2014 und 2015 gewonnenen Erkenntnisse für die Steuerperioden 2006 bis 2011 als "neu" im hiervor beschriebenen Sinne zu gelten haben.

6.2 Würde man dagegen der Argumentation der Beschwerdeführerin folgen, müssten bei jeder steuerlichen Buchprüfung im Rahmen einer laufenden Steuerperiode sämtliche Eventualitäten der nicht prüfungsgegenständlichen Vorjahre mitberücksichtigt werden. Für alle steuerrelevanten Umstände, die dabei nicht berücksichtigt würden, entfielen die erforderliche Neuigkeit und es wären für diese keine Nachsteuerverfahren für die vergangenen Jahre mehr möglich. Diese Konsequenz kann nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen, was sich bereits aus den klaren Wortlauten der Bestimmungen Art. 152 DBG und sinngemäss Art. 53 Abs. 1 StHG ergibt, welche in zeitlicher Hinsicht für die Zulässigkeit der Einleitung eines Nachsteuerverfahrens einzig eine zehnjährige Frist für massgeblich erklären.

6.3 Dagegen dürfen auf erkennbar unsicherer Grundlage verfügte Veranlagungen nicht über ein Nachsteuerverfahren verbessert werden, wenn sich diese Grundlage im Nachhinein als unzutreffend erweist und die veranlagende Behörde einen erkennbar unvollständigen oder fragwürdigen Sachverhalt unerklärt liess (LOCHER, a.a.O., N 20 ff. zu Art. 151). Mit anderen Worten ausgedrückt, besteht eine Pflicht zur Vornahme ergänzender Abklärungen für die Veranlagungsbehörde nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Nur solche augenfälligen Mängel begründen eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und bewirken, dass keine "neuen Tatsachen" im Sinne von Art. 151 DBG vorliegen, die ein Nachsteuerverfahren rechtfertigen würden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_1225/2012, 2C_1226/2012 vom 7. Juni 2013 E. 3.1; KGE VV vom 11. Dezember 2019 [810 19 42] E. 3.1.2). Es handelt sich um Fehler, deren Nichtbeachtung eine grobe Missachtung der Untersuchungspflicht durch die Steuerbehörde darstellt, was den Kausalzusammenhang zwischen der fehlerhaften Deklaration und der ungenügenden Veranlagung unterbricht. Das ist der Fall, wenn die Steuerbehörden in voller Kenntnis von Ungereimtheiten davon abgesehen haben, zusätzliche Abklärungen zu treffen; dann können sie keine Nachsteuer mehr erheben, wenn sie nachträglich

bessere Kenntnis von diesem Umstand erhalten (Urteil des Bundesgerichts 2C_868/2020 vom 25. August 2021 E. 2.2.2).

6.4 Solche augenfälligen Mängel im Rahmen der ordentlichen Veranlagungen für die Steuerjahre 2006 bis 2011 werden weder geltend gemacht noch sind diese ersichtlich. Es ist deshalb festzuhalten, dass die aufgerechneten Positionen unbestrittenermassen erst und damit frühestens bei den eingehenden Prüfungen der Bücher der Beschwerdeführerin in den Jahren 2014 und 2015 entdeckt werden konnten. Dies bedeutet, dass die Argumentation der Beschwerdeführerin hinsichtlich der damals bereits rechtskräftig veranlagten Steuerperioden 2006 bis 2011 ins Leere geht und nicht gehört werden kann. Das Nachsteuerverfahren für die Steuerjahre 2007 bis 2011 ist nach dem Gesagten grundsätzlich zulässig.

7.1 Das Steuerjahr 2012 war dagegen Bestandteil der ersten Buchprüfung bei der Beschwerdeführerin im Februar 2014, welche im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens vorgenommen wurde, und deshalb im Zeitpunkt der Revision 2014 noch nicht definitiv veranlagt war (vgl. E. 5.2 hiavor). In Bezug auf das Steuerjahr 2012 beinhalten die vorliegenden Nachsteuerverfahren ausschliesslich eine Aufrechnung von einem geschäftsmässig nicht begründeten Mietaufwand in der Höhe von Fr. 2'400.--. Es stellt sich deshalb die Frage, ob diese Position "Mietanteil Arbeitszimmer B.____" bereits anlässlich der ersten Revision hätte erkannt und aufgerechnet werden müssen. Dies kann – wie bereits unter der Erwägung 6.3 hiavor ausgeführt – nur dann bejaht werden, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Nur solche augenfälligen Mängel begründen eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und bewirken, dass keine "neuen Tatsachen" im Sinne von Art. 151 Abs. 1 DBG vorliegen, die ein Nachsteuerverfahren rechtfertigen würden. Es braucht also (insbesondere auch mit Blick auf die beschränkten Ressourcen der Veranlagungsbehörden und die umfassende Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person) eine in die Augen springende Falschdeklaration seitens der pflichtigen Person, welche die Steuerbehörde bei gehöriger Sorgfalt schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu zusätzlichen Abklärungen hätte veranlassen müssen (Urteil des Bundesgerichts 2C_868/2020 vom 25. August 2021 E. 2.2.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_442/2018 vom 3. Juni 2019 E. 2.2).

7.2 Die gemäss Prüfungsauftrag vom 10. Oktober 2013 zu prüfenden Punkte umfassten den Fahrzeug- und Werbeaufwand der Beschwerdeführerin. Selbst wenn der Revisor im Rahmen der Revision 2014 Zugang zu sämtlichen Dokumenten (auch der vorherigen Jahre) der Beschwerdeführerin erhalten haben sollte und auch weitere Posten (wie beispielsweise die allgemeinen Personalkosten) überprüfte, kann ihm keine grobe Fahrlässigkeit vorgeworfen werden, wenn er den Umstand nicht berücksichtigte, dass für ein Arbeitszimmer von B.____ fälschlicherweise ein monatlicher Anteil von Fr. 600.-- statt der zulässigen Fr. 400.-- bei der Beschwerdeführerin als Geschäftsanteil verbucht wurde. Die Prüfung des Mietaufwandes war nicht Gegenstand des Prüfungsauftrages und es handelt sich dabei um eine vergleichsweise geringe und damit sicherlich nicht offensichtliche beziehungsweise augenfällige Abweichung. Diese Position stellt deshalb keine "ins Auge springende" Fehlerhaftigkeit dar, die dem Revisor im Rahmen der Revision 2014 hätte auffallen müssen. Dies gilt umso mehr unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Steuer-

verwaltung auf die streitgegenständlichen Buchungen betreffend Mietanteil erst nach der Revision 2014 und gestützt auf die detaillierte Meldung einer Drittperson (sog. Whistleblower) aufmerksam gemacht wurde. Diese Falschverbuchungen konnte die Steuerverwaltung somit erst im Rahmen einer detaillierten Prüfung, welche nur wegen den konkreten Hinweisen und Informationen einer Drittperson erfolgte, entdecken. Es kann deshalb keine Rede davon sein, dass die Steuerverwaltung im Rahmen der Revision 2014 in voller Kenntnis von Ungereimtheiten betreffend den streitgegenständlichen Mietanteil für das Steuerjahr 2012 pflichtwidrig davon abgesehen hat, zusätzliche Abklärungen zu treffen. Das Nachsteuerverfahren erweist sich deshalb auch bezüglich der Steuerperiode 2012 grundsätzlich als zulässig.

8.1 Es ist weiter zu prüfen, ob die vorliegende Einleitung des Nachsteuerverfahrens den Grundsatz von Treu und Glauben missachtet. Sofern die Beschwerdeführerin den Grundsatz von Treu und Glauben mangels Vorliegen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln als verletzt sieht, kann vollumfänglich auf das hiervor Gesagte verwiesen und deshalb festgestellt werden, dass die Einleitung des Nachsteuerverfahrens keinen Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben darstellt. Die Beschwerdeführerin brachte weiter vor, dass der Revisor mündlich erklärt habe, dass man bewusst auf die Prüfung der Vorjahre verzichtet habe, weshalb sie in ihrem Vertrauen auf diese Aussage zu schützen sei. Diese mündliche Zusicherung wird von der Steuerverwaltung bestritten und von der Beschwerdeführerin bloss behauptet und ist mithin nicht bewiesen. Der in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 verankerte Grundsatz von Treu und Glauben statuiert ein Verbot widersprüchlichen Verhaltens und verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden (BGE 131 II 627 E. 6.1). Voraussetzung für eine Berufung auf den Vertrauensschutz ist indes, dass die betroffene Person sich berechtigterweise auf die Vertrauensgrundlage verlassen durfte und gestützt darauf nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nicht mehr rückgängig machen kann. Die Berufung auf Treu und Glauben scheitert sodann, wenn ihr überwiegende öffentliche Interessen entgegenstehen. Im Steuerrecht hat der Grundsatz von Treu und Glauben grundsätzlich nur eine beschränkte Tragweite (Urteil des Bundesgerichts 2C_199/2017 vom 12. Juni 2018 E. 3.3).

8.2 Die Beschwerdeführerin machte nicht geltend, gestützt auf die behauptete Erklärung des Revisors irgendwelche Dispositionen getätigt zu haben, die sie nicht ohne Nachteil wieder rückgängig machen könnte. Es könnte allenfalls argumentiert werden, dass die Beschwerdeführerin ohne eine entsprechende Erklärung des Revisors eine straflose Selbstanzeige hinsichtlich der Steuerjahre 2006 bis 2011 hätte erstatten können (im Wissen darum, dass der Revisor für das Steuerjahr 2012 Aufrechnungen vorgenommen hatte, die bereits in den Jahren zuvor falsch beziehungsweise nicht deklariert wurden). Dagegen ist aus objektiver Sicht festzustellen, dass der Umstand, dass eine Selbstanzeige im Vertrauen auf eine mündliche Auskunft, dass keine weiteren Prüfungen vorgenommen werden, unterbleibt, seinerseits treuwidrig und deshalb nicht schützenswert ist. Dies gilt vorliegend umso mehr, als die Beschwerdeführerin einerseits Kenntnis über die Fehlerhaftigkeit der früheren Veranlagungen hatte und ihr andererseits bewusst war, dass die fragliche Revision ausschliesslich im Hinblick auf das Steuerjahr 2012 vorgenommen wurde. Bei

dieser Ausgangslage musste die Beschwerdeführerin vielmehr sogar damit rechnen, dass aufgrund der Ergebnisse der Revision 2014 auch für die früheren Jahre Aufrechnungen für dieselben Posten vorgenommen werden könnten.

8.3 Die Frage, ob, und wenn ja inwiefern, eine mündliche Zusicherung des Revisors stattgefunden hatte, kann deshalb mangels erfüllter Voraussetzungen des Vertrauensschutzes offengelassen werden und es ist festzustellen, dass die Einleitung dieses Nach- und Strafsteuerverfahrens keinen Verstoß gegen Treu und Glauben darstellt. Nach dem Gesagten ist zusammenfassend festzuhalten, dass die vorliegenden Nach- und Strafsteuerverfahren rechtmässig eingeleitet wurden und sich damit als zulässig erweisen, weshalb die Beschwerde im diesbezüglichen Hauptbegehren abzuweisen ist.

9.1 Im Eventualbegehren rügte die Beschwerdeführerin die konkrete Festsetzung der Nach- und Strafsteuern.

9.2 Die Vorinstanz bestätigte die teilweise Aufrechnung bei der Beschwerdeführerin beziehungsweise Zurechnung bei B.____ für die Jahre 2007 bis 2012 des Mietanteils für ein Arbeitszimmer in Höhe von Fr. 2'400.-- p.a., da dieser Mietaufwand nicht geschäftsmässig begründet sei. Vielmehr sei ein Teil der monatlichen privaten Wohnungsmiete als Geschäftsaufwand verbucht und jeweils direkt an die Vermieterin überwiesen worden. Die beweispflichtige Beschwerdeführerin habe zudem keine entlastenden Belege eingereicht, obwohl die Steuerverwaltung bereits im Revisionsbericht 2014 zu Recht festgestellt habe, dass die Buchhaltung der Beschwerdeführerin materiell zu beanstanden sei (da unter anderem pauschale Entschädigungen ohne gültiges Spesenreglement sowie private Aufwendungen verbucht worden seien). Eine Aufrechnung der nicht verbuchten Privatanteile für das Fahrzeug von B.____ sei dagegen nur für die Jahre 2008 bis 2011 zulässig, da sie erst seit 2008 Arbeitnehmerin der Beschwerdeführerin sei und das Fahrzeug bis am 21. November 2007 auf eine andere Aktiengesellschaft eingelöst gewesen sei.

9.3.1 Betreffend die als nicht geschäftsmässig begründete teilweise Aufrechnung des Mietanteils für ein Arbeitszimmer für die Jahre 2007 bis 2011 in der Höhe von Fr. 2'400.-- pro Jahr ist festzuhalten, dass sich die Beschwerdeführerin weder vorinstanzlichen Beschwerdeverfahren noch in der vorliegenden Beschwerde zu diesem Punkt äusserte und die Rechtmässigkeit der Aufrechnung damit nicht substantiiert bestritt. An der diesbezüglichen vorinstanzlichen Aufrechnung ist deshalb vollumfänglich festzuhalten.

9.3.2 In Bezug auf Position "Mietanteil D.____" rügte die Beschwerdeführerin die entsprechende Qualifikation durch die Steuerverwaltung als Lohnbestandteil (und nicht als Spesen). Dazu ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung diese Position als geschäftsmässig begründet ansah und bei der Beschwerdeführerin entsprechend zum Abzug zulässig. Damit ist diese Position nicht Bestandteil der vorliegend streitgegenständlichen Nach- und Strafsteuerberechnung für die Beschwerdeführerin. Entsprechend hat die Vorinstanz die Beschwerde der Beschwerdeführerin in diesem Punkt verneint und ist bezüglich der Position "Mietanteil D.____" zu Recht nicht auf die Beschwerde eingetreten.

9.4 Die Aufrechnung von nicht verbuchten Privatanteilen bei der Position "Fahrzeug B.____" wäre aufgrund der teilweisen Gutheissung der vorinstanzlichen Beschwerde nur noch für die Steuerjahre 2008-2011 zu prüfen. Die Beschwerdeführerin bestritt diese dagegen in der vorliegenden Beschwerde nicht und brachte auch sonst keine Argumente vor, die eine andere Beurteilung erforderlich machen würden. Es ist deshalb auch betreffend diese Position vollumfänglich an der vorinstanzlichen Aufrechnung festzuhalten. Die konkrete Berechnung der Nachsteuern erweist sich damit als rechtmässig.

9.5.1 Das Steuergericht führte weiter aus, dass die Steuerverwaltung zu Recht nicht verbuchte Privatanteile bei der Position "Fahrzeug D.____" in Höhe von Fr. 11'232.-- p.a. für die Jahre 2010 und 2011, also von insgesamt Fr. 22'464.-- bei der Beschwerdeführerin aufgerechnet habe. Denn beim fraglichen Fahrzeug (Porsche 911 S4) handle es sich um einen klassischen Sportwagen, welcher nicht als optimales Geschäftsfahrzeug eines klassischen Gewerbebetriebes bezeichnet werden könne. Für den Transport grösserer Güter eigne sich dieses Gefährt weniger, denn ausser ein paar Akten könne damit nichts transportiert werden und ebenso wenig scheine es zu Akquisitionszwecken geeignet. Den Akten könne kein Hinweis entnommen werden, der die geschäftsmässige Begründetheit dieses Fahrzeuges zu erklären oder rechtfertigen vermöge. Die Zweckmässigkeit für Repräsentationszwecke verneinte die Vorinstanz mit der Begründung, dass D.____ nicht im Handelsregister eingetragen sei und offenbar auch keine nach Aussen in Erscheinung tretende Funktion bei der Beschwerdeführerin inne habe, weshalb seine bei der Beschwerdeführerin tatsächlich wahrgenommene Funktion nicht erhelle. Die starke Vermutung spreche deshalb dagegen, dass dieses eher für die Freizeit als für geschäftliche Zwecke geeignete Fahrzeug ausschliesslich geschäftlich genutzt worden sei. Im Übrigen reiche für eine pauschale Aufrechnung eines Privatanteils bereits die blosse Zurverfügungstellung.

9.5.2 Die Beschwerdeführerin hielt dagegen fest, dass D.____ den Geschäftswagen Porsche 911 S4 nie privat genutzt habe, da er privat einen Porsche 928 GT besessen habe, mit dem er für eigene private Zwecke gefahren sei. Im Übrigen sei er zusammen mit B.____ in deren Auto unterwegs gewesen, weshalb für den Geschäftswagen Porsche 911 S4 eine private Nutzung vollständig weggefallen sei. Deshalb seien auch keine Belege über allfällig in diesem Zusammenhang getragenen privaten Kosten beizubringen. Das von der Steuerverwaltung zitierte Merkblatt sehe sowohl die pauschale als auch die effektive Ermittlung des Privatanteils vor. Beide Ermittlungsmöglichkeiten würden dagegen voraussetzen, dass überhaupt eine private Nutzung stattgefunden habe, was vorliegen gerade nicht der Fall sei. D.____ habe vielmehr sämtliche Tätigkeiten für die Beschwerdeführerin ohne Beanspruchung eines Lohnes vorgenommen, weshalb man ihm für seine Tätigkeit einen Geschäftswagen zur Verfügung gestellt habe.

9.5.3 Gemäss herrschender Lehre und bundesgerichtlicher Rechtsprechung kommt nach der im Abgaberecht geltenden Normentheorie in sinngemässer Anwendung von Art. 8 ZGB der steuerpflichtigen Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen die objektive Beweislast zu, während die Steuerbehörde jene für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trifft (vgl. statt vieler BGE 140 II 248 E. 3.5; LOCHER, a.a.O., N 36 zu Einführung zu Art. 122 ff. m.w.H.).

Nach den Regeln über die objektive Beweislast ist zu bestimmen, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat, wenn das erforderliche Beweismass nicht erreicht wurde, d.h. der Beweis für eine rechtserhebliche Tatsache misslungen ist (LOCHER, a.a.O., N 35 zu Einführung zu Art. 122 ff.). Die Beweislastregeln folgen dem sog. "Alles-oder-Nichts-Prinzip". Entsprechend wird bei Beweislosigkeit zulasten der beweisbelasteten Person angenommen, der fragliche Sachverhalt habe sich nicht verwirklicht. Die Beschwerdeführerin substantiiert nicht, inwiefern das Auto ausschliesslich zu Geschäftszwecken gebraucht wurde. Es ist vorliegend nicht davon auszugehen, dass es D._____ untersagt war, das Auto auch privat zu brauchen. Es obliegt der Beschwerdeführerin, die ausschliessliche geschäftliche Nutzung nachzuweisen, um die Aufrechnung eines Privatanteils zu verhindern. Hierfür hätte beispielsweise ein Bordbuch geführt werden können, aus welchem entsprechend hervorgehen würde, dass keine privaten Fahrten mit dem Fahrzeug unternommen wurden. Die Tatsache, dass D._____ privat noch über einen weiteren Porsche verfügt, reicht für sich alleine nicht aus, hinreichenden Nachweis dafür zu erbringen, dass der als Geschäftswagen genutzte Porsche 911 S4 ausschliesslich geschäftlich genutzt wurde. Die steuerpflichtige Person hat steuermindernde oder aufhebende Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern zu belegen. Da vorliegend keine Belege für die fehlende private Nutzung des Fahrzeuges vorgelegt wurden, hat die Beschwerdeführerin die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen, womit an der pauschalen Berechnung des Privatanteils festzuhalten ist.

10.1 Schliesslich ist die Rechtmässigkeit der Strafsteuer strittig. In diesem Zusammenhang ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin zu Recht eine Strafsteuer beziehungsweise Busse in der Höhe von 40% der Nachsteuern für die Steuerjahre 2007 bis 2012 auferlegt hatte. Die Beschwerdeführerin monierte einerseits, dass der Passus über die Eröffnung eines entsprechenden Steuerstrafverfahrens im Schreiben vom 18. Mai 2015 gestrichen worden sei, und andererseits, dass dem hohen Verzugszins bereits pönalen Charakter zukomme. Entsprechend sei von den erhobenen Strafsteuern beziehungsweise von einer Busse abzusehen.

10.2 Das Schreiben vom 18. Mai 2015 enthält den folgenden Hinweis: "Wir machen Sie darauf aufmerksam, dass zu einem späteren Zeitpunkt auch ein Strafsteuerverfahren eingeleitet werden könnte." Am linken Rand dieses Absatzes wurden handschriftlich zwei Striche angebracht, die den Text teilweise durchstreichen. Unmittelbar darunter wurde handschriftlich das folgende ergänzt: "Eröffnung nach Zurverfügungstellung der Unterlagen der Vorjahre." Aus diesen handschriftlichen Anmerkungen/Strichen lässt sich nicht ableiten, dass die nachträgliche Eröffnung eines Strafsteuerverfahrens ausgeschlossen wurde. Aus objektiver Sicht ist die beschriebene handschriftliche Ergänzung vielmehr dahingehend zu verstehen, dass die entsprechende Verfahrenseröffnung allenfalls erst "nach Zurverfügungstellung der Unterlagen der Vorjahre" erfolgen werde. Damit ist weder ersichtlich noch hinreichend aufgezeigt, inwiefern die Beschwerdeführerin aufgrund des geschilderten Umstandes berechtigterweise auf die Nichteinleitung eines Strafverfahrens hätte vertrauen dürfen. Die übrigen Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerhinterziehung nach Art. 175 DBG (vgl. sinngemäss auch Art. 56 StHG) sind unstrittig erfüllt. Schliesslich ist auch die konkrete Strafzumessung nicht zu beanstanden. Mit der festgesetzten Busse in der Höhe von 40% der Nachsteuern wurde dem leichten Verschulden, dem eher geringen Taterfolg und der gezeigten Kooperation Rechnung getragen. Zu Lasten der Beschwerdeführerin wurde

dagegen die lange Dauer der Hinterziehung berücksichtigt. Unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände erscheint die Höhe der Strafsteuer als sachgerecht und ist nicht zu beanstanden.

10.3 Gemäss Art. 151 DBG wird die nicht erhobene Steuer samt Zins seit Fälligkeit als Nachsteuer erhoben. Sofern die Beschwerdeführerin die Höhe des Verzugszinssatzes monierte, kann sie damit nicht gehört werden. Denn sowohl für die direkten Bundessteuern als auch für die kantonalen und kommunalen Steuern ist die Verzinsung der Nachsteuerforderung zu dem für die jeweilige Steuerperiode geltenden Satz gesetzlich vorgeschrieben. Dass der Verzugszins in diesem Sinne nicht gesetzeskonform festgelegt worden sei, wird zu Recht nicht geltend gemacht. Auf die Erhebung des so ermittelten Verzugszinses dürfen die Steuerbehörden schliesslich kraft gesetzlicher Vorschrift (sog. Legalitätsprinzip) nicht verzichten.

11. Nach dem Gesagten ist festzuhalten, dass die konkrete Berechnung der Nach- und Strafsteuern korrekt erfolgte, die Strafzumessung sich als sachgerecht erweist und die Höhe des gesetzlich vorgesehenen Verzugszinssatzes nicht zu beanstanden ist, womit auch das Eventualbegehren vollumfänglich abzuweisen ist. Damit ist zusammenfassend festzustellen, dass die Beschwerde unbegründet und deshalb abzuweisen ist.

12. Es bleibt über die Kosten zu befinden. Für die Beschwerde an das Kantonsgericht als weitere kantonale Beschwerdeinstanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis Art. 144 DBG sinngemäss. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG werden die Kosten der unterliegenden Partei auferlegt. Die Höhe der Kosten des Verfahrens wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- der unterlegenen Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in derselben Höhe zu verrechnen. Ausgangsgemäss sind die Parteikosten wettzuschlagen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes [VwVG] vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber