



**Urteil vom 1. Dezember 2023 (510 23 38)**

---

**Nach- und Strafsteuern aufgrund solidarischen Haftung als Organ; Verjährung**

**Besetzung** Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter J. Felix (Ref.),  
H. Steiner, M. Zeller, Dr. L. Schneider, Gerichtsschreiber D. Kambanas

**Parteien** **A.B.**\_\_\_\_\_ und **C.B.**\_\_\_\_\_,

**Rekurrenten**

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Rheinstrasse 33,  
4410 Liestal,

**Rekursgegnerin**

**betreffend** **Nach- und Strafsteuer zur Staats- und Gemeindesteuer 2015 und  
Solidarische Haftung für Nachsteuern der D.**\_\_\_\_\_ GmbH, (vormals  
**E.**\_\_\_\_\_ GmbH) der Jahre 2007 und 2008

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Der Pflichtige war in den Jahren 2007 und 2008 Gesellschafter und Geschäftsführer der D.\_\_\_\_ GmbH in Liq. (vormals E.\_\_\_\_ GmbH) und ist seit 2012 Gesellschafter und Geschäftsführer der F.\_\_\_\_ GmbH. Die Firma D.\_\_\_\_ GmbH in Liq. betreffend wurde ein Nach- und Strafsteuerverfahren für die Perioden 2007 und 2008 rechtskräftig abgeschlossen, wobei eine Nachsteuerforderung von Fr. 90'710.25 ungetilgt blieb. In den betreffenden Perioden wurde erheblicher Aufwand mittels fiktiver Rechnungen als Geschäftsaufwand verbucht und der steuerbare Reingewinn somit zu tief ausgewiesen.

Die F.\_\_\_\_ GmbH betreffend stellte die Steuerverwaltung im Zuge einer Revision (Revisionsbericht Nr. 2017-079) des Unternehmens verschiedene geldwerte Leistungen an die Pflichtigen im Jahr 2015 fest. Entsprechend rechnete die Steuerverwaltung in der Meldung über Aufrechnungen und Korrekturen vom 23. März 2017 folgende Positionen auf: Zins auf Kontokorrent A.B.\_\_\_\_ von Fr. 101.--, geschäftsmässig nicht begründete Gutschrift von Fr. 7'200.--, Gewinnausschüttung im Umfang von Fr. 1'800.--, Fahrzeugaufwand in der Höhe von Fr. 3'309.-- und einen Privatanteil für das Telefon von Fr. 1'000.--. Zudem wurde der Lohn des Pflichtigen um Fr. 8'152.-- bzw. der der Pflichtigen um Fr. 9.-- und übrige private Schuldzinsen um Fr. -101.-- berichtet.

Mit Schreiben vom 12. August 2020 leitete die Steuerverwaltung ein Nach- und Strafsteuerverfahren gegen die Pflichtigen wegen nicht deklariertem Einkommen ein und stellten den Pflichtigen die Nachsteuerberechnung zur Stellungnahme mit 30-tägiger Frist zu.

In Ihrer Stellungnahme vom 7. September 2020 machten die Pflichtigen geltend, dass die von der Steuerverwaltung angeführten Aufrechnungen im darauffolgenden Jahr in der Gesellschaft vorgenommen wurden. Was die Steuererklärung der Rekurrenten als Privatpersonen betreffe, sei der Revisionsbericht Nr. 2017-079 erst am 28. Februar 2017 zugestellt worden: Zwei Jahre nachdem die Pflichtigen ihre private Steuererklärung 2015 eingereicht hätten. Es handle sich folglich bei den aufgerechneten Positionen nicht um undeclarierete Einkünfte, sondern vielmehr um eine Differenz, die sich aus dem Revisionsbericht Nr. 2017-079 vom 28. Februar 2017 ergäbe, welche auch von Seiten der Steuerverwaltung habe korrigiert werden können, da sie im Bericht schon bekannt gewesen sei. Die Pflichtigen seien der Meinung, dass diese Differenz in der Steuererklärung zwar anzurechnen, das Nach- und Strafsteuerverfahren hingegen einzustellen sei.

Mit Verfügung vom 12. November 2021 erhob die Steuerverwaltung für die Steuerperiode 2015 Nachsteuern und Bussen inkl. Verzugszinsen zur Staats- und Gemeindesteuer. Dabei setzte sie die Busse auf 100 % der Nachsteuer fest. Ausserdem stellte sie dem Pflichtigen aufgrund solidarischer Haftung den Nachsteuerbetrag der Firma D.\_\_\_\_ GmbH in Liq. in Höhe von Fr. 90'710.25 inkl. einer Busse von Fr. 20'000.-- in Rechnung. Die Steuerverwaltung hielt an der steuerlichen Aufrechnung der geldwerten Leistung der Steuerperiode 2015 fest, da eine allfällig vorgenommene Korrektur der Positionen auf Gesellschaftsebene im Folgejahr nichts daran än-

dere, dass die Einkommen der Steuerpflichtigen für das Jahr 2015 aufgrund des Periodizitätsprinzips korrigiert werden müssten. Die Nachsteuergrundlagen und die Nachsteuerberechnung seien als richtig zu erkennen. Aufgrund der längeren Verfahrensdauer würden die Verzugszinsen aber lediglich bis zum 31. Dezember 2019 in Rechnung gestellt. Die Höhe der Busse im Umfang von 100 % der Nachsteuer wurde mit mittelschweren Verschulden begründet. Anlass hierzu sei die Nichtdeklaration von nicht unbedeutenden Einkommensbestandteilen, ebenfalls habe sich der Taterfolg strafverschärfend ausgewirkt. Gleichzeitig wurde strafmildernd die kurze Hinterziehungsdauer sowie die längere Verfahrensdauer berücksichtigt. Trotz der Tatsache, dass es sich um das zweite Hinterziehungsverfahren des Pflichtigen handle, habe man von einer weiteren Strafverschärfung abgesehen und es bei der gesetzlichen Regelbusse von 100 % belassen, da der jetzt in Rechnung gestellte Nachsteuerbetrag im Vergleich zum ersten Hinterziehungsfall viel geringer ausfalle. Bezüglich der Teilnahme an der Steuerhinterziehung der D.\_\_\_\_ GmbH in Liq. habe der Pflichtige als Gesellschafter und Geschäftsführer der früheren E.\_\_\_\_ GmbH verantwortlich gezeichnet und damit zumindest eventualvorsätzlich an der Steuerhinterziehung der E.\_\_\_\_ GmbH mitgewirkt. Da erhebliche Beträge hinterzogen worden seien, als auch in Anbetracht einer Gesamtwürdigung des Verschuldens müsse von einem schweren Verstoss ausgegangen werden, weshalb eine Busse in Höhe von Fr. 20'000.-- als gerechtfertigt erscheine. Ebenso hafte der Pflichtige für die hinterzogene Steuer der D.\_\_\_\_ GmbH in Liq., die mangels Einbringung der Nachsteuerforderung in Höhe von Fr. 90'710.25 ohne Verlustschein abgeschrieben werden müsse.

## **B.**

Mit Schreiben vom 7. Dezember 2021 erhoben die Pflichtigen Beschwerde (recte: Einsprache) und stellten die Anträge, die Verfügung Nachsteuern und Bussen zur Staats- und Gemeindesteuer 2015 vom 12. November 2021 sei aufzuheben, die solidarische Haftung für die Nachsteuer der D.\_\_\_\_ GmbH in Liq. (vormals E.\_\_\_\_ GmbH) sei negativ festzustellen und die Verfügung sei vollumfänglich zu überprüfen. Zur Begründung führten sie neben dem im Schreiben vom 7. September 2020 Vorgebrachten aus, dass es sich bei den aufgerechneten Positionen nicht um eine Steuerhinterziehung handle und deshalb keine Steuerbusse geschuldet sei. Ausserdem würde die Steuerverwaltung willkürlich das Recht für sich beanspruchen zuerst Aufrechnungen zu streichen, weil sie diese nicht als geschäftsmässig begründet anerkenne und dann als Privateinkommen einstufen, um schliesslich das Ganze mit einer Nach- und Strafsteuer zu ahnden. Bezüglich der Haftung für die Nachsteuer der D.\_\_\_\_ GmbH in Liq. wurde vom Pflichtigen die Frage aufgeworfen, wie er für eine Person haften könne, die selber für ihre Geschäftstätigkeit hafte. Zudem sei das Verfahren, das die D.\_\_\_\_ GmbH in Liq. betreffe schon abgeschlossen und könne nach dem rechtlichen Verständnis der Pflichtigen weder erneut geöffnet noch in dessen Zusammenhang neue Strafen verhängt werden. Ausserdem sei nicht nachvollziehbar, warum dieses Verfahren mit der Nachsteuer für die Steuerperiode 2015 verbunden werde.

Mit Einspracheentscheid vom 16. Juni 2023 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut, indem sie die Busse über Fr. 20'000.-- wegen Teilnahme an der Steuerhinterziehung der

D.\_\_\_\_ GmbH in Liq. aufgrund von Verjährung aufhob, die übrigen Punkte betreffend die Nach- und Strafsteuerverfügung vom 12. August 2020 hingegen bestätigte. Ergänzend zu den Ausführungen in der Nach- und Strafsteuerverfügung vom 12. November 2021 führte sie u. a. aus, dass für das Steuerjahr 2015 insgesamt eine Aufrechnung von über Fr. 21'000.-- vorgenommen worden sei und dass ein wesentlicher Betrag davon - nämlich Fr. 7'200.-- - eine geschäftsmässig nicht begründete Gutschrift darstelle, die doppelt erfasst und dem Privatkonto A.B.\_\_\_\_ gutgeschrieben worden sei. Dies habe der Pflichtige ohne wesentlichen Aufwand erkennen können und müssen. Es sei deshalb zumindest von einem eventualvorsätzlichen Verhalten auszugehen. Aus der von den Pflichtigen aufgeworfenen Tatsache, dass der Revisionsbericht der Firma erst zwei Jahre nach Einreichung der privaten Steuerklärung 2015 erstellt wurde, liesse sich nichts zu ihren Gunsten ableiten. Denn bereits im Rahmen der Einreichung der privaten Steuererklärung 2015 hätten die Pflichtigen erkennen können und müssen, dass z.B. ihr Einkommen nicht richtig deklariert worden sei und die doppelte Verbuchung des Betrags von Fr. 7'200.-- wäre bereits bei einer rudimentären Prüfung der Bilanz- und Erfolgsrechnung - eine Pflicht als Gesellschafter und Geschäftsführer - aufgefallen. Vor diesem Hintergrund erscheine die Busse von 100 % der Nachsteuer als gerechtfertigt und würde dem Pflichtigen auferlegt, da es sich im Wesentlichen um seine Steuerfaktoren handle. Was die Strafsteuer wegen Teilnahme an der Steuerhinterziehung der D.\_\_\_\_ GmbH in Liq. betreffe, so gälten für die Bestrafung der Teilnahmehandlung die gleichen Verjährungsgrundsätze wie für die vollendete Steuerhinterziehung. Dementsprechend könne für die Teilnahme an der Steuerhinterziehung der Firma D.\_\_\_\_ GmbH in Liq. keine Busse ausgesprochen werden. Da die solidarische Haftung für die Nachsteuer unabhängig von der Strafbarkeit wegen Teilnahmehandlungen an der Steuerhinterziehung des Unternehmens bestünde, ändere sich nichts an dem Fortbestand der Solidarhaftung des Steuerpflichtigen für die Nachsteuern der D.\_\_\_\_ GmbH in Liq. Abschliessend stellte die Steuerverwaltung fest, dass die Berechnung der Nachsteuer sowie deren Höhe von den Pflichtigen nicht bestritten worden sei.

### C.

Gegen diesen Einspracheentscheid erheben die Pflichtigen mit Schreiben vom 14. Juli 2023 Beschwerde (recte: Rekurs) mit den Begehren, (1) der Einspracheentscheid Nach- und Strafsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer 2015 sei aufzuheben, (2) die Nachsteuern und Busen zur Staats- und Gemeindesteuer 2015 sei auf die Nachsteuer inkl. Verzugszins zu beschränken, (3) die solidarische Haftung des Steuerpflichtigen A.B.\_\_\_\_, für die Nachsteuern der Firma D.\_\_\_\_ GmbH in Liq. (früher E.\_\_\_\_ GmbH) sei negativ festzustellen, (4) der Einspracheentscheid sei vollumfänglich zu überprüfen. Zur Begründung wiederholen die Rekurrenten im Wesentlichen die schon in der Einsprache vorgebrachten Argumente.

Mit Vernehmlassung vom 22. August 2023 beantragt die Steuerverwaltung die teilweise Gutheissung des Rekurses und verweist zur Begründung im Wesentlichen auf den Revisionsbericht und die Nach- und Strafsteuerverfügung. In Bezug auf die Solidarhaftung führt sie aus, dass die absolute Bezugsverjährungsfrist von 10 Jahren nach Ablauf des Jahres der Rechtskraft gälte. Da die Nach- und Strafsteuerverfügung der D.\_\_\_\_ GmbH in Liq. vom 11. Oktober

2012 datiere, sei die absolute Bezugsverjährung von 10 Jahren am 1. Januar 2023 eingetreten. Die Solidarhaftung könne die steuergesetzliche Bezugsverjährungsfrist gegenüber dem Hauptschuldner nicht aufheben und sei akzessorisch zur Grundforderung, weshalb diese aufgrund der Verjährung auch nicht bei anderen haftbaren Personen eingefordert werden könne. Der Rekurs sei deshalb in Bezug auf die Solidarhaftung gutzuheissen.

Anlässlich der heutigen Verhandlung hält die Steuerverwaltung an ihrem Antrag fest, wobei die Rekurrenten auf eine Teilnahme verzichten.

### **Erwägungen:**

#### **1.**

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

#### **2.**

**2.1.** Die Busse über Fr. 20'000.-- wegen Teilnahme an der Steuerhinterziehung der D.\_\_\_\_ GmbH in Liq. (vormals E.\_\_\_\_ GmbH) wurde im angefochtenen Einspracheentscheid aufgehoben, womit sich weitere Ausführungen dazu erübrigen.

**2.2.** Es bleibt deshalb nur noch zu prüfen, ob die Nachsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer 2015 und die Nachsteuern aufgrund solidarischer Haftung für die Ertragsnachsteuer 2007 und 2008 der D.\_\_\_\_ GmbH in Liq. zu Recht erhoben wurden.

#### **3.**

**3.1.** Ergibt sich gemäss § 146 Abs. 1 StG 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.

Bei rechtskräftigen Veranlagungen ist eine einfache Nachforderung von Steuerbeträgen, die nicht durch die Verfügung gedeckt sind, nicht möglich. Das Prinzip der Rechtskraft wird jedoch in den Gesetzen regelmässig durchbrochen, indem dem Fiskus die Möglichkeit gegeben wird, die Verfügung unter bestimmten Voraussetzungen zu seinen Gunsten abzuändern und einen

zusätzlichen Steuerbetrag (samt Zins) als Nachsteuer einzufordern.<sup>1</sup> Die Nachsteuer ist die «Mehrsteuer», welche sich gegenüber der ursprünglich veranlagten Steuer ergibt. Mit dem Nachsteuerverfahren soll der vom Fiskus durch die ungerechtfertigte Verkürzung der Steuer erlittene Steuerausfall ausgeglichen werden, wobei die Nachsteuer nicht zur Überbesteuerung des Pflichtigen führen darf.<sup>2</sup> Die Nachsteuer hat von ihrer Natur her somit keinen pönalen Charakter und ist demnach weder mit einer Busse verbunden noch setzt sie das Verschulden des Steuerpflichtigen voraus.<sup>3</sup>

Entscheidend für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens ist, dass die Beweismittel und Tatsachen neu, d.h. erst nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung entdeckt worden sind. Zwar ist der Steuerpflichtige verantwortlich für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung, doch darf die Behörde - im Wissen, später ohne weiteres ein Nachsteuerverfahren einleiten zu können - nicht leichtfertig auf die Richtigkeit der deklarierten Angaben vertrauen. Vielmehr muss ein Nachsteuerverfahren dann ausgeschlossen sein, wenn die veranlagende Behörde einen erkennbar unvollständigen oder fragwürdigen Sachverhalt ungeklärt liess. Auf erkennbar unsicherer Grundlage verfügte Veranlagungen dürfen nicht über ein Nachsteuerverfahren «verbessert» werden, wenn sich diese Grundlage im Nachhinein als unzutreffend erweist.<sup>4</sup>

**3.2.** In Bezug auf die Beweislast im Steuerrecht ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde und der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen.<sup>5</sup> Im Bereich der geldwerten Leistungen gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trägt, die steuerpflichtige Gesellschaft dagegen diejenige für all das, was die Steuer aufhebt oder mindert. Der Behörde obliegt insbesondere der Nachweis dafür, dass die Gesellschaft eine Leistung erbracht hat und dieser keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Hat die Behörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargelegt, so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften. Gelingt ihr das nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit. Das gilt insbesondere dann, wenn sie Zahlungen leistet, die weder buchhalterisch erfasst noch belegt sind.<sup>6</sup>

**3.3.** Gemäss Art. 42 Abs. 3 StHG müssen natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und juristische Personen der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie

---

<sup>1</sup> HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht Band I, 9. A. Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 36 N 22.

<sup>2</sup> Vgl. SCHNEIDER/MERZ in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 146 N 1.

<sup>3</sup> Vgl. SCHNEIDER/MERZ, a.a.O., § 147 N 2.

<sup>4</sup> Vgl. SCHNEIDER/MERZ, a.a.O., § 146 N 4.

<sup>5</sup> ENTSCHEID DES BUNDESGERICHTS [BGE] 140 II 248, E. 3.5.

<sup>6</sup> Zum Ganzen vgl. BGer 2C\_414/2012 vom 19. November 2012; vgl. auch REICH, Steuerrecht, 4. A. § 13 N 113 ff.

Privatentnahmen und -einlagen beilegen. Die Art und Weise der Führung und der Aufbewahrung richtet sich nach dem Obligationenrecht wie sich auch die Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht direkt aus Art. 957 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR; SR 220) ergibt. Alle Steuerpflichtigen sind zu Aufzeichnungen verpflichtet, die eine ordnungsgemässe Ermittlung des steuerbaren Reineinkommens gewährleisten. Juristische Personen sowie Einzelunternehmungen und Personengesellschaften, welche einen jährlichen Umsatz von mindestens Fr. 500'000.-- erzielen, sind zur ordnungsgemässen Buchführung und Rechnungslegung verpflichtet.<sup>7</sup> Lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage müssen diese Gewerbe Buch führen, wenn der Umsatzerlös die Summe von Fr. 500'000.-- nicht erreicht.<sup>8</sup> Aufgrund der bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften vorherrschenden Verflechtungen zwischen dem Unternehmen sowie dem Privatbereich der betroffenen Gesellschafter resp. Einzelunternehmer ist eine vollständige Aufzeichnung von Privateinlagen resp. Privatentnahmen von hoher Bedeutung zur Abgrenzung der Geschäftseinnahmen und -ausgaben vom Privatbereich. Es erscheint daher zweckmässig und notwendig, zusätzlich die Veränderungen der Forderungen (ggf. Verbindlichkeiten) gegenüber dem Privatbereich des Unternehmers bzw. der Gesellschafter ebenfalls als Einnahmen und Ausgaben zu betrachten und entsprechende Aufzeichnungen darüber anzufertigen. Es geht um eine buchmässige Aufzeichnung der relevanten Vorgänge. Diese Aufzeichnungen haben die Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung im Sinne von Art. 957a Abs. 2 OR dabei sinngemäss anzuwenden und die Geschäftsvorgänge müssen systematisch, vollständig und wahrheitsgetreu aufgezeichnet werden. Für jeden Eintrag muss ein Belegnachweis erbracht werden, damit die Eintragungen nachprüfbar bleiben (Belegprinzip).<sup>9</sup> Die Aufzeichnungen sind jeweils so vorzunehmen, dass ein Sachverständiger sie nachprüfen könnte.<sup>10</sup> Zur ordnungsgemässen Buchführung gehört insbesondere, dass die Buchhaltung mit Blick auf die Art und Grösse des Unternehmens zweckmässig und klar strukturiert ist. Zudem sind die einzelnen Sachverhalte vollständig, wahrheitsgetreu und systematisch zu erfassen.

**3.4.** Werden zum Vorteil einer juristischen Person Verfahrenspflichten verletzt, Steuern hinterzogen oder Steuern zu hinterziehen versucht, so wird gemäss § 157 Abs. 1 StG die juristische Person gebüsst. Die handelnden Organe oder Vertreter können zudem nach § 153 bestraft werden: Wer zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen vorsätzlich eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft und haftet solidarisch für die hinterzogene Steuer.<sup>11</sup>

---

<sup>7</sup> Art. 957 Abs. 1 OR.

<sup>8</sup> Art. 957 Abs. 2 Ziff. 1 OR.

<sup>9</sup> Vgl. Art. 957a Abs. 2 OR.

<sup>10</sup> Vgl. PASSARDI/FONTANA, Das neue kaufmännische Buchführungsrecht nach OR: Gedanken zur «Milchbüchleinrechnung», in: TREX Der Treuhandexperte, 1/2013, S. 21; NEUHAUS/SCHÄR in: Honsell/Vogt/Watter [Hrsg.], Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Aufl. Basel 2016, Art. 957 N 19, BGE 77 IV 164 ff.

<sup>11</sup> Art. 153 StG.

#### 4.

Es gilt zuerst zu prüfen, ob die Steuerverwaltung den Rekurrenten zu Recht Nachsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer 2015 auferlegt hat.

Die vorgenannten Grundsätze zur ordnungsgemässen Buchführung<sup>12</sup> wurden im vorliegenden Fall mehrfach nicht eingehalten: Die Steuerverwaltung hält im Revisionsbericht Nr. 2017-079 (Steuerjahre 2015) fest, dass wie bereits im Revisionsbericht Nr. 2016-141 geschehen, die Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung bemängelt werden müsse. Als Beispiele führt sie an, dass die Anfangssalden erneut manuell, d.h. ohne eine Buchung vorzunehmen angepasst wurden. Die Aktiven und Passiven in der Eröffnungsbilanz seien nicht gleich hoch. Die im Revisionsbericht Nr. 2016-141 aufgeführten vorzunehmenden Korrekturbuchungen seien mangelhaft umgesetzt worden, es seien keine zeitlichen Abgrenzungen (insbesondere Debitoren) vorgenommen worden und beim Verbuchen des Privatanteils an den Telefonkosten seien Soll und Haben verwechselt worden. Schliesslich hätten die Lohnausweise Fehler enthalten. Wie bereits im Vorjahr hätten für die Buchprüfung keine Kreditorenrechnungen vorgelegt werden können. Gemäss Angaben des Rekurrenten habe er nicht gewusst, dass diese aufbewahrt werden müssen. Er habe sie jeweils nach der Zahlung fortgeworfen, obwohl er im Revisionsbericht Nr. 2016-141 auf die gesetzlichen Bestimmungen zur kaufmännischen Buchführung hingewiesen worden sei. Die Buchhaltung sei zukünftig formell und materiell ordnungsgemäss zu führen. Es seien die gesetzlichen Bestimmungen zu beachten. Wiese die Buchhaltung in den Folgejahren weiterhin gravierende Mängel auf, würde sich die Steuerverwaltung vorbehalten, diese zurückzuweisen, eine Veranlagung nach Ermessen vorzunehmen sowie ein Verfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung einzuleiten.

Mangels entsprechender Grundbelege ist es oftmals nicht möglich, die einzelnen Posten zu überprüfen. Letztlich wurden die ausstehenden notwendigen Belege auch im Verfahren vor Steuergericht nicht beigebracht. All die eingangs erwähnten buchhalterischen Mängel wirken sich nachfolgend zu Ungunsten der Rekurrenten aus. Es ist nämlich nicht die Aufgabe des Steuergerichts, anstelle der Rekurrenten, Lücken und Mängel in der Buchhaltung durch eigene Bücheruntersuchungen zu schliessen resp. zu kompensieren; vielmehr wären die Rekurrenten im Rahmen ihrer Mitwirkungs- und Substantiierungslast gehalten gewesen, die erforderlichen Belege zu sichern und einzureichen. Da die Unterlagen bei Sachverhaltsprüfungen immer als Ganzes zu würdigen sind und nicht nur einzelne losgelöste Fragmente herausgehoben werden dürfen, genügen die ins Recht gelegten Unterlagen nicht. Damit lässt sich weder aus den vorliegenden Unterlagen noch aus den Vorbringen der Rekurrenten etwas dem Revisionsbericht Nr. 2017-079 Widersprechendes entnehmen, zumal die Buchhaltung für das Jahr 2015 aufgrund der buchhalterischen Mängel nicht überprüfbar ist und die Rekurrenten zudem weder den Bestand noch die Berechnung oder die Höhe der von Steuerverwaltung erhobenen Nachsteuer in der Rekurseingabe anfechten resp. die von der Rekursgegnerin gemachten Aufrechnungen

---

<sup>12</sup> Siehe E. 3.3.

nicht substantiiert zu widerlegen versuchen. Die von der Steuerverwaltung erhobenen Nachsteuern für das Jahr 2015 sind demzufolge gerechtfertigt und der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet.

## 5.

Weiter ist strittig, ob die Steuerverwaltung den Rekurrenten die Nachsteuern aufgrund solidarischer Haftung für die Ertragsnachsteuer 2007 und 2008 der D.\_\_\_\_ GmbH in Liq. (vormals E.\_\_\_\_ GmbH) zu Recht auferlegt hat.

### 5.1. Im öffentlichen Recht ist die Verjährung von Amtes wegen zu beachten.<sup>13</sup>

Steuerforderungen verjähren gemäss § 147 Abs. 2 StG fünf Jahre, nachdem die Veranlagung rechtskräftig geworden ist. Bei Stillstand oder Unterbrechung der Verjährung verjähren sie jedoch spätestens 10 Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Steuern rechtskräftig festgesetzt worden sind. Bei der absoluten Verjährungsfrist dagegen wird - aus nachvollziehbaren Praktikabilitätsüberlegungen - zu Gunsten der einfacheren Handhabung durch den Fiskus auf einen jährlich massgebenden Termin abgestellt. Damit nimmt die Veranlagungsverjährung keinen Bezug auf die einzelne Steuerforderung - abgesehen von der Periodizität als solcher - insofern erreicht damit einen höheren Abstraktionsgrad.<sup>14</sup>

5.2. Der Rekurrent war Gesellschafter und Geschäftsführer der D.\_\_\_\_ GmbH. Gegen diese wurde ein Nach- und Strafsteuerverfahren durchgeführt. Mit Verfügung vom 11. Oktober 2012 betreffend Nachsteuern und Bussen zur Staats-, Kirchen- und Gemeindesteuer 2007 u. 2008 wurden die Nachsteuerforderungen in der Höhe von insgesamt Fr. 90'210.25 veranlagt. Mangels Einbringlichkeit wurden diese Forderungen ohne Verlustschein abgeschrieben. Aufgrund der in § 157 Abs. 1 StG i.V.m. § 153 StG statuierten solidarischen Organhaftung wurde in der Folge mit Nach- und Strafsteuerfügung vom 12. November 2021 den Rekurrenten die Nachsteuerforderungen in der Höhe von Fr. 90'210.25 überbürdet. Für die solidarische Organhaftung an der Steuerhinterziehung gelten für die Bestrafung die gleichen Verjährungsgrundsätze wie für die vollendete Steuerhinterziehung. Da die absolute Bezugsverjährungsfrist von 10 Jahren nach Ablauf des Jahres der Rechtskraft gilt und die Nach- und Strafsteuerfügung der D.\_\_\_\_ GmbH in Liq. vom 11. Oktober 2012 datiert, ist die absolute Bezugsverjährung von 10 Jahren am 1. Januar 2023 eingetreten. Die Forderung ist damit nicht durchsetzbar, auch nicht für die solidarische Organhaftung für die Nachsteuer 2007 und 2008 der Steuerhinterziehung der D.\_\_\_\_ GmbH.

---

<sup>13</sup> Vgl. BGer 2C\_724/2010 vom 27. Juli 2011, E. 6; BGE 138 II 169, E. 3.2; BGE 106 Ib 357 E. 3a.

<sup>14</sup> BEUSCH/ BRUNNER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. Aufl. 2022 Basel, Art. 47 N 65 f.

**6.**

Damit ist der Rekurs im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen.

Aufgrund des fast vollständigen Durchdringens haben die Rekurrenten gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) um 90 % reduzierte Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 250.-- zu bezahlen. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr 2'250.-- wird den Rekurrenten zurückerstattet.

In der Regel werden der unterliegenden Partei Verfahrenskosten in angemessenem Ausmass auferlegt. Zuzufolge des teilweise Obsiegens der Rekurrenten sind der Steuerverwaltung daher Gerichtskosten in Höhe von Fr. 2'250.-- aufzuerlegen.

**Demgemäss erkennt das Steuergericht:**

**1.**

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.

**2.**

Die Rekurrenten haben reduzierte Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 250.-- zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 2'250.-- wird den Rekurrenten zurückerstattet.

**3.**

Die Steuerverwaltung hat Gerichtskosten in der Höhe von Fr. 2'250.-- zu bezahlen.

**4.**

Mitteilung an die Rekurrenten (1), die Gemeinde G.\_\_\_\_ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).