



**Entscheidung des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 28. September 2022 (810 22 39)

Steuern und Kausalabgaben

Nach- und Strafsteuer Staatssteuer 2006-2013 / Strafzumessung der Steuerbusse

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

Beteiligte **A._____ und B._____**, Beschwerdeführer, vertreten durch Dr. Hubertus Ludwig, Advokat, Basel

gegen

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

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

Einwohnergemeinde C._____, Beigeladene

Betreff Nach- und Strafsteuer Staatssteuer 2006 - 2013
(Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-
Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 10. September 2021)

A. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) wurde von der eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) mit Schreiben vom 16. November 2016 darüber informiert, dass A.____ in den Steuerjahren 2006 bis 2013 diverse geldwerte Leistungen der Firmen D.____ AG, E.____ AG sowie F.____ AG erhalten und nicht deklariert habe. Daraufhin leitete die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 24. November 2016 gegen A.____ und B.____ ein Nach- und Strafsteuerverfahren für die Jahre 2006 bis 2013 wegen vollendeter Steuerhinterziehung sowie Teilnahme an einer Steuerhinterziehung der Firmen D.____ AG, E.____ AG und F.____ AG ein. Am 21. August 2019 stellte die ESTV, Abteilung Strafsachen und Untersuchungen (ASU), der Steuerverwaltung den Bericht in der besonderen Untersuchung gemäss Art. 190 ff. des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 gegen A.____ zu. Mit Valuta vom 30. September 2019 leisteten A.____ und B.____ eine Vorauszahlung in der Höhe von Fr. 115'000.--.

B. Mit Verfügung vom 12. Dezember 2019 erhob die Steuerverwaltung von A.____ und B.____ für die Jahre 2006 bis 2013 Nachsteuern für die Staats- und Gemeindesteuern. Zudem auferlegte sie nur A.____ für die Jahre 2009 bis 2013 eine Steuerbusse in der Höhe von 150% der Nachsteuer sowie eine zusätzliche Steuerbusse in der Höhe von Fr. 20'000.-- wegen Teilnahme an Steuerhinterziehungen. Der Gesamtbetrag aller dieser Nach- und Strafsteuern (inkl. Verzugszinsen) belief sich auf Fr. 172'962.85 (Staatssteuer) und Fr. 92'113.05 (Gemeindesteuern).

C. Dagegen erhoben A.____ und B.____ am 13. Januar 2020 Einsprache und beantragten, die Strafsteuer für die Jahre 2009 bis 2013 sei von 150% auf 95% der Nachsteuer zu reduzieren und es sei von der Steuerbusse wegen Teilnahme an Steuerhinterziehungen in der Höhe von Fr. 20'000.-- abzusehen.

D. Mit Einspracheentscheid vom 3. Mai 2021 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Sie hob die Busse wegen Teilnahme an Steuerhinterziehungen in der Höhe von Fr. 20'000.-- auf. Dagegen bestätigte sie die Nachsteuern sowie die Strafsteuern für die Staats- und Gemeindesteuer in der jeweiligen Höhe gemäss der Verfügung vom 12. Dezember 2019.

E. Den gegen diesen Einspracheentscheid erhobenen Rekurs vom 3. Juni 2021 wies das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit Entscheid vom 10. September 2021 ab. Zudem wies es den Antrag auf Vereinigung der Verfahren betreffend die Nach- und Strafsteuer der Staatssteuer 2006 bis 2013 sowie die Nach- und Strafsteuer der direkten Bundessteuer 2006 bis 2013 ab. In der Hauptsache sei einzig die Höhe der Steuerbusse streitig, welche die Steuerverwaltung zufolge teilweiser Verjährung richtigerweise nur für die Jahre 2009 bis 2013 erhoben habe. Zur Begründung hielt das Steuergericht im Wesentlichen fest, dass der Kanton Basel-Landschaft nicht an die Beurteilung des Kantons Basel-Stadt gebunden sei, welcher die Steuerbusse der D.____ AG auf 95% festgelegt habe. Es würden auch aus inhaltlicher Sicht zwei unterschiedliche Verfahren vorliegen, denn das Verschulden eines Organs könne nicht ohne Weiteres mit jenem der Privatperson gleichgestellt werden. Im vorliegenden Verfahren müsse das Verschulden von A.____ als schwer bezeichnet werden. Die Regelbusse von 100% der Nachsteuer könne grundsätzlich nur verfügt werden,

wenn keine "besonderen Straferhöhungsgründe" vorlägen. Da dies klarerweise nicht der Fall sei, rechtfertige sich im vorliegenden Verfahren eine Erhöhung der Strafsteuer auf 150% der Nachsteuer.

F. Gegen diesen Entscheid erheben A.____ und B.____, beide vertreten durch Dr. Hubertus Ludwig und Pascal Straub, Advokaten in Basel, mit Eingabe vom 18. Februar 2022 beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), Beschwerde mit dem unter Kosten- und Entschädigungsfolge gestellten Antrag: Es seien die beiden Urteile des Steuergerichts Basel-Landschaft betreffend Nach- und Strafsteuern (direkte Bundessteuer 2006 bis 2013 und Staatssteuer 2006 bis 2013) aufzuheben, als dass in Bezug auf die Strafsteuern 2009 bis 2013 die Steuerbusse von 150% auf 95% der Nachsteuer zu reduzieren sei. Dementsprechend seien die Nach- und Strafsteuerverfügungen 2006 bis 2013 (direkte Bundessteuer und Staatssteuer) der Steuerverwaltung Baselland vom 12. Dezember 2019 zu rektifizieren. Sie stellen zudem den Verfahrensantrag, die beiden Beschwerden bezüglich Nach- und Strafsteuern direkte Bundessteuer 2006 bis 2013 sowie Staatssteuer 2006 bis 2013 seien zu vereinen.

G. Mit Schreiben vom 25. Februar 2022 lässt sich das Steuergericht vernehmen und beantragt unter Verweisung auf den angefochtenen Entscheid die Abweisung der Beschwerde.

H. Am 8. März 2022 lässt sich die Steuerverwaltung vernehmen und beantragt ebenfalls die Abweisung der Beschwerde.

I. Mit Verfügung vom 3. Mai 2022 wurde der Antrag der Beschwerdeführer auf Vereinigung der Verfahren 810 22 39 und 810 22 40 abgewiesen und der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen.

J. Mit Schreiben vom 31. Mai 2022 reichen die Rechtsvertreter ihre Honorarnote ein.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung**:

1.1 Nach § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzter kantonaler Instanz angefochten werden. Das Kantonsgericht prüft von Amtes wegen seine Zuständigkeit und untersucht, ob und inwiefern auf eine Beschwerde eingetreten werden kann, d.h. es prüft, ob die formellen Voraussetzungen (die sogenannten "Sachurteilsvoraussetzungen") erfüllt sind (§ 16 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO] vom 16. Dezember 1993). Gemäss § 47 Abs. 1 lit. a VPO ist zur Beschwerde befugt, wer durch den angefochtenen Entscheid berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an der Änderung oder Aufhebung hat.

1.2 In der Verfügung vom 12. Dezember 2019 führte die Steuerverwaltung aus, dass es hauptsächlich um Steuerfaktoren des Beschwerdeführers gehe, welche nicht deklariert worden seien, weshalb nur ihm eine Busse auferlegt werden könne. Entsprechend legte sie in Ziffer 2 des Dispositivs der angefochtenen Verfügung eine Steuerbusse in der Höhe von 150% der Nachsteuer fest und auferlegte diese nur dem Beschwerdeführer. Da die Vorinstanzen gegen B._____ keine Busse verfügt hatten und im vorliegenden Verfahren nur noch die Höhe der Steuerbusse gegen den Beschwerdeführer strittig ist (vgl. E. 3 hiernach), kann die Beschwerdeführerin vor Kantonsgericht nicht mehr Partei sein. Es ist deshalb von Amtes wegen festzustellen, dass die Beschwerdeführerin mangels schutzwürdigem Interesse nach § 47 Abs. 1 lit. a VPO nicht zur Beschwerdeerhebung befugt ist. Der Beschwerdeführer ist dagegen als Adressat der Bussenverfügungen ohne Weiteres zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert. Weil im Übrigen die formellen Voraussetzungen gemäss §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, kann auf die form- und fristgerecht erhobene Beschwerde im aufgezeigten Umfang teilweise eingetreten werden.

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

3. Die von der Steuerverwaltung für die Steuerperioden 2006 bis 2013 erhobenen Nachsteuern wurden vom Beschwerdeführer anerkannt und bilden nicht Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens. Zudem vom Beschwerdeführer nicht angefochten ist der Umstand, dass für die Steuerjahre 2009 bis 2013 grundsätzlich eine Steuerbusse erhoben wurde. Strittig und nachfolgend zu prüfen ist daher einzig die Höhe der Steuerbusse, mit welcher der Beschwerdeführer von der Steuerverwaltung wegen vollendeter Steuerhinterziehung gebüsst wurde.

4.1 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 (§ 146 Abs. 1 StG, 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 DBG). Die kantonale Steuerverwaltung setzt neben den Nachsteuern auch die Bussen fest (§ 160 Abs. 1 StG).

4.2 Der vollendeten Steuerhinterziehung gemäss § 151 StG macht sich unter anderem strafbar und wird mit einer Busse entsprechend seinem Verschulden bestraft, wer vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung unvollständig ist oder gänzlich unterbleibt (Steuerverkürzung) (§ 151 StG übereinstimmend mit Art. 56 StHG und Art. 175 DBG; KGE VV vom 29. Oktober 2014 [810 14 162] E. 10.2). Durch schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten, die in einem Tun oder Unterlassen bestehen können, wird der Steueranspruch des

Gemeinwesens verkürzt (ROMAN J. SIEBER/JASMIN MALLA, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Auflage, Basel 2017, Rz. 1 ff. zu Art. 56 StHG; ROMAN J. SIEBER/JASMIN MALLA, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Rz. 7 zu Art. 175 DBG). Im Steuerstrafverfahren sind im Gegensatz zum verwaltungsrechtlichen Steuerveranlagungsverfahren die strafprozessualen Verfahrensgarantien zu beachten (KGE VV vom 4. Februar 2015 [810 14 321] E. 10.2; KGE VV vom 29. Oktober 2014 [810 14 162] E. 10.3).

4.3 In objektiver Hinsicht erfordert der Tatbestand der Steuerverkürzung, dass der Steuerpflichtige einen ungerechtfertigten Steuervorteil erlangt hat, weil die Veranlagungsbehörde für Bestand und Umfang der Steuerpflicht wesentliche Tatsachen nicht gekannt hat und die Veranlagung aus diesem Grund zu Unrecht unterblieben oder rechtskräftig ungenügend ausgefallen ist (KGE VV vom 4. Februar 2015 [810 14 321] E. 10.1; KGE VV vom 5. Dezember 2012 [810 11 227] E. 5.3.2). Vorausgesetzt wird zunächst, dass dem Gemeinwesen gegenüber dem hinterziehenden, unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Täter eine Steuerforderung zusteht. Aufgrund der Tatsache, dass die Veranlagung des Betroffenen unvollständig ausgefallen oder zu Unrecht unterblieben ist, hat das Gemeinwesen jedoch einen Steuerausfall erlitten (SIEBER/MALLA, a.a.O., N 6 zu Art. 56 StHG). Dieser Verlust ist die Folge einer unzutreffenden Sachverhaltsfeststellung, wobei ein adäquater Kausalzusammenhang zwischen der Tathandlung und dem Eintritt des Steuerausfalls des Gemeinwesens als Deliktserfolg erforderlich ist (KGE VV vom 4. Februar 2015 [810 14 321] E. 10.1). Eine unvollständige Veranlagung ist möglich, weil der Veranlagungsbehörde falsche oder unvollständige Angaben vorliegen, auf welche sie sich bei der Veranlagung abstützt. Die Tathandlung besteht bei der Steuerhinterziehung im Bewirken der unvollständigen bzw. unterbliebenen Veranlagung. Da der Steuerpflichtige im Veranlagungsverfahren gesetzlich verpflichtet ist, der Steuerbehörde alle rechtserheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäss anzugeben, fällt die Tathandlung der Steuerhinterziehung mit einer Verletzung von Verfahrenspflichten zusammen und kann insofern als erfolgsqualifizierte Verfahrenspflichtverletzung des Steuerpflichtigen bezeichnet werden (ALEXANDER FILLI/KARIN PFENNINGER-HIRSCHI, in Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 151 N 6 ff.). Ist eine Nachsteuerpflicht zu bejahen, weil eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig blieb, ist zugleich der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung erfüllt (Urteil des Bundesgerichts 2C_26/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 5.1).

4.4.1 In subjektiver Hinsicht erfordert der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung, dass der Steuerpflichtige schuldhaft eine Verkürzung oder Gefährdung des gesetzlichen Steueranspruchs bewirkt hat. Der subjektive Tatbestand setzt entsprechend Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (SIEBER/MALLA, a.a.O., N 18 zu Art. 56 StHG) und ist aufgrund strafrechtlicher Grundsätze zu beurteilen. Der materielle Gehalt der Begriffe Vorsatz und Fahrlässigkeit bestimmt sich nach dem gemeinen Strafrecht, also nach Art. 12 Abs. 2 und 3 des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB) vom 21. Dezember 1937.

4.4.2 Vorsätzlich begeht eine Steuerhinterziehung, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt (Art. 18 Abs. 2 StGB). Bezüglich der Wissenskomponente wird vorausgesetzt, dass der Täter in Bezug auf die tatbestandsmässige Handlung um alle tatbestandsrelevanten Umstände weiss. Sodann muss der Täter hinsichtlich des tatbestandsmässigen Erfolges annehmen, dass seine Handlungen oder Unterlassungen zum Eintritt desselben führen oder dies zumindest geschehen könnte. Dazu gehört auch, dass er sich den entsprechenden Kausalverlauf zumindest in groben Zügen vorstellt. Der Wille kommt darin zum Ausdruck, dass der Täter die tatbestandsmässige Handlung in Kenntnis ihrer objektiven Merkmale vollzieht und dabei den Eintritt des tatbestandsmässigen Erfolges bewirken will. Das Motiv seiner Handlung ist für die Schuldfrage nicht relevant. Dem Vorsatz gleichgestellt wird der Eventualvorsatz (FILLI/PFENNINGER-HIRSCHI, a.a.O., N 18 zu § 151). Dieser liegt vor, wenn der Täter die Verwirklichung eines Tatbestandes zwar nicht mit Sicherheit voraussieht, aber für möglich hält und ihn für den Fall seines Eintritts billigt oder ihn in Kauf nimmt (BGE 109 IV 150 f.). Zu berücksichtigen ist dabei das gesamte Deklarationsverhalten; u.a. muss die Steuerbarkeit oder die Nichtsteuerbarkeit des entsprechenden Sachverhalts für den Pflichtigen erkennbar gewesen sein. Dieser kann sich seiner Verantwortlichkeit insbesondere nicht dadurch entziehen, dass er geltend macht, er habe einen Berater oder Vertreter beigezogen (Urteile des Bundesgerichts 2C_656/2013 vom 17. September 2013 E. 2.2.3; 2C_290/2011 vom 12. September 2011 E. 6.1). Nach der Lehre und der Rechtsprechung des Bundesgerichts kann der Wille zur Steuerhinterziehung immer dann vorausgesetzt werden, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Steuerpflichtige der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gegenüber den Steuerbehörden gemachten Angaben bewusst war (BGE 114 Ib 27 E. 3a; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Rz. 46 zu Art. 175 DBG, vgl. auch Art. 56 StHG). Diesfalls ist davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige willentlich gehandelt, das heisst eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz).

4.4.3 Fahrlässig handelt dagegen, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit dann, wenn der Täter nicht die Vorsicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Art. 12 Abs. 3 StGB). Je nachdem, ob der Täter die mögliche Bedeutung seines Verhaltens bedacht hat, liegt bewusste oder unbewusste Fahrlässigkeit vor (FILLI/PFENNINGER-HIRSCHI, a.a.O., N 20 zu § 151). Im Steuerrecht sind grundsätzlich an das Mass der gebotenen objektiven Sorgfalt hohe Anforderungen gestellt. Dies ergibt sich aus den umfassenden Verfahrenspflichten, die Steuererklärung vollständig und wahrheitsgetreu auszufüllen. Das Mass der geforderten Sorgfalt ist sodann davon abhängig, wie detailliert und klar die Steuerbehörde die Mitwirkung der dazu verpflichteten Person verlangt (SIEBER/MALLA, a.a.O., N 18 zu Art. 56 StHG). Neben der genannten objektiven Sorgfaltspflicht sind jedoch auch die "persönlichen Verhältnisse" des Täters (subjektive Sorgfaltspflicht) zu beachten.

5. Beim Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen wird eine Busse gemäss § 151 StG erhoben. Auch im Steuerstrafrecht ist nach dem Verschuldensprinzip zunächst das individuelle

Verschulden der steuerpflichtigen Person zu ermitteln (KGE VV vom 29. Oktober 2014 [810 14 162] E. 12.1). Bei der Steuerhinterziehung gemäss § 151 StG handelt es sich um eine Übertretung im Sinne von Art. 103 StGB. Das Gericht bemisst Übertretungsbussen aufgrund von Art. 106 Abs. 3 StGB nach den Verhältnissen des Täters so, dass dieser die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist (BGE 114 Ib 27 E. 4a).

6.1 Die Beschwerdegegnerin hält in grundsätzlicher Hinsicht fest, dass die steuerliche Qualifikation eines anderen Kantons für den veranlagenden Kanton nicht verbindlich sei. Dies bedeute, dass der Kanton Basel-Landschaft als Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers die steuerrelevanten Faktoren autonom bewerten könne. Die zeitlich vorher ergangene Bussenbemessung des Kantons Basel-Stadt sei daher nicht bindend, zumal diese mit 95% der Nachsteuer auffallend (zu) tief ausgefallen sei. Gemäss Bericht der ASU vom 21. August 2019 (S. 49 und 50) handle es sich vorliegend um einen schweren Fall von fortgesetzter Steuerhinterziehung. Die Regelbusse von 100% komme nur für einfache Fälle in Betracht, in denen durch eine blosse Nichtdeklaration von Einkommen und/oder Vermögen eine Steuerverkürzung eingetreten sei. Im vorliegenden Fall seien dagegen über Jahre hinweg mittels fiktiver Rechnungen die Jahresergebnisse der juristischen Person zu tief ausgewiesen worden, um dadurch geldwerte Leistungen an das Organ beziehungsweise an den Aktionär zu verschleiern. Nebst der Steuerverkürzung auf Kosten der Gemeinwesen (Bund, Kanton, Gemeinde) seien dabei auch in wiederholtem Ausmass auf Kosten der beschäftigten Schwarzarbeiter verdeckte Leistungen bezogen worden. Das Verschulden müsse daher als schwer bezeichnet werden, was eine Erhöhung der Busse auf mindestens 150% der Nachsteuer beziehungsweise der hinterzogenen Steuern rechtfertige. Allein schon der Umstand, dass die ASU habe beigezogen werden müssen und auch eine Untersuchung durchgeführt habe, spreche gegen die Zulässigkeit einer Regelbusse von 100%, denn Art. 190 DBG spreche von "schweren Steuerwiderhandlungen". Auch sonst könne der Beschwerdeführer aus einer Fehleinschätzung in einem anderen Kanton für das vorliegende Verfahren nichts Weiteres zu seinen Gunsten ableiten.

6.2.1 Die Vorinstanz führt im Wesentlichen aus, dass sich der Taterfolg auf einen langen Zeitraum erstreckte. Gesamthaft seien über viele Jahre nicht deklarierte Einkommensfaktoren von über Fr. 900'000.-- festgestellt worden, wobei sich der für die Steuerbusse relevante Betrag für die massgebenden Jahre 2009 bis 2013 immer noch auf Fr. 361'801.-- belaufe. Die Ehegatten hätten in den betroffenen Jahren ein jährliches Einkommen von maximal Fr. 151'944.-- erzielt, was zeige, dass die nicht deklarierten Einkünfte einen nicht unerheblichen Anteil am gesamten Einkommen ausmachen würden. Bereits diese Beträge sowie der Zeitraum, in welchem die Deklarationen unvollständig geblieben seien, würden das enorme Ausmass der Steuerhinterziehung zeigen. Im Hinblick auf das konkrete Verschulden führt das Steuergericht weiter aus, dass der Beschwerdeführer zugegeben habe, dass er fiktive Aufwandsrechnungen habe erstellen lassen. Die Leistungen seien nicht durch ordentliche Mitarbeiter der D.____ AG, sondern durch Schwarzarbeiter erbracht worden. Die Rechnungen seien aus buchhalterischen Gründen benötigt worden, um den Aufwand in Rechnung stellen zu können, denn die Leistungen der Schwarzarbeiter hätten irgendwie verrechnet werden müssen. Diese fiktiven Rechnungen seien von G.____ (Drittperson) erstellt worden, welcher bei Nachfragen hätte bestätigen sollen, dass er das Geld tatsächlich erhalten habe. Dafür habe er eine prozentuale Beteiligung erhalten.

Diese Umstände würden zeigen, dass hinter der gesamten Angelegenheit ein gewisses System stecke. Es sei eine detaillierte Planung notwendig gewesen und es sei ein grosser Aufwand betrieben worden, um das Ganze zu tarnen, weshalb die Steuerverwaltung zu Recht auf ein zumindest eventualvorsätzliches Verhalten geschlossen habe. Aus der Sicht der Vorinstanz sei das Verschulden dagegen eher im Bereich des direkten Vorsatzes einzuordnen. Aus dem Umstand, dass der Beschwerdeführer einen Anteil von 20% der fiktiven Rechnungen, was keine unerhebliche Grösse darstelle, jeweils privat vereinnahmt habe, werde ersichtlich, dass die Vorgehensweise nicht nur auf eine Beschäftigung von Mitarbeitern ohne Arbeitserlaubnis ausgerichtet gewesen sei. Im Übrigen hätten die Aufrechnungen nicht nur jene im Zusammenhang mit der Schwarzarbeit, sondern auch den Privat- und Fahrzeugaufwand zum Gegenstand. Diese Leistungen seien ohne Weiteres dem Beschwerdeführer zugutegekommen.

6.2.2 Betreffend die persönlichen Verhältnisse hält das Steuergericht weiter fest, dass der Beschwerdeführer eine kaufmännische Ausbildung absolviert und sich entsprechend weitergebildet habe. In der D.____ AG habe er als Plattenleger, danach als Bauleiter und seit dem Jahr 2000 schliesslich als Geschäftsleiter gearbeitet. Als Geschäftsleiter sei er für die operative Führung der Gesellschaft verantwortlich, wobei die Buchführung und Abschlusstätigkeiten der Gesellschaft durch externe Treuhänder erledigt worden seien. Es könne deshalb davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer um die Unrechtmässigkeit der vorgenommenen Handlungen gewusst habe. Er sei durchaus fähig gewesen, die Rechtswidrigkeit seiner Vorgehensweise zu erkennen. Zu den Strafminderungsgründen hielt das Steuergericht schliesslich fest, dass die Steuerverwaltung die Vorauszahlung von Fr. 115'000.-- strafmindernd berücksichtigt habe. Eine weitere Strafminderung wegen Kooperationsbereitschaft sei dagegen zu Recht nicht vorgenommen worden, da erstellt sei, dass die ESTV vor allem aufgrund der durchgeführten Hausdurchsuchungen an die relevanten Unterlagen gelangt sei. Zudem habe der Beschwerdeführer weder die Namen der Schwarzarbeiter liefern noch die Anschrift von G.____ nennen können.

6.3.1 Der Beschwerdeführer führt dagegen im Wesentlichen aus, dass von der Regelbusse nur bei klar gegebenen Straferhöhungsgründen abgewichen werden könne. Es liege eine eigentliche strafbewehrte Steuerhinterziehungshandlung im Rahmen der Geschäftstätigkeit der D.____ AG als juristische Person vor, so dass die geldwerte Leistung lediglich als Folge der Tathandlungen in der Gesellschaft erscheint. Das Nach- und Strafsteuerverfahren beim Steuerpflichtigen sei damit nur steuersystematische Konsequenz. Das eigentliche inkriminierte Verhalten betreffend die Tätigkeiten der Organe innerhalb der involvierten Gesellschaften sei vom Kanton Basel-Stadt bereits in einem eigenen Nach- und Strafsteuerverfahren bestraft worden, wobei der Gesellschaft eine Strafsteuer von 95% der verfügbaren Nachsteuern auferlegt worden sei. Der Kanton Basel-Stadt habe dabei für das Verschulden der Gesellschaft das Verschulden des Organs beurteilen müssen, da sich die Art und Schwere des Verschuldens einer juristischen Person immer anhand des Verschuldens der tatbestandsmässig handelnden Organe richte. Damit lasse sich im Ergebnis fragen, ob nicht bereits durch die Festlegung des Verschuldensmasses im Verfahren des Kantons Basel-Stadt eine angemessene Strafzumessung erfolgt sei. Eine nun erheblich abweichende Bewertung des Verschuldens der gleichen Handlung bei der Nachsteuerverfügung der Organperson als Privatperson wirke vor diesem Hinter-

grund systematisch nicht angemessen. Auch bei der konkreten Strafzumessung seien wichtige Punkte unberücksichtigt geblieben. So habe der Steuerpflichtige gemäss dem Bericht der ESTV vom 21. August 2019 die Zahlungen mehrheitlich Schwarzarbeitern zukommen lassen. Da es sich de facto um Lohnzahlungen handle, könne die Gesellschaft diese Zahlungen ja ohnehin als Lohnaufwand gewinnmindernd geltend machen und habe dies in gewissem Masse auch rückwirkend tun können.

6.3.2 Der Zweck der Vorgehensweise des Steuerpflichtigen sei nicht auf eine Steuerersparnis, sondern lediglich auf eine Beschäftigung von Mitarbeitern (ohne Arbeitserlaubnis) gerichtet gewesen. Die reduzierte Besteuerung der D.____ AG sei zwar Folge der Handlungen des Steuerpflichtigen gewesen, jedoch ohne dass dieser sie beabsichtigt habe. Der Steuerpflichtige habe sich (mit Ausnahme des Privataufwandes) im Ergebnis nicht selbst bereichert. Weiter bleibe im Rahmen der Strafzumessung auch die Kooperationsbereitschaft des Steuerpflichtigen unberücksichtigt, ohne dessen Mitwirkung die ganze Untersuchung der ESTV und eine vernünftige Verfahrenserledigung nicht möglich gewesen wären. Schliesslich bestreite der Steuerpflichtige nicht die Zulässigkeit der Strafsteuer, sondern sehe in der unterschiedlichen Bewertung bei der Gesellschaft und bei ihm persönlich einen klaren Widerspruch im System der Strafbemessung.

7.1 Vorab ist festzustellen, dass die Beschwerdegegnerin bezüglich der Festsetzung der Höhe der Steuerbusse nicht an die Beurteilung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt gebunden ist. Auch wenn der Beschwerdeführer einziges und einzelzeichnungsberechtigtes Mitglied des Verwaltungsrates der D.____ AG ist, handelt es sich beim Verfahren gegen die juristische Person im Kanton Basel-Stadt und beim vorliegenden Beschwerdeverfahren um zwei verschiedene und voneinander unabhängige Verfahren. Während die Steuerverwaltung Basel-Stadt die D.____ AG mit Sitz in Basel auf der Ebene der juristischen Person gebüsst hatte, richtet sich die vorliegend zu beurteilende Steuerbusse gegen den Beschwerdeführer als natürliche Person. Es liegen mit anderen Worten zwei unterschiedliche Steuersubjekte, für die jeweils ein anderer Kanton zuständig ist, vor. Auch wenn die Vorwürfe inhaltlich zusammenhängen, kann die Beurteilung des Verschuldens auf der Ebene der juristischen Person (beziehungsweise deren Organe) nicht mit derjenigen der natürlichen Person gleichgesetzt werden. Die vorliegende Steuerbusse gegen den Beschwerdeführer tangiert dessen persönliche Steuerdeklarationen als natürliche Person, welche nach dem Gesagten unabhängig von den Steuerdeklarationen der D.____ AG zu beurteilen sind.

7.2 Das Handeln in doppelter Eigenschaft sowohl als Organ der juristischen Person als auch als Privatperson führt dazu, dass sich eine Handlung beziehungsweise Unterlassung des Beschwerdeführers aus steuerrechtlicher Sicht sowohl auf die juristische Person als auch auf ihn persönlich als natürliche Person auswirken kann. Dieser innere Zusammenhang ist für Konstellationen wie die vorliegende durchaus typisch, ändert aber nichts daran, dass die rechtliche Qualifikation der einzelnen Handlungen/Unterlassungen auf den Ebenen natürliche und juristische Person voneinander gesondert und gemäss den jeweils anwendbaren Beurteilungskriterien vorzunehmen ist. Es gibt im Übrigen auch keine gesetzliche Grundlage, welche die Beschwerdegegnerin verpflichten würde, für eine natürliche Person, welche zugleich Organ einer

juristischen Person ist, dieselbe Busse zu übernehmen, die ein anderer Kanton für diese juristische Person verfügt hatte.

7.3 Entsprechend ist im interkantonalen Verhältnis der Wohnsitzkanton im Rahmen der Erhebung der Einkommenssteuer bei der rechtlichen Qualifikation steuerrelevanter Tatsachen (beispielsweise der Abzugsfähigkeit von geltend gemachten Liegenschaftsaufwendungen) im Grundsatz auch nicht an die Beurteilung des Belegenheitskantons gebunden. Vielmehr kann der Wohnsitzkanton als Hauptsteuerdomizil des Steuerpflichtigen die einkommenssteuerrechtliche Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen autonom prüfen (Urteil des Steuergerichts vom 26. März 2021 [510 20 124] E. 2.2). Nach dem Gesagten ist deshalb festzuhalten, dass die Bussenbemessung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt für die D.____ AG als juristische Person im Rahmen der vorliegenden Ermittlung der Höhe der Steuerbusse gegen den Beschwerdeführer als natürliche Person für die Beschwerdegegnerin keinerlei Bindungswirkung hat.

8.1 Wie bereits erwähnt (vgl. Sachverhalt lit. C hiavor), wurde vorliegend im Verfahren vor der Beschwerdegegnerin nur Einsprache wegen der Höhe der verfügten Busse erhoben. Dagegen akzeptierte der Beschwerdeführer sämtliche von der ASU vorgenommenen Aufrechnungen sowie die daraus resultierende Nachsteuerpflicht. Darüber hinaus anerkannte er die Erhebung einer Strafsteuer als solche. Auch im vorliegenden Verfahren wird nur die Höhe der Busse und nicht die Zulässigkeit der Strafsteuer als solche bestritten. Aus dem Gesagten ergibt sich, dass sowohl die Voraussetzungen des objektiven als auch des subjektiven Tatbestandes im Grundsatz unstrittig erfüllt sind, weshalb sich weitere Erläuterungen zum Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerhinterziehung erübrigen. Nachfolgend bleibt somit lediglich die konkrete Strafzumessung zu prüfen.

8.2 Gemäss § 155 StG richtet sich die Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung in erster Linie nach der Schwere und der Art des Verschuldens des Täters (Schuldprinzip). Daneben sind jedoch auch der eingetretene oder beabsichtigte Erfolg und die persönlichen Verhältnisse des Täters in die Beurteilung miteinzubeziehen: Im Entscheid sind alle erheblichen Strafzumessungsgründe zu berücksichtigen. Die gesamtheitliche Wertung ist letztlich entscheidend für die Höhe der Busse. Den Steuerbehörden kommt dabei ein weiter Ermessensspielraum zu (KGE VV vom 5. Dezember 2012 [810 11 227] E. 5.7.1; FILLI/PFENNINGER-HIRSCHI, a.a.O., N 2 zu § 155). Zu den persönlichen Verhältnissen gehören namentlich Einkommen und Vermögen, Familienstand und Familienpflichten, Beruf und Erwerb sowie Alter und Gesundheit (Art. 48 Ziff. 2 Abs. 2 StGB). Es ist somit die gesamte Persönlichkeit des Täters, einschliesslich seines Vorlebens und seines Verhaltens während des Verfahrens, in die Strafzumessung miteinzubeziehen.

8.3 Die Ansätze der Bussen werden in Art. 175 DBG und § 151 StG analog geregelt. Bei vollendeter Steuerhinterziehung beträgt die Busse in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (KGE VV vom 4. Februar 2015 [810 14 321] E. 10.4; KGE VV vom 5. Dezember 2012 [810 11 227] E. 5.7.1). Diese Strafmasse sind nicht

schematisch anzuwenden. Vielmehr sind sie als blosser Ausgangspunkt für die Strafzumessung nach dem Verschuldensprinzip zu betrachten (SIEBER/MALLA, a.a.O., N 46 zu Art. 175 DBG; vgl. auch GUIDO JENNY, Verschuldensprinzip und Strafzumessungsregeln im Steuerstrafrecht, ASA 66 1997/1998 S. 257 ff., 258 ff.). Weil das Gesetz für den Strafraum keine Differenzierung zwischen Vorsatz und Fahrlässigkeit regelt, muss diese im Rahmen der Strafzumessung nachvollzogen werden. Das Regelstrafmass von 100% der hinterzogenen Steuer soll nur "bei Vorsatz ohne besondere Strafänderungsgründe" Anwendung finden (SIEBER/MALLA, a.a.O., N 45 zu Art. 175 DBG).

8.4 Die Abgrenzung zwischen Eventualvorsatz und bewusster Fahrlässigkeit kann sich als schwierig erweisen. Sowohl der eventualvorsätzlich als auch der bewusst fahrlässig handelnde Täter weiss um die Möglichkeit des Erfolgseintritts bzw. um das Risiko der Tatbestandsverwirklichung. Hinsichtlich des Wissenselements stimmen die beiden Erscheinungsformen des subjektiven Tatbestands grundsätzlich überein. Blosses Wissenmüssen reicht für Eventualvorsatz aber nicht aus. Unterschiede bestehen beim Willenselement: Der bewusst fahrlässig handelnde Täter vertraut (aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit) darauf, dass der von ihm als möglich vorausgesehene Erfolg nicht eintrete, das Risiko der Tatbestandserfüllung sich mithin nicht verwirklichen werde. Demgegenüber nimmt der eventualvorsätzlich handelnde Täter den Eintritt des als möglich erkannten Erfolges ernst, rechnet mit ihm und findet sich mit ihm ab. Wer die Tatbestandsverwirklichung in Kauf nimmt, "will" sie im Sinne von Art. 12 Abs. 2 StGB. Nicht erforderlich ist, dass der Täter den Erfolg "billigt" (BGE 133 IV 1 E. 4.1). Damit von Eventualvorsatz ausgegangen werden kann, ist folglich zu verlangen, dass sowohl das Wissens- als auch das Willensmoment nachgewiesen sind (BGE 143 V 285 E. 4.2.2). Je höher die Wahrscheinlichkeit der Tatbestandsverwirklichung ist und je schwerer die Sorgfaltspflichtverletzung wiegt, umso eher ist anzunehmen, die Tatbestandsverwirklichung werde in Kauf genommen. Wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass die steuerpflichtige Person sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit ihrer Deklaration bewusst war, so muss angenommen werden, dass die steuerpflichtige Person auch mit Willen gehandelt, d.h. eine Täuschung der Veranlagungsbehörde beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung angestrebt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen habe (Eventualvorsatz). Die Veranlagungsbehörde darf diesfalls vom Wissen auf den Willen schliessen, denn ein anderer Beweggrund als eine Steuerverkürzung ist kaum vorstellbar (vgl. E. 4.4.2 hiavor; BGE 114 Ib 27 E. 3a; Urteil des Bundesgerichts 2C_1052/2020 vom 19. Oktober 2021 E. 3.2.5 f. m.w.H.). Als Inkaufnahme des Erfolges kann insbesondere der Umstand gewertet werden, dass die steuerpflichtige Person sich überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihr gemachten Angaben richtig sind (Urteil des Bundesgerichts 2C_1052/2020 vom 19. Oktober 2021 E. 3.2.8 m.w.H.).

8.5 Vorliegend hat der Beschwerdeführer während einer langen Zeitdauer Steuern hinterzogen, und zwar von 2006 bis 2013. Dass für diese Beurteilung "nur" die Jahre 2009 bis 2013 massgebend sind, beruht einzig auf dem Umstand, dass die Hinterziehungen der vorherigen Jahre verjährt sind, woraus der Beschwerdeführer im Hinblick auf die Beurteilung seines Verschuldens allerdings nichts Weiteres zu seinen Gunsten ableiten kann. Gemäss dem Bericht der ASU vom 21. August 2019 mussten in der zu beurteilenden Zeitspanne erhebliche Aufrechnungen vorgenommen werden. Ein Grossteil dieser geldwerten Leistungen machen fiktive

Rechnungen aus, welche lediglich erstellt wurden, um den Gewinn bei den betroffenen Gesellschaften zu verkleinern und somit weniger Steuern zahlen zu müssen. Es mussten weiter beträchtliche geldwerte Leistungen als Privat- und Fahrzeugaufwand beim Beschwerdeführer aufgerechnet werden. Aus der Verfügung vom 12. Dezember 2019 wird denn auch ersichtlich, dass die Steuerverwaltung dem Beschwerdeführer insgesamt erhebliche Beträge als Einkommens-Nachsteuer auferlegen musste, und zwar betreffend die Staatssteuern Fr. 73'282.05 und betreffend die Gemeindesteuern Fr. 43'780.60. Diese unbestrittenen Aufrechnungen konnten dem Beschwerdeführer unter Berücksichtigung der Gesamtumstände vernünftigerweise nicht entgehen. Mit Blick auf die beschriebene bundesgerichtliche Rechtsprechung (E. 8.4 hiavor) ist vielmehr festzuhalten, dass sich der Beschwerdeführer, welcher in der fraglichen Zeitspanne einziges und einzelzeichnungsberechtigtes Mitglied des Verwaltungsrates der D.____ AG war und zudem über gute kaufmännische Kenntnisse verfügt, der Unrichtigkeit und Unvollständigkeit seiner Deklarationen bewusst war und auch willentlich gehandelt hatte. Der Beschwerdeführer hat mit anderen Worten in Kauf genommen, dass seine privaten Steuerdeklarationen zu tief ausfallen, und damit zumindest eventualvorsätzlich gehandelt (vgl. auch S. 49 des ASU Berichts vom 21. August 2019).

8.6 Aus dem Untersuchungsbericht der ASU vom 21. August 2019 geht schliesslich hervor, dass diese von einem schweren Fall von fortgesetzter Steuerhinterziehung ausgeht. Das Ausmass des damit erzielten Erfolges sei gross. Die Art und Weise der Herbeiführung des Erfolges sei weiter geprägt durch detailliert geplantes, auf egoistischen Motiven gründendem Handeln und einer Gleichgültigkeit gegenüber den in der D.____ AG eingesetzten Schwarzarbeitern, denn diese seien weder unfall- noch sozialversichert und unterlägen zudem einem Lohndumping. Das konkrete Vorgehen sei aus Eigennutzen erfolgt und das Aktionariat der D.____ AG habe direkt von den verdeckten Gewinnvorwegnahmen aus der Gesellschaft profitiert. Von einem einfachen Fall, für welchen die Regelbusse vorgesehen ist, kann unter diesen Umständen vorliegend nicht gesprochen werden. Bereits das Tätigwerden der ASU wäre für einen einfachen Fall untypisch. Vorliegend kam deren Untersuchungsbericht vom 21. August 2019 denn auch zum Schluss, dass es sich um einen schweren Fall von fortgesetzter Steuerhinterziehung handelt. Neben den unbestritten gebliebenen Steuerverkürzungen auf Kosten der Gemeinwesen (Bund, Kanton und Gemeinde) ist insbesondere auch der Einsatz von Schwarzarbeitern strafscharfend zu berücksichtigen, auf deren Kosten verdeckte Leistungen bezogen wurden. Das Verschulden des Beschwerdeführers muss deshalb auch hinsichtlich seiner persönlichen Steuerdeklarationen als schwer bezeichnet werden. Die Argumentation des Beschwerdeführers, er habe sich selbst nicht mit einer Steuerersparnis bereichert, sondern diese sei nur bei der Gesellschaft eingetreten, was er aber gar nicht beabsichtigt habe, ist so nicht nachvollziehbar. Auf jeden Fall kann er daraus nichts zu seinen Gunsten ableiten, weshalb sich weitere Ausführungen dazu erübrigen. Die Beschwerdegegnerin führt schliesslich aus, dass der Beschwerdeführer keine besondere Kooperation zu seinen Gunsten in Anspruch nehmen könne. Die ASU sei insbesondere durch die beim Beschwerdeführer und seinen Gesellschaften durchgeführten Hausdurchsuchungen an die notwendigen Informationen gekommen. Es ist zudem zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer weder Unterlagen oder Namen der beschäftigten Schwarzarbeiter noch die Anschrift von Herrn G.____ als Vermittler der Schwarzarbeiter und Provisionsempfänger nennen konnte, weshalb genauere Abklärungen durch die Be-

schwerdegegnerin nicht möglich waren. Allein dieser Umstand macht deutlich, dass nicht von einer besonderen Kooperationsbereitschaft ausgegangen werden kann, die eine zusätzliche Strafmilderung rechtfertigen würde.

9. Es ist zusammenfassend festzuhalten, dass die Höhe der dem Beschwerdeführer auferlegten Nachsteuern unbestritten blieb. In subjektiver Hinsicht handelte der Beschwerdeführer auch bei seinen eigenen Steuerdeklarationen als Privatperson vorsätzlich. Die lange Dauer der Hinterziehung, das Ausmass des Taterfolges, das Vorgehen des Steuerpflichtigen und dessen persönliche Umstände stellen zudem besondere Strafänderungsgründe dar, weshalb vorliegend von einem schweren Fall von fortgesetzter Steuerhinterziehung auszugehen ist. Ein solcher rechtfertigt ein Abweichen von der Regelbusse auf 150% der hinterzogenen Steuern, zumal die Busse bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache der hinterzogenen Steuer erhöht werden könnte. Die konkret zu prüfende Strafe erscheint in diesem Lichte vielmehr als mild und eine nach oben abweichende Strafzumessung wäre durchaus denkbar. Allerdings auferlegt sich das Kantonsgericht bei der Frage der Angemessenheit von verhängten Bussen Zurückhaltung und greift nicht ohne Not in die Strafzumessung der Vorinstanzen ein (KGE VV vom 4. Februar 2015 [810 14 321] E. 10.4). Vorliegend erscheint die Bewertung des Verschuldens als schwer und die Ansetzung einer Strafsteuer von 150% der Nachsteuer als vertretbar, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist, soweit darauf eingetreten werden kann.

10. Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren sowie die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'000.-- zu verrechnen. Die Parteikosten sind wettzuschlagen (§ 21 VPO).

Demgemäss wird **erkannt**:

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'000.-- verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.