



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

vom 8. Dezember 2021 (810 21 175)

Steuern- und Kausalabgaben

Nach- und Strafsteuer zur Staatssteuer 2005-2011

Besetzung	Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Markus Clausen, Claude Jeanneret, Jgnaz Jermann, Kantonsrichterin Helena Hess, Gerichtsschreiber Sandro Jaisli
-----------	--

Beteiligte	A.____, Beschwerdeführer, vertreten durch Marco Sibold, Advokat,
------------	--

gegen

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

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

Einwohnergemeinde B.____, Beigeladene

Betreff	Nach- und Strafsteuer Staatssteuer 2005 - 2011 (Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 18. Dezember 2020)
---------	---

A. A.____ war in den Jahren 2005 bis 2011 Gesellschafter und Geschäftsführer der C.____ GmbH in Liquidation. Die C.____ GmbH in Liquidation wurde am 20. August 2015 im Handelsregister gelöscht.

B. Am 11. Juni 2015 leitete die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) ein Nachsteuerverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuer sowie die direkte Bundessteuer für die Steuerperioden 2005 bis 2011 ein. Mit Schreiben vom 17. August 2017 teilte die Steuerverwaltung A.____ mit, dass gegen ihn zusätzlich ein Strafsteuerverfahren für die Jahre 2007 bis 2011 eröffnet worden sei. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass infolge Nichtdeklaration von Einkünften ein Verdacht auf Unterbesteuerung infolge Nichtdeklaration von Einkünften (geldwerte Leistungen der C.____ GmbH in Liquidation betreffend die Steuerjahre 2005 bis 2011) sowie auf Steuerhinterziehung (geldwerte Leistungen der C.____ GmbH in Liquidation betreffend die Steuerjahre 2007 bis 2011) bestehe. Bezüglich des Verschuldens im Rahmen des Strafsteuerverfahrens sei zumindest von einem eventualvorsätzlichen Verhalten auszugehen. Darüber hinaus wurde ein Verfahren wegen Teilnahmehandlungen an der vollendeten Steuerhinterziehung der C.____ GmbH in Liquidation für die Jahre 2005 bis 2011 eingeleitet.

C. Mit Nach- und Strafsteuerverfügung vom 14. Dezember 2017 erhob die Steuerverwaltung für die Steuerjahre 2005 bis 2011 Nachsteuern für die Staats- und Gemeindesteuern. Die Steuerbusse wurde auf 100 % der Nachsteuer festgesetzt. Die Busse für A.____ wegen Teilnahme an der Steuerhinterziehung der Firma C.____ GmbH in Liquidation wurde auf Fr. 5'000. 00 festgesetzt. Die Nachsteuern für die Staats-, Kirchen- und Gemeindesteuern der C.____ GmbH in Liquidation der Jahre 2005 bis 2011 wurden A.____ in Rechnung gestellt.

D. Eine dagegen von A.____ erhobene Einsprache wurde mit Einsprache-Entscheid vom 18. Juni 2020 vollumfänglich abgewiesen.

E. Mit Entscheid des Steuer- und Enteignungsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht) Nr. 510 20 83 vom 18. Dezember 2020 wurde der Rekurs vom 20. Juli 2020 abgewiesen.

F. Gegen diesen Entscheid erhob A.____, vertreten durch Marco Sibold, Advokat, mit Eingabe vom 12. Juli 2021 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Er stellte das Begehren, es sei festzustellen, dass das Recht zur Festsetzung der Nachsteuer von A.____ zur Staatssteuer 2005 von Fr. 4'452.25, zur Gemeindesteuer 2005 von Fr. 2'760.40, zur Kirchensteuer 2005 von Fr. 333.90 sowie der auf vorgenannte Nach- und Strafsteuer entfallenden Verzugszinse sowie zur Festsetzung der Nachsteuer der C.____ GmbH in Liquidation zur Staatssteuer 2005 von Fr. 4'691.40, zur Gemeindesteuer 2005 von Fr. 1'043.30, zur Kirchensteuer 2005 von Fr. 234.60 sowie der auf vorgenannte Nach- und Strafsteuern entfallenden Verzugszinse verjährt ist. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu lasten des Beschwerdegegners, zuzüglich gesetzlich geschuldeter Mehrwertsteuer. Zur Begründung führte der Beschwerdeführer im Wesentlichen aus, dass gemäss § 146 Abs. 3 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 i.V.m. Art. 53 Abs. 3 des

Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) vom 14. Dezember 1990 das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht, erlösche. Es handle sich dabei um die absolute Verjährung und der Eintritt der Verjährung sei zu berücksichtigen bis die Steuer im Sinne von § 146 StG veranlagt oder festgesetzt sei. Die Steuer oder Nachsteuer sei dann veranlagt bzw. festgesetzt, wenn der letztinstanzliche Entscheid in Rechtskraft erwachsen sei. Die Frage der Verjährung sei von Amtes wegen zu berücksichtigen, sofern wie vorliegend das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung sei. Die Streitigkeit betreffe seinen Privatbereich und berechtige ihn nicht zum Vorsteuerabzug, weshalb die Parteientschädigung zuzüglich gesetzlich geschuldeter Mehrwertsteuer auszurichten sei.

G. In ihrer Vernehmlassung vom 21. Juli 2021 schloss sich die Steuerverwaltung der Auffassung des Beschwerdeführers an, ohne einen konkreten Antrag zu stellen.

H. Mit Vernehmlassung vom 12. August 2021 hielt das Steuergericht fest, dass unbestritten sei, dass die streitbetroffene Steuerforderung am 18. Dezember 2020 noch nicht verjährt und der Entscheid des Steuergerichts im Zeitpunkt der Urteilsfindung korrekt gewesen sei. Soweit die Veranlagungsverjährung eingetreten sein sollte, wäre das angefochtene Urteil entsprechend anzupassen, wobei bei der Kosten- und Entschädigungsfolge zu berücksichtigen sei, dass die Korrektur aufgrund des Zeitablaufs erfolge und nicht aus einer ursprünglich fehlerhaften Veranlagung resultiere. Auch das Steuergericht verzichtete im Rahmen seiner Vernehmlassung auf die Stellung eines konkreten Antrages.

I. Mit Verfügung vom 6. September 2021 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen.

J. Mit Eingabe vom 4. Oktober 2021 reichte der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers seine Honorarnote ein.

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

1.1 Gemäss § 131 Abs. 1 StG können Entscheide des Steuergerichts mit verwaltungsgerichtlichen Beschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Da sämtliche formellen Voraussetzungen gemäss § 131 StG und den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die vorliegende Beschwerde eingetreten werden.

1.2 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; vgl. Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 10. August 2016 [810 16 9] E. 7.2).

2. Wie für die Revision sieht das StHG in Art. 53 Abs. 2 und 3 Fristen für das Nachsteuerverfahren vor (MARTIN E. LOOSER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., Basel 2017, N 18 zu Art. 53). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist die Frage der Verjährung materiell-rechtlicher Natur (Urteil des Bundesgerichts 2C_137/2011 vom 30. April 2012 E. 2.2). Im öffentlichen Recht ist die Frage der Verjährung schliesslich von Amtes wegen zu berücksichtigen, sofern - wie vorliegend - das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_137/2011 vom 30. April 2012 E. 2.2).

3.1 Das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, erlischt nach Art. 53 Abs. 3 StHG und dem gleichlautenden § 146 Abs. 3 StG 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht. Es handelt sich dabei um eine absolute Veranlagungsverjährung (Urteil des Bundesgerichts 2C_137/2011 vom 30. April 2012 E. 2.1). Der Beginn dieser 15-jährigen Frist liegt am Ende der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (MARTIN E. LOOSER, a.a.O., N 18 zu Art. 53). Mit anderen Worten ausgedrückt, bedeutet dies, dass die Frist nach Art. 53 Abs. 3 StHG beziehungsweise § 146 Abs. 3 StG im Regelfall am 31. Dezember abläuft (MARTIN E. LOOSER, a.a.O., N 19 zu Art. 53 m.w.H.). Das Nachsteuerverfahren muss also 15 Jahre nach der Steuerperiode, auf welches es sich bezieht, rechtskräftig abgeschlossen sein, wobei es sich bei der 15-jährigen Frist nach Art. 53 Abs. 3 StHG gemäss Bundesgericht und Lehre um eine Verwirkungsfrist handelt (BGE 138 II 169 E. 3; LAURENZ SCHNEIDER/RENÉ MERZ, in: Peter B. Nefzger/Madeleine Simonet/Thomas P. Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N 9 zu § 146 Abs. 3).

3.2 Ein Nachsteuerverfahren ist sodann nur rechtskräftig abgeschlossen, wenn der Entscheid über eine eröffnete Nachsteuerverfügung innerhalb der Verwirkungsfrist in Rechtskraft erwachsen ist, wobei diese Rechtskraft unter Umständen erst mit dem bundesgerichtlichen Urteil eintreten kann (BGE 138 II 169 E. 3.3). Falls die Nachsteuerverfügung nicht innerhalb der Verwirkungsfrist rechtskräftig wird, muss infolge der Verwirkung auf die Nachsteuererhebung der entsprechenden Steuerperiode verzichtet werden. In diesen Fällen bleibt es bei der ursprünglichen Veranlagung, das heisst der Nachsteueranspruch ist verwirkt (MARTIN E. LOOSER, a.a.O., N 19 zu Art. 53).

4.1 Der Zeitablauf selbst bedarf als allgemein bekannte Tatsache keines weiteren Beweises. Für jede Steuerperiode kann abstrakt, ohne jegliche Sachverhaltsfeststellungen, beurteilt werden, wann die absolute Veranlagungsverjährung eintritt (BGE 138 II 169 E. 3.2). Der Beschwerdeführer rügte vor Kantonsgericht die Verjährung des Nachsteuerverfahrens betreffend die Steuerperiode 2005.

4.2 Die absolute 15-jährige Frist nach § 146 Abs. 3 StG und Art. 53 Abs. 3 StHG, innert welcher das Recht besteht, eine Nachsteuer festzusetzen, begann für die Steuerperiode 2005 vorliegend am 31. Dezember 2005 zu laufen und lief entsprechend am 31. Dezember 2020 ab. Das Urteil des Steuergerichts vom 18. Dezember 2020 wurde dem Beschwerdeführer im Juni 2021 zugestellt. Damit trat die absolute Veranlagungsverjährung nach dem angefochtenen Urteil des Steuergerichts und vor dessen Zustellung an den Beschwerdeführer und damit auch vor der

Rechtshängigkeit des Verfahrens vor Kantonsgericht ein. Die Beschwerde ist folglich gutzuheissen, und es ist festzustellen, dass das Recht zur Festsetzung der Nach- und Strafsteuer betreffend die Staatssteuer 2005 verwirkt ist.

5.1 Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und 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. 1'200.-- der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 3'500.-- ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten.

5.2 Nach § 21 Abs. 1 VPO kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Anwalts bzw. einer Anwältin eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Entsprechend dem Ausgang des vorliegenden Verfahrens ist dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung zulasten der Steuerverwaltung zuzusprechen. Der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers machte für seine Bemühungen im Beschwerdeverfahren einen Aufwand von insgesamt 4.5 Stunden à Fr. 350.-- sowie Auslagen in der Höhe von Fr. 5.30 geltend. Angesichts der sich stellenden Rechtsfragen beziehungsweise der Tatsache, dass die Verwirkung des Rechts, die Nachsteuer für die Steuerperiode 2005 festzulegen, von Amtes wegen zu berücksichtigen ist, handelt es sich vorliegend um einen einfachen und nicht komplexen Fall, der kein rechtliches und insbesondere auch kein steuerrechtliches Spezialwissen voraussetzt. Damit erweist sich der geltend gemachte Stundenansatz von Fr. 350.-- als überhöht, weshalb dieser auf einen Ansatz von Fr. 250.-- zu kürzen ist. Ausgehend vom geltend gemachten Aufwand von insgesamt 4.5 Stunden hat die Steuerverwaltung dem Beschwerdeführer damit eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1'217.30 (inkl. Auslagen und 7.7% MWST) zu bezahlen.

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. In Gutheissung der Beschwerde wird festgestellt, dass das Recht zur Festsetzung der Nachsteuer von A.____ zur Staats-, Gemeinde- und Kirchensteuer 2005 sowie zur Festsetzung der Nachsteuer der C.____ GmbH zur Staats-, Gemeinde- und Kirchensteuer 2005 verwirkt ist.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'200.-- werden der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft auferlegt. Dem Beschwerdeführer wird der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 3'500.-- zurückbezahlt.
 3. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft hat dem Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1'217.30 (inkl. Auslagen und 7.7% MWST) zu bezahlen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber