



Entscheid vom 16. Mai 2014 (510 13 98)

Nach- und Strafsteuern / Aufrechnung geldwerter Leistungen

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter M. Zeller, P. Salathe,
Dr. L. Schneider, Dr. P. Leumann, Gerichtsschreiber D. Brügger

Parteien **A.**, vertreten durch **B. AG**,

Rekurrenten

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Nach- und Strafsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer 2006 bis
2008**

Sachverhalt:

1. Mit Verfügung betreffend Nachsteuern und Bussen zur Staats- und Gemeindesteuer 2006 bis 2008 hat die Steuerverwaltung Nachsteuern erhoben sowie die Steuerbusse für den Rekurrenten auf 80% der Nachsteuer festgesetzt. Zur Begründung machte sie geltend, man habe erfahren, dass der Pflichtige in den Jahren 2006 bis 2008 als Privatperson geldwerte Leistungen von der C. GmbH erhalten habe. Mit Schreiben vom 17. Juli 2012 habe man das Nach- und Strafsteuerverfahren eingeleitet. Mit Schreiben vom 16. Oktober 2012 hätten die Pflichtigen dargetan, dass eine Revision der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Abteilung Mehrwertsteuer (MWST) betreffend die Buchhaltungen der C. GmbH der Jahre 2005 bis 2008 Ausgangspunkt dieses Verfahrens gewesen sei. Gemäss Schreiben der ESTV seien die verbuchten Wareneinkäufe wesentlich tiefer als die von der D. AG gemeldeten gewesen. Der damalige Vertreter der C. GmbH habe es unterlassen, gegen die Einschätzung der ESTV sowie das Nach- und Strafsteuerverfahren des Kantons E. vorzugehen. Die C. GmbH habe in der Folge Konkurs anmelden müssen. Wareneinkäufe bei der D. AG seien in der Regel mittels Barzahlung erfolgt. Es sei gerichtsnotorisch, dass der Mitgliederausweis der D. AG an Dritte weitergegeben werden könne. Daraus ergebe sich, dass die Warenbezüge bei der D. AG keine taugliche Grundlage dafür darstellen würden, wer im Ergebnis eingekauft habe. Der Vorwurf der materiellen Unrichtigkeit der Buchhaltung der C. GmbH sei zum Vornherein falsch. Man habe sich zudem bei der D. AG erkundigt und nachgefragt, ob sie bestätigen könne, dass die erwähnten Warenbezüge mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit der C. GmbH zuzurechnen seien. Gemäss Schreiben der D. AG vom 3. Oktober 2012 sei es sehr gut möglich, dass ein Kunde seine Einkaufskarte an Dritte weitergebe. Beim Einkauf von Dritten werde lediglich eine Vollmacht vom Karteninhaber verlangt. Grundlage der Aufrechnungen würden die Meldungen der ESTV sowie der Steuerverwaltung des Kantons E. bilden. Es sei festgestellt worden, dass über die Karte der C. GmbH bei der D. AG mehr Waren bezogen als verbucht worden seien. Dementsprechend sei, ausgehend vom gemeldeten Warenaufwand, ein höherer kalkulatorischer Umsatz ermittelt worden. Es stelle sich nunmehr die Frage, ob die von der D. AG gemeldeten Warenbezüge mit der Karte der C. GmbH auch dieser zuzurechnen seien. Gemäss den Einkaufsbedingungen der D. AG sei der Einkaufsausweis mit Foto persönlich und nicht übertragbar. Es sei somit nicht vorgesehen, dass andere Personen mit der Karte einkaufen dürften. Wie die D. AG im Schreiben vom 3. Oktober 2012 festgehalten habe, könnten aber selbstverständlich, mit entsprechender Vollmacht, andere Personen für die Firma Einkäufe tätigen. Damit nicht gemeint seien Einkäufe privater Natur. Wenn der Karteninhaber die Karte einer Drittperson zur Verfügung stelle und diese private Einkäufe tätige, trage der

Karteninhaber bzw. die Firma die Verantwortung. Somit wäre es am Karteninhaber darzutun, wer für welche Beträge private Einkäufe mit der Karte getätigt habe. Ein entsprechender Nachweis sei nicht erfolgt. Steuerermindernde Tatsachen seien vom Steuerpflichtigen zu beweisen, welcher bei Beweislosigkeit die entsprechenden Folgen zu tragen habe. Die Aufrechnung bei der Gesellschaft sei als geldwerte Leistungen an den Gesellschafter zu qualifizieren. Aus dem Steuerformular und der dazugehörenden Wegleitung gehe unmissverständlich hervor, dass sämtliche Einkommens- und Vermögensbestandteile anzugeben seien. Erschwerend komme hinzu, dass es sich um erhebliche geldwerte Leistungen über mehrere Steuerjahre hinweg handle, welche der Steuerpflichtige nicht deklariert habe, so dass nicht von einem einmaligen Versehen ausgegangen werden könne. Bei einer vollendeten Steuerhinterziehung betrage die Busse in der Regel das Einfache der Nachsteuer. Sie könne bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache der Nachsteuer erhöht werden. Im vorliegenden Fall wiege das Verschulden des Steuerpflichtigen schwer. Zu seinen Lasten sei das im Verhältnis zum deklarierten erhebliche nicht deklarierte Einkommen zu berücksichtigen. Zu seinen Gunsten seien die eher kurze Dauer der Hinterziehung, sein bisher einwandfreier steuerlicher Leumund, die Kooperation im Verfahren sowie die erhebliche Belastung durch die Busse unter Würdigung der finanziellen Verhältnisse zu werten. Unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse werde die Busse auf 80% der Nachsteuer festgelegt.

2. Mit Eingabe vom 4. März 2013 erhob die Vertreterin mit den Begehren, 1. Es sei festzustellen, dass die angefochtene Verfügung nichtig ist, 2. Eventualiter sei die angefochtene Verfügung aufzuheben, Einsprache. Zur Begründung machte sie geltend, die C. GmbH habe einen Teil ihrer Waren zur Ausübung ihrer Tätigkeit bei der D. AG bezogen. Die Gesellschaft habe zu diesem Zweck über eine persönliche Einkaufskarte verfügt. Diese Karte sei jedoch nicht nur für Einkäufe der Gesellschaft genutzt worden, sondern auch für die privaten Einkäufe des Rekurrenten. Auch sei die Karte Familienangehörigen sowie Freunden und Bekannten für ihre Einkäufe überlassen worden. Sämtliche Waren seien in der Regel gegen Barzahlung gekauft worden. Die ESTV habe aufgrund der Informationen der D. AG über den Warenbezug eine Ermessenseinschätzung vorgenommen. Diese Ermessenseinschätzung habe darin bestanden, dass eine kalkulatorische Umsatzermittlung für die Jahre 2006 bis 2008 vorgenommen worden sei. Die ESTV habe dabei angenommen, dass alle Bezüge, die von der D. AG gemeldet worden seien, zwingend an die Gesellschaft erfolgt seien. Ein Beweis hierfür läge jedoch nicht vor. Die Steuerverwaltung des Kantons E. habe in der Folge gegenüber der

Gesellschaft ein Nach- und Strafsteuerverfahren eingeleitet. Mit Schreiben vom 24. Juni 2011 habe die Steuerverwaltung des Kantons E. der Steuerverwaltung dahingehend Meldung erstattet, dass die nicht verbuchten Umsätze geldwerte Leistungen darstellen würden. Die Steuerverwaltung habe die Berechnungen übernommen, ohne eigene Untersuchungen vorzunehmen. Insofern sich die Steuerverwaltung allein auf die Angaben der Steuerverwaltung des Kantons E. abstütze, werde die Rüge erhoben, dass es sich in Tat und Wahrheit bei der Verfügung der Steuerverwaltung ebenfalls um eine Ermessensverfügung handle. Die formellen Voraussetzungen, Mahnung und Rechtsmittelbelehrung, seien jedoch nicht eingehalten worden. Aus diesem Grund sei die Verfügung nichtig. Die Steuerverwaltung habe zu beweisen, dass geldwerte Leistungen vorliegen würden, die als Einkommen besteuert werden dürften. Es handle sich hierbei um eine steuerbegründende Tatsache. Es sei allgemein bekannt, dass Inhaber einer persönlichen Einkaufskarte der D. AG dieselbe anderen Personen zum Einkauf überlassen würden, die Einkäufe für private Zwecke oder sogar für Dritte tätigen würden. Die Steuerverwaltung könne die bestehende Beweislosigkeit auch nicht durch die in Rechtskraft erwachsenen Verfügungen der ESTV und der Steuerverwaltung des Kantons E. beseitigen, da diese keine Bindungswirkung für die Steuerverwaltung entfalten würden. Der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung sei nicht erfüllt. Eine Busse sei daher nicht gerechtfertigt.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 14. Oktober 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts sei das Einkommen nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen, wenn zuverlässige Aufzeichnungen fehlten und sich das Einkommen nicht anderweitig schlüssig feststellen lasse. Gemäss Mitteilung der ESTV seien die Buchhaltungen der C. GmbH als materiell mangelhaft qualifiziert worden. In den Jahren 2006 bis 2008 seien die verbuchten Wareneinkäufe wesentlich tiefer als die von der D. AG gemeldeten Warenbezüge gewesen. Dies habe zur kalkulatorischen Umsatzermittlung durch die ESTV geführt, die seinerzeit weder von der Gesellschaft noch vom Pflichtigen in Frage gestellt worden sei. Entsprechend sei das Ergebnis der ESTV der Steuerverwaltung des Sitzkantons E. zur Kenntnis gebracht worden. Mit ihrer eigenen Revision habe die Steuerverwaltung des Kantons E. pflichtgemäss die eingereichten Jahresrechnungen der C. GmbH um die nicht verbuchten Umsätze korrigiert. Gleichsam habe sie ordnungsgemäss eine entsprechende Meldung an die Steuerverwaltung im Wohnsitzkanton des Pflichtigen veranlasst. Die Meldung der Steuerverwaltung des Kantons E. stelle eine genügende Grundlage für die Aufrechnungen beim Stammanteilsinhaber der C. GmbH dar, soweit geldwerte Leistungen bei ihm aufgerechnet werden dürften. Eine eigene

Untersuchungspflicht komme der Steuerverwaltung nicht zu. Mit den Erhebungen durch die Steuerverwaltung des Kantons E. sei genügend erstellt, welche Ertragsbestandteile in den Buchhaltungen der Gesellschaft gefehlt hätten. Im Übrigen wäre die Steuerverwaltung gar nicht befugt, eine ausserkantonale Revision selbst vorzunehmen. Sämtliche geldwerten Leistungen, die ein Anteilsinhaber aufgrund seiner Beteiligungsrechte an einer juristischen Person erhalte und die nicht eine Rückzahlung des einbezahlten Kapitals seien, würden steuerbaren Vermögensertrag darstellen. Dazu gehörten auch die sogenannten verdeckten Gewinnausschüttungen wie übersetzte Saläre, Spesen oder Vorzugspreise. Gestützt auf die nachzubesteuernden Umsätze bei der C. GmbH würden die Beträge in Höhe von Fr. 152'172.-- für das Jahr 2006, Fr. 73'897.-- für das Jahr 2007 und Fr. 146'679.-- für das Jahr 2008 geldwerte Leistungen beim Pflichtigen darstellen, die einkommenswirksam seien. Die im Nachsteuerverfahren aufgerechneten Faktoren würden keine Ermessenseinschätzung darstellen, sondern auf den notwendigen Hochrechnungen gestützt auf die mangelhafte Buchhaltung bei der Firma basieren. Entsprechend seien, entgegen der Ansicht der Pflichtigen, auch keine besonderen formellen Voraussetzungen wie eine separate Mahnung zu beachten. Das Nachsteuerverfahren sei in sich geschlossen. Mit der Einleitung des Verfahrens werde die steuerpflichtige Person quasi gemahnt und könne seine Rechte im Rahmen der ermöglichten Stellungnahme wahrnehmen. Zur Ausübung der Tätigkeit habe die C. GmbH über eine persönliche Einkaufskarte der D. AG verfügt, wobei die Karte nicht nur für geschäftliche Zwecke, sondern auch für private Einkäufe eingesetzt worden sei. Wenn der Karteninhaber die Karte einer Drittperson zur Verfügung stelle und diese private Einkäufe tätige, trage der Karteninhaber resp. die Firma die Verantwortung für eine ordnungsgemässe Buchhaltung und den korrekten Einsatz der Einkaufskarte. Es müsste belegt sein, wer eingekauft habe und wofür. Solche Nachweise seien jedoch nicht beigebracht worden, sondern es sei lediglich auf Personen verwiesen worden, die zu einem angeblichen Betrag eingekauft haben sollen.

4. Mit Eingabe vom 14. November 2014 erhob die Vertreterin mit den Begehren, 1. Es sei die Nichtigkeit des angefochtenen Einsprache-Entscheides sowie der demselben zugrundeliegenden Verfügung festzustellen, 2. Eventualiter seien der angefochtene Einsprache-Entscheid sowie die demselben zugrundeliegende Verfügung ersatzlos aufzuheben, 3. Unter o/e-Kostenfolge, Rekurs. Zur Begründung machte sie geltend, die Vorinstanz anerkenne nunmehr, dass die Einkaufskarte von Geschäftsbetrieben auch für private Einkäufe genutzt worden sei. Die Vorinstanz könne nichts zu ihren Gunsten daraus ableiten, dass die Pflichtigen zu wenig stark gegen die Ermessenstaxationen der ESTV und der

Steuerverwaltung des Kantons E. opponiert hätten. Die Rekurrenten hätten zahlreiche Personen genannt, die private Einkäufe mittels der Einkaufskarte der Gesellschaft bei der D. AG getätigt hätten. Ausserdem sei es nicht statthaft, seitens der Vorinstanz zu behaupten, dass nur Quittungen aussagekräftig wären. Die Einkäufe seien gegen Barzahlung erfolgt. Dass Quittungen privater Einkäufe 10 Jahre aufbewahrt würden, sei lebensfremd.

5. Mit Vernehmlassung vom 29. Januar 2014 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung machte sie geltend, die D. AG sei nicht für Privatpersonen gedacht, sondern für Profis, die Lebensmittel gewerbsmässig entweder verarbeiten oder damit handeln würden. Alle Einkäufe, die mit dem Einkaufsausweis der C. GmbH getätigt würden, würden registriert und seien dieser grundsätzlich auch zuzurechnen. Einen weitergehenden Beweis habe die Steuerverwaltung nicht zu erbringen. Dies umso mehr, als die MWST-Revision nicht angefochten worden sei, und die Aufrechnungen somit so lange als richtig zu gelten hätten, bis der Gegenbeweis erbracht werde. Es genüge deshalb auch nicht, die Aufrechnungen der ESTV bzw. der Steuerverwaltung des Kantons E. bezüglich der C. GmbH einfach in Frage zu stellen oder mit einer Liste von Zeugen bzw. Auskunftspersonen aufzuwarten, die angeblich Privateinkäufe getätigt haben sollen. Nur der effektive Nachweis, dass diese Einkäufe durch Drittpersonen getätigt und bezahlt worden seien, d.h. ein Zahlungsnachweis mittels Zahlungsbeleg, vermöge die Richtigkeit der MWST-Revision zu hinterfragen.

6. Mit Verfügung vom 16. April 2014 wies das Steuergericht den Antrag der Rekurrenten auf Befragung diverser Zeugen bzw. Auskunftspersonen ab. Gleichzeitig wurde die Vertreterin darauf hingewiesen, dass es den Pflichtigen freigestellt sei, dem Gericht schriftliche Bestätigungen inkl. Zahlungsnachweise, welche die Einkäufe belegen könnten, einzureichen.

7. Mit Eingabe vom 9. Mai 2014 reichte die Vertreterin diverse schriftliche Bestätigungen ein. Darin wurde jeweils bescheinigt, man habe irgendwann in den Jahren 2006 bis 2008 bei der D. AG eingekauft. Man könne sich erinnern, mehrere Male dort eingekauft zu haben. Nicht mehr darin erinnern könne man sich aber, zu welchem Gesamtwert man in dieser Zeitperiode eingekauft habe. Die Einkäufe seien immer gegen Barzahlung erfolgt. Kassenbelege habe man daher keine aufbewahrt.

8. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- 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. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung zu Recht Einkommensnachsteuern und Bussen für die Jahre 2006 bis 2008 erhoben hat.

a) 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, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. Wegen ungenügender Bewertung allein kann keine Nachsteuer erhoben werden.

b) Bei rechtskräftigen Veranlagungen ist eine einfache Nachforderung von Steuerbeiträgen, die nicht durch die Verfügung gedeckt sind, nicht möglich. Das Prinzip der Rechtskraft wird jedoch in den Gesetzen regelmässig durchbrochen, indem auch dem Fiskus die Möglichkeit gegeben wird, die Verfügung unter bestimmten Voraussetzungen zu seinen Gunsten abzuändern und einen zusätzlichen Steuerbetrag (samt Zins) als Nachsteuer einzufordern (Höhn/Waldburger, Steuerrecht Bd. I, 9. A. Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 36 N 22). 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, doch darf die Nachsteuer nicht zur Überbesteuerung des Pflichtigen führen (vgl. Schneider/Merz in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 146 N 1). Von den im ordentlichen Veranlagungsverfahren erhobenen Steuern unterscheidet sich die

Nachsteuer nur in formeller Hinsicht (vgl. Vallender in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 53 StHG N 2). 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 (Schneider/Merz, a.a.O., § 146 N 2). Hat jedoch der Steuerpflichtige eine vollständige Deklaration der Steuerfaktoren vorgenommen und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn es sich im Nachhinein erweist, dass die Bewertung ungenügend war. Da es Sache des Steuerpflichtigen ist, sämtliche massgebenden Tatsachen bekanntzugeben, kann der Steuerbehörde nicht entgegengehalten werden, sie hätte bei genügender Sorgfalt vom richtigen Sachverhalt Kenntnis erhalten können. "Bekannt" ist für die Steuerbehörde im Zeitpunkt der Veranlagung nur, aber immerhin, was akten- oder amtskundig ist. Dem Steuerpflichtigen obliegt es dabei, den Nachweis zu erbringen, dass der Behörde die Tatsache hätte bekannt sein müssen (Höhn/Waldburger, a.a.O., § 36 N 24).

3. Die Vertreterin macht geltend, da es sich beim angefochtenen Einsprache-Entscheid sowie der demselben zugrundeliegenden Verfügung um Ermessensverfügungen handle und dafür die formellen Voraussetzungen, nämlich Mahnung und Rechtsmittelbelehrung fehlten, seien sie nichtig.

a) Fehlerhaft ist eine Verfügung, wenn sie inhaltlich rechtswidrig ist oder in Bezug auf ihr Zustandekommen, d.h. die Zuständigkeit und das Verfahren bei ihrer Entstehung, oder in Bezug auf ihre Form Rechtsnormen verletzt. Die Verfügung kann ursprünglich fehlerhaft sein oder nachträglich fehlerhaft werden. Die ursprünglich fehlerhafte Verfügung ist bereits bei ihrem Erlass mangelhaft, widerspricht somit schon in diesem Zeitpunkt dem objektiven Recht. Die nachträglich fehlerhafte Verfügung ist dagegen im Zeitpunkt ihres Erlasses rechtmässig. Sie wird erst infolge veränderter Tatsachen oder Rechtsgrundlagen mangelhaft (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A. Zürich/St. Gallen 2010, N 947; vgl. auch Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 31 Rz. 10 ff.).

b) Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in der Regel nicht nichtig, sondern nur anfechtbar, und sie werden durch Nichtanfechtung rechtsgültig. Bei der Abgrenzung zwischen blosser Anfechtbarkeit und Nichtigkeit folgt die jüngere Rechtsprechung der so genannten Evidenztheorie. Danach ist eine Verfügung nichtig, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer und offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Rechtssicherheit

dadurch nicht ernsthaft gefährdet wird. Nichtigkeit bedeutet absolute Unwirksamkeit einer Verfügung. Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen. Sie ist vom Erlass an (ex tunc) und ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich. Die Nichtigkeit ist nur ausnahmsweise anzunehmen. Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich schwerwiegende Verfahrensfehler und schwerwiegende Form- oder Eröffnungsfehler sowie die Unzuständigkeit der verfügenden Behörde in Betracht. Dagegen haben inhaltliche Mängel nur in seltenen Ausnahmefällen die Nichtigkeit einer Verfügung zur Folge. Die Nichtigkeit ist von Amtes wegen zu beachten und kann von jedermann jederzeit geltend gemacht werden. Wer aufgrund einer Verfügung handelt, die an einem offenkundigen oder doch leicht erkennbaren Mangel leidet, verdient keinen Vertrauensschutz.

c) Im Einzelnen müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit die Rechtsfolge der Nichtigkeit einer Verfügung eintritt: a) Die Verfügung muss einen besonders schweren Mangel aufweisen; b) der Mangel muss offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar sein; c) die Nichtigkeit darf die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährden. Es ist zudem eine Abwägung zwischen dem Interesse an der Rechtssicherheit und dem Interesse an der richtigen Rechtsanwendung erforderlich (zum Ganzen: Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 949 ff. mit Hinweisen; vgl. auch Tschannen/Zimmerli/Müller, a.a.O., § 31 Rz. 11 ff.; Zweifel/Casanova, a.a.O., § 26 Rz. 4; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 6. A. Basel 1986, Nr. 40 S. 239 ff.; Nr. 77 S. 477 und Nr. 78 S. 483).

d) Die Steuerbehörden können sich auf die Aufzeichnungen des Pflichtigen, aber auch auf Meldungen anderer Kantone stützen, da die Steuerbehörden einander gestützt auf Art. 39 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinde (StHG) vom 14. Dezember 1990 die benötigten Auskünfte erteilen und Einsicht in die amtlichen Akten gewähren. Vorliegend ist das Nach- und Strafsteuerverfahren aufgrund Meldungen anderer Steuerbehörden eingeleitet worden. Die zu nachbesteuerten Beträge wurden den Pflichtigen zur Stellungnahme unterbreitet. Sowohl die Eröffnung als auch die Durchführung des Nach- und Strafsteuerverfahrens erfolgten korrekt. Jedenfalls sind keine offensichtlichen und leicht erkennbaren, besonders schweren Mängel erkennbar, welche die Nichtigkeit des angefochtenen Einsprache-Entscheidunges sowie der demselben zugrundeliegenden Verfügung zur Folge hätten. Entsprechend ist der Antrag auf Feststellung der Nichtigkeit abzuweisen.

4. Zufolge des im Steuerrecht geltenden Untersuchungsgrundsatzes haben die Steuerbehörden den Sachverhalt von Amtes wegen zu ermitteln.

a) Den Nachweis für steuerbegründende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich aber dem Steuerpflichtigen; dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu beweisen (vgl. BGE 2A.500/2002 vom 24. März 2003, E. 3.5; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. A. Zürich 2002, S. 416 und 453).

b) Die Steuerbehörden müssen den rechtserheblichen Sachverhalt von sich aus richtig und vollständig abklären. Der Untersuchungsgrundsatz entbindet die Parteien indessen nicht von ihrer Behauptungslast. Es wird erwartet, dass die steuerpflichtige Person die zu ihren Gunsten sprechenden Umstände von sich aus vorbringt. Sie ist zur Erteilung umfassender Auskünfte über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet. Beweismittel ist primär die mündliche oder schriftliche Auskunft der pflichtigen Person, also die Parteiaussage (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA], Bd. 68, S. 461). Bei steuererhöhenden Tatsachen trägt die Veranlagungsbehörde die Beweislast; sie hat aber keine Kenntnis vom Sachverhalt, weshalb der Gesetzgeber Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen statuiert. Diese Mitwirkungspflichten ändern zwar an der Beweislastverteilung nichts, wirken sich aber auf die Beweiswürdigung aus. Wirkt der Steuerpflichtige trotz Mahnung nicht mit, legt er z.B. die von ihm verlangten Unterlagen nicht vor, erscheint er nicht zur Einvernahme usw., obschon die geforderte Mitwirkung zumutbar ist, kann die Veranlagungsbehörde den Beweis nicht erbringen, befindet sie sich in Beweisnot. Beweisnot des Beweisbelasteten rechtfertigt aber die Überwälzung der Beweislast auf den Steuerpflichtigen nicht, die entscheidende Behörde bleibt an die Beweislastregeln gebunden (vgl. ASA, Bd. 56, S. 626). Der Steuerpflichtige trägt seinerseits die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben, insbesondere auch dafür, dass die geltend gemachte neue Tatsache der Veranlagungsbehörde hätte bekannt sein müssen (vgl. Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 26 Rz. 33). Dass das Steuersubjekt in zwar weitreichendem, aber doch begrenztem Umfang zur Mitwirkung bei der Rekonstruktion des steuererheblichen Sachverhalts verpflichtet ist, muss Konsequenzen für die Verteilung der objektiven Beweislast haben. Diese beweislastrechtlichen Konsequenzen hängen davon ab, ob das Steuersubjekt in gehöriger Weise mitwirkt oder ob es die mögliche und zumutbare Mitwirkung pflichtwidrig und schuldhaft verweigert (vgl. ASA, Bd. 67, S. 445). Die entscheidende Behörde kann die tatsächlichen Anbringen der Steuerbehörde

als erwahrt ansehen, wenn sie glaubhaft erscheinen. Statt vollständigem Beweis reicht die Glaubhaftmachung aus. Das führt dazu, dass der Beweis als vom Beweisbelasteten erbracht erachtet wird, obwohl nichts bewiesen worden ist. In jedem Fall muss aber die Mitwirkung des Steuerpflichtigen im geforderten Umfang möglich und zumutbar sein (vgl. Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, in: ASA, Bd. 56, S. 627; zur Auskunftspflicht ausführlich auch Zweifel/Casanova, a.a.O., § 16 Rz. 39 ff.). Die Mitwirkung der steuerpflichtigen Person kann somit weder im Veranlagungs- noch im Rechtsmittelverfahren erzwungen werden. Die säumige steuerpflichtige Person treffen jedoch Rechtsnachteile und Bussen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, Art. 126 N 47). Damit wird dem allgemeinen Rechtsgedanken, wonach pflichtwidriges Nichtmitwirken bzw. allgemein beweisvereitelndes Verhalten sich nicht lohnen darf, Rechnung getragen (Schär, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerveranlagungsverfahren, in ASA, Bd. 67, S. 452).

5. Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung beim Pflichtigen in den strittigen Jahren zu Recht Fr. 153'172.-- (2006), Fr. 73'897.-- (2007) und Fr. 146'679.-- (2008) als geldwerte Leistungen der C. GmbH aufgerechnet hat.

a) Gemäss § 24 lit. e StG gehören zum steuerbaren Einkommen alle Einkünfte aus beweglichem Vermögen, namentlich Zinsen aus Guthaben, Dividenden und geldwerte Leistungen aus Beteiligungen aller Art unter Einschluss des über den Nennwert ausgeschütteten Liquidationserlöses, ferner Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung beweglicher Sachen oder nutzbarer Rechte aus immateriellem Güterrecht (Patente, Lizenzen usw.), aus Renten, aus geldwerten Vorteilen bei Nutzniessung sowie aus vertraglicher oder öffentlich-rechtlicher Nutzung. Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital.

b) Sämtliche geldwerte Leistungen, die ein Anteilsinhaber oder eine ihm nahestehende Person aufgrund seiner Beteiligungsrechte an einer juristischen Person von dieser erhält und die nicht eine Rückzahlung des einbezahlten Kapitals sind, stellen steuerbaren Vermögensertrag dar. Dazu gehören neben den offenen Ausschüttungen von Dividenden und Liquidationsgewinnen auch die so genannten verdeckten

Gewinnausschüttungen wie übersetzte Saläre, Spesen, Vorzugspreise und Darlehenszinsen, die dem Aufwand der juristischen Person belastet worden sind (Findeisen/Theiler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 24 N 144; Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A. Basel 2002, Art. 7 StHG N 53).

c) Vorliegend betrieb der Rekurrent zusammen mit einem weiteren Gesellschafter mit gleichem Stammanteil die C. GmbH, welche am 23. Juni 2000 gegründet und am 3. Juli 2000 ins Handelsregister eingetragen worden ist. Die deklarierten Umsätze der Jahre 2006 bis 2008 beliefen sich auf weit über Fr. 100'000.--. Damit war die C. GmbH buchführungspflichtig im Sinne der Handelsregisterverordnung vom 7. Juni 1937 (HRegV). Dieser Buchführungspflicht ist sie nur teilweise nachgekommen. Die ESTV, Abteilung MWST hat in der Meldung vom 19. November 2010 an die Abteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben bzw. die Abteilung Aufsicht Kantone festgehalten, dass anlässlich der im März 2010 durchgeführten MWST-Revision festgestellt worden sei, die Buchhaltungen seien materiell mangelhaft. In den Jahren 2006 bis 2008 seien die verbuchten Wareneinkäufe wesentlich tiefer als die von der D. AG gemeldeten Warenbezüge gewesen. Aus diesen Gründen habe man eine kalkulatorische Umsatzermittlung vorgenommen. Die Aufteilung des Umsatzes nach Normalsatz und reduziertem Satz sei aufgrund der Pauschale für Imbissbars/-stände erfolgt.

d) Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV nach Art. 79 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG) vom 12. Juni 2009 eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Die ESTV hat diejenigen Schätzungsmethoden zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt. In Betracht fallen einerseits Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teilrechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (vgl. Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 18. August 2009, A-3678/2007 und A-3680/2007, E. 4, mit Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung).

e) Gestützt auf die zitierte Praxis hat die ESTV vorliegend eine kalkulatorische Umsatzermittlung vorgenommen, welche nicht zu bemängeln ist, zumal sie nicht von

durchschnittlichen Margen bzw. Branchenkennzahlen, sondern von den von der C. GmbH selbst erzielten und damit von konkreten Margen ausgegangen ist. Anschliessend wurde bei der C. GmbH die MWST aufgerechnet, was seitens der Gesellschaft akzeptiert worden ist. Dasselbe gilt für die von der Steuerverwaltung des Kantons E., Abteilung Juristische Personen vorgenommene Aufrechnung der nicht verbuchten Umsätze im Umfang von Fr. 153'172.-- (2006), Fr. 73'897.-- (2007) und Fr. 146'679.-- (2008). Mit Meldung vom 24. Juni 2011 teilte die Steuerverwaltung des Kantons E. der Steuerverwaltung mit, dass die vorgenannten Umsätze geldwerte Leistungen an den Rekurrenten darstellen würden.

f) Die Meldungen der MWST und der Steuerverwaltung des Kantons E. durften von der Steuerverwaltung gestützt auf Art. 39 Abs. 2 StHG übernommen werden. Aufgrund der zitierten Praxis zu den geldwerten Leistungen handelt es sich bei diesen Einkünften um steuerbares Einkommen im Sinne von § 24 lit. e StG, zumal die Entscheide der ESTV und des Kantons E. in Rechtskraft erwachsen sind. Damit hat die Steuerverwaltung den Nachweis für steuerbegründende Tatsachen erbracht.

6. Die Rekurrenten führen aus, bei der D. AG seien private Einkäufe durch die Pflichtigen selbst, aber auch durch Familienangehörige, Freunde und Bekannte mit der Einkaufskarte der Gesellschaft getätigt worden, welche daher weder der Gesellschaft noch dem Rekurrenten aufgerechnet werden dürften.

a) Die Verantwortung für die auf die C. GmbH lautende Karte liegt bei der Unternehmung bzw. den Gesellschaftern. Die mit der Karte getätigten Einkäufe werden registriert und sind grundsätzlich der C. GmbH zuzurechnen. Vermutungsweise sind somit alle über die Karte getätigten Einkäufe geschäftsmässig begründete Aufwendungen, wobei derselben bzw. den Pflichtigen der Gegenbeweis offen steht. Unabhängig von der Frage, ob private Einkäufe als notorisch anzusehen sind, müssten die Pflichtigen also nachweisen, dass mit ihrer Karte privat eingekauft worden ist, obliegt doch der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen wie oben dargetan grundsätzlich dem Steuerpflichtigen.

b) Mit Einsprache vom 4. März 2013 reichten die Pflichtigen eine Aufstellung über private Einkäufe bei der D. AG ein. Darin waren diverse Personen, insbesondere Verwandte der Rekurrenten verzeichnet. Bei jeder Person wurde auf das Jahr oder die Jahre, in welchem bzw. welchen die Einkäufe stattgefunden haben sollen, verwiesen. Auch die eingekauften Produkte

und der jeweilige Einkaufsbetrag wurden erwähnt. So wurden etwa für einen Neffen die Jahre 2006 bis 2008, die Produkte Putzmittel, Tabakwaren und Essen sowie ein Einkaufsbetrag von Fr. 1'800.-- oder für den Schwiegersohn die Jahre 2006 bis 2008, die Produkte Spirituosen, Tafelgetränke und Tabakwaren sowie ein Einkaufsbetrag von Fr. 10'700.-- aufgeführt. Bei der Aufstellung handelt es sich um eine Parteibehauptung. Ein Zahlungsnachweis wird damit nicht erbracht.

c) Mit Rekurs vom 14. November 2013 stellte die Vertreterin den Antrag auf Befragung diverser Zeugen bzw. Auskunftspersonen, welche die behaupteten Privateinkäufe bestätigen könnten. Mit Verfügung vom 16. April 2014 hat das Steuergericht den Antrag abgewiesen. Gleichzeitig wurde die Vertreterin darauf hingewiesen, dass es den Pflichtigen freigestellt sei, dem Gericht schriftliche Bestätigungen inkl. Zahlungsnachweise, welche die Einkäufe belegen könnten, einzureichen. Mit Eingabe vom 9. Mai 2014 reichte die Vertreterin diverse schriftliche Bestätigungen ein. Darin wurde jeweils bescheinigt, man habe irgendwann in den Jahren 2006 bis 2008 bei der D. AG eingekauft. Man könne sich erinnern, mehrere Male dort eingekauft zu haben. Nicht mehr darin erinnern könne man sich aber, zu welchem Gesamtwert man in dieser Zeitperiode eingekauft habe. Die Einkäufe seien immer gegen Barzahlung erfolgt. Kassenbelege habe man daher keine aufbewahrt. Zwar liegen nun Bestätigungen, aber nach wie vor keine Zahlungsnachweise vor.

d) Da keine Zahlungsnachweise vorliegen, ist kein Nachweis dafür erbracht, dass die von der ESTV festgestellten Einkäufe durch Drittpersonen getätigt und bezahlt worden sind. Den Rekurrenten ist somit der Nachweis der steuermindernden Tatsache nicht gelungen. Daraus folgt, dass die Steuerverwaltung die Aufrechnung grundsätzlich zu Recht vorgenommen hat.

7. Nachfolgend ist zu prüfen, ob die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung in quantitativer Hinsicht korrekt ist.

a) Die Steuerverwaltung hat die von der Steuerverwaltung des Kantons E., Abteilung Juristische Personen vorgenommene Aufrechnung der nicht verbuchten Umsätze im Umfang von Fr. 153'172.-- (2006), Fr. 73'897.-- (2007) und Fr. 146'679.-- (2008) übernommen und den Pflichtigen als geldwerte Leistungen aufgerechnet.

b) Zur Ermittlung des aufzurechnenden steuerbaren Einkommens ist der Aufwand für den Wareneinkauf in Abzug zu bringen, d.h. es darf nicht vom Umsatz, sondern muss vom Bruttogewinn, d.h. Warenverkauf abzüglich Wareneinkauf, ausgegangen werden (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 7. Dezember 2012, 510 12 44).

c) Der Bruttogewinn lässt sich den Beilagen zur Meldung der Steuerverwaltung des Kantons E. vom 24. Juni 2011 entnehmen. In diesen Berechnungen für die Ermittlung der nicht verbuchten Umsätze ist jeweils vom Umsatz der zu wenig verbuchte Materialaufwand abzuziehen. Dies ergibt für das Jahr 2006 einen Bruttogewinn von Fr. 100'054.-- (Fr. 153'172.-- ./ Fr. 53'118.--). Für das Jahr 2007 ergibt sich ein Bruttogewinn von Fr. 9'721.-- (Fr. 73'897.-- ./ Fr. 64'176.--), wobei derselbe durch die ebenfalls in der Berechnung der Steuerverwaltung des Kantons E. für die Ermittlung der nicht verbuchten Umsätze enthaltenen Aufrechnungen (Privatanteile, Falschbuchungen und Rückvergütungen) von total Fr. 51'622.-- zu korrigieren ist, was Fr. 61'343.-- (Fr. 9'721.-- + Fr. 51'622.--) ergibt. Für das Jahr 2008 ergibt sich ein Bruttogewinn von Fr. 46'283.-- (Fr. 146'679.-- ./ Fr. 100'396.--).

d) Wie bereits oben dargetan, betrieb der Rekurrent die C. GmbH zusammen mit einem weiteren Gesellschafter mit gleichem Stammanteil. Somit dürfen die hiervoor berechneten Bruttogewinne dem Pflichtigen nur zur Hälfte aufgerechnet werden, was für das Jahr 2006 Fr. 50'027.-- (Fr. 100'054.-- / 2), für das Jahr 2007 Fr. 30'671.-- (Fr. 61'343.-- / 2) und für das Jahr 2008 Fr. 23'141.-- (Fr. 46'283.-- / 2) ergibt.

8. Im Folgenden ist zu untersuchen, ob die Steuerverwaltung dem Pflichtigen zu Recht eine Busse auferlegt hat.

a) Nach § 151 StG wird, wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, mit einer Busse entsprechend seinem Verschulden bestraft, die einen Drittel bis das Dreifache, in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer beträgt; bei Selbstanzeige kann die Busse bis auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt werden.

b) Der Tatbestand der Steuerverkürzung erfordert in objektiver Hinsicht, 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. Vorausgesetzt wird zunächst, dass dem Gemeinwesen gegenüber dem hinterziehenden, unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Täter eine Steuerforderung zusteht. Auf Grund der Tatsache, dass die Veranlagung des betreffenden Steuerpflichtigen unvollständig ausgefallen oder zu Unrecht unterblieben ist, hat das Gemeinwesen jedoch einen Steuerausfall erlitten. Dieser Verlust (bzw. die ihm zugrunde liegende unvollständige/unterbliebene Veranlagung) ist die Folge einer unzutreffenden Sachverhaltsfeststellung. Eine unvollständige Veranlagung ist möglich, weil der Veranlagungsbehörde falsche oder unvollständige Angaben (z.B. hinsichtlich Einkünfte oder Vermögenswerte des Steuerpflichtigen) vorliegen, auf welche sie sich bei der Veranlagung abstützt (vgl. Filli/Pfenninger-Hirschi in: Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., § 151 N 6 f.). Die Steuerhinterziehung wird zumeist als sog. echtes Unterlassungsdelikt dadurch begangen, dass der Steuerpflichtige gesetzlich umschriebene Mitwirkungspflichten verletzt. Eine richtige Einschätzung ist im ordentlichen ("offenen" Veranlagungs- bzw. im Steuerjustiz-) Verfahren nicht mehr möglich, weil die entsprechenden Steuerperioden bereits rechtskräftig veranlagt sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 235 N 28).

c) Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gebietet ihm, alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Im Interesse der Praktikabilität und Rechtssicherheit wird diese Pflicht in verschiedenen gesetzlichen Verfahrenspflichten konkretisiert. Diese halten den Steuerpflichtigen an, seine tatsächlichen Verhältnisse darzustellen, Beweismittel für die Richtigkeit seiner Darstellung zu beschaffen oder Beweiserhebungen zu dulden (vgl. Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 42 StHG N 3). Die umfassenden Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen machen ihn insofern zum Garanten des geschützten Rechtsguts, als er gehalten ist, den Eintritt der Rechtskraft einer wegen unzutreffender Sachverhaltsfeststellung ungenügenden Veranlagung durch Anfechtung zu verhindern (vgl. Zweifel, a.a.O., Art. 56 StHG N 7a).

d) Die Verletzung der Mitwirkungspflicht zeigt sich im vorliegenden Fall darin, dass der Pflichtige ein Nachsteuerverfahren hätte vermeiden können, wenn er bereits im Rahmen des Veranlagungsverfahrens die Veranlagungsbehörde über seine gesamten finanziellen Verhältnisse in Kenntnis gesetzt hätte. Die ordentlichen Veranlagungen für die Jahre 2006 bis 2008 blieben mangels Deklaration des vollständigen Einkommens unvollständig, weshalb das

Gemeinwesen einen Steuerausfall erlitten hat. Demzufolge ist vorliegend der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erstellt.

9. In subjektiver Hinsicht ist im Folgenden zu prüfen, ob dem Steuerpflichtigen Vorsatz oder Fahrlässigkeit anzulasten ist.

a) Vorsätzlich begeht eine Steuerhinterziehung, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt (Art. 18 Abs. 2 des Schweizerisches Strafgesetzbuchs, in der vorliegend zu beurteilenden Fassung, [aStGB] vom 21. Dezember 1937). Der Vorsatz muss sich dabei auf alle objektiven Tatbestandsmerkmale beziehen. Der Steuerpflichtige oder der zum Steuerabzug an der Quelle Verpflichtete muss demnach zum einen wissen, dass er steuer- bzw. abzugspflichtig ist und er durch sein Verhalten einen ungerechtfertigten Steuervorteil erwirkt oder einen Quellensteuerabzug nicht bzw. nicht vollständig vornimmt, und zum anderen in Kenntnis dessen genau dies verwirklichen will. Dem Vorsatz gleichgestellt wird der Eventualvorsatz. 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. Der Vorsatz ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt der Nachweis des Vorsatzes bei der Steuerverkürzung als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Täter sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so wird angenommen, dass der Täter auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen (Eventualvorsatz) hat (vgl. Filli/Pfenninger-Hirschi, a.a.O., § 151 N 18 f.).

b) Fahrlässig handelt, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beobachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist. Der gegenüber dem Täter erhobene Vorwurf bezieht sich somit auf fehlende oder ungenügende Sorgfalt. Dem Beschuldigten sind die Umstände vorzuhalten, aus denen sich die Pflichtwidrigkeit seines Verhaltens sowie Vorhersehbarkeit und Vermeidbarkeit des Erfolgs ergeben (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 235 N 53). Je nachdem, ob der Täter die mögliche Bedeutung seines Verhaltens bedacht hat, liegt bewusste

oder unbewusste Fahrlässigkeit vor. An das Mass der im Steuerrecht geforderten Sorgfalt werden generell hohe Anforderungen gestellt. Im Einzelfall bestimmt sich die gebotene Sorgfalt danach, wie komplex der zu beurteilende steuerrechtliche Sachverhalt ist und wie "detailliert und klar die Steuerbehörde die Mitwirkung der dazu verpflichteten Person verlangt". Neben diesen Umständen (objektive Sorgfaltspflicht) sind jedoch auch die persönlichen Verhältnisse des Täters (subjektive Sorgfaltspflicht) zu beachten. Zu beurteilen ist, was ein gewissenhafter und besonnener Mensch mit den gleichen Kenntnissen und Fähigkeiten des Täters (z.B. hinsichtlich Bildung, geistige Fähigkeiten und berufliche Erfahrung) in der fraglichen Situation getan oder unterlassen hätte (vgl. Filli/Pfenninger-Hirschi, a.a.O., § 151 N 20 f.).

c) Vorliegend hat der Pflichtige nicht sämtliche Einkommen deklariert, obwohl aus dem Steuerformular und der Wegleitung unmissverständlich hervorgeht, dass sämtliche Einkommensbestandteile anzugeben sind. Durch sein Verhalten hat der Pflichtige zumindest eine zu niedrige Veranlagung und damit eine zu tiefe Steuerbelastung in Kauf genommen. Der veranlagenden Behörde war es aufgrund der ihr vorliegenden Unterlagen nicht möglich, eine vollständige Veranlagung zu erstellen.

10. Schliesslich ist der Grad des Verschuldens des Pflichtigen festzusetzen.

a) Gemäss § 151 StG beträgt bei vollendeter Steuerhinterziehung 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. Eine Unterschreitung des gesetzlich vorgesehenen Regelstrafmasses ist nur bei Vorliegen von Strafmilderungsgründen im Sinne von Art. 11, 20 oder 64 aStGB in Verbindung mit Art. 65 f. aStGB zulässig (vgl. Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 56 StHG N 36).

b) Die Strafzumessung gemäss § 155 StG richtet sich nach der Schwere des Verschuldens, nach dem eingetretenen oder beabsichtigten Erfolg und nach den persönlichen Verhältnissen des Angeschuldigten. Die Schwere des Verschuldens hat massgebenden Einfluss auf die Strafzumessung. Ausgangspunkt dieser Vorwerfbarkeit ist die Freiheit, anders zu handeln und wohl auch das Ausmass des Unheils, das der Täter schuldhaft herbeigeführt hat. Für die Strafzumessung ist in erster Linie das Mass der Schuld erheblich. Bei der Strafzumessung berücksichtigt der Richter die Beweggründe, das Vorleben und die

persönlichen Verhältnisse des Schuldigen. Sodann sind besondere Strafschärfungs- und Strafmilderungsgründe zu beachten. Für die Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung folgt daraus, dass innerhalb der steuerharmonisierungsrechtlichen Vorgaben die Strafzumessung grundsätzlich nur innerhalb des Strafrahmens von einem Drittel bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuer beachtet werden darf (vgl. Thomas Hofer, Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, Zürich/St.Gallen 2007, S. 65 f.). Zu den persönlichen Verhältnissen zählen Eigenschaften und Erfahrungen des Täters. Sie umfassen sämtliche Lebensumstände im Zeitpunkt der Strafzumessung. Dazu gehören etwa Familienstand und Beruf, Alter, geringe Lebenserwartung, Gesundheit, soziale Herkunft, Lebenserfahrung, Bildungsstand, mehr oder weniger günstige Lebensverhältnisse oder auch Alkohol- und Drogenabhängigkeit. Die Lebensumstände können Aufschluss über das Mass der Schuld bzw. darüber geben, wie sehr oder wie wenig der Täter fähig gewesen ist, die Rechtswidrigkeit der Tat zu erkennen oder den Antrieben zur rechtswidrigen Tat zu widerstehen. Erheblich ist dabei auch das Verhalten nach der Tat oder das Umfeld, in welchem der Täter lebt (vgl. Thomas Hofer, a.a.O. S. 87 f.).

c) Das Steuergericht ist der Ansicht, dass das Verschulden des Pflichtigen vorliegend leicht wiegt und es sich daher rechtfertigt, die Busse auf den Minimalansatz von einem Drittel festzulegen.

Der Rekurs erweist sich demnach als teilweise begründet und ist im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen.

11. Abschliessend ist über die Kosten des Rekursverfahrens zu befinden.

a) Ausgangsgemäss sind den Rekurrenten reduzierte Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 300.-- aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

b) Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Für das Rekursverfahren macht die Vertreterin der Pflichtigen gemäss ihrer Honorarnote vom 8. Mai 2014 einen Zeitaufwand von 25.85 Stunden zu einem Stundensatz von Fr. 271.61 und damit für die beiden

Parallelverfahren Nach- und Strafsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer bzw. zur direkten Bundessteuer ein Honorar exkl. MWST von Fr. 7'021.15 geltend. Der gerichtlich anerkannte Stundensatz für Anwälte beträgt Fr. 250.-- (vgl. Entscheid des Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, abgedruckt in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 559 ff.). Das Honorar beläuft sich demnach auf Fr. 6'462.50 (25.85 Stunden à Fr. 250.--/Stunde) bzw. die Parteientschädigung auf insgesamt Fr. 6'979.50 (inklusive MWST von Fr. 517.--). Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird den Pflichtigen, aufgrund des teilweisen Obsiegens, eine um 30% reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 4'885.65.-- inkl. Auslagen und MWST (Fr. 6'979.50 x 70%) bzw. für das vorliegende Verfahren betreffend Nach- und Strafsteuer zur Staats- und Gemeindesteuer von Fr. 2'442.85 (Fr. 4'885.65 / 2) zu Lasten des Staates resp. der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zugesprochen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, die Nach- und Strafsteuerbefreiung vom 31. Januar 2013 abzuändern und die aufgerechneten geldwerten Leistungen der C. GmbH im Jahr 2006 auf Fr. 50'027.--, im Jahr 2007 auf Fr. 30'671.-- und im Jahr 2008 auf Fr. 23'141.-- zu reduzieren, die Verzugszinsen entsprechend anzupassen und die Busse auf ein Drittel zu reduzieren.
3. Den Rekurrenten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO reduzierte Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 300.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 700.-- wird den Rekurrenten zurückerstattet.
4. Die Steuerverwaltung hat den Rekurrenten eine reduzierte Parteientschädigung in Höhe von 2'442.85 (inklusive Auslagen und MWST) zu bezahlen.
5. Mitteilung an die Vertreterin, für sich und zhd. der Rekurrenten (2), die Gemeinde F. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiber:

C. Baader

D. Brügger