



Urteil vom 17. Dezember 2021 (510 21 42)

Verdeckte Gewinnausschüttung / Geschäftsmässige Begründetheit bei Liegenschaftskosten

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter S. Schmid (Ref.),
P. Salathe, M. Zeller, M. Angehrn, Gerichtsschreiber D. Kambanas

Parteien **A.B.**_____ und **B.B.**_____, vertreten durch Ludwig + Partner AG, Dr. Hu-
bertus Ludwig, Advokat, St. Alban-Vorstadt 110, 4010 Basel,

Rekurrenten

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2014**

Sachverhalt:

A.

Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2014 vom 21. April 2016 setzte die Steuerverwaltung das im Kanton Basel-Landschaft steuerbare Einkommen auf Fr. 428'159.-- sowie das satzbestimmende Einkommen der Pflichtigen auf Fr. 214'079.-- und den Steuerbetrag auf Fr. 61'734.-- fest. Das steuerbare Vermögen und das satzbestimmende Vermögen veranlagte sie mit Fr. 545'750.--, was einen Steuerbetrag von Fr. 2'013.80 ergab. Unter anderem wies sie Einnahmen aus Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) in Höhe von Fr. 26'703.-- nicht den deklarierten übrigen Einkünften, sondern dem Einkommen aus selbständigem Nebenerwerb zu.

B.

Mit Eingabe vom 20. Mai 2016 erhob der Pflichtige Einsprache und begehrte sinngemäss, es handle sich bei den Einnahmen aus den PV-Anlagen nicht um Einkommen aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit. Zur Begründung führte er aus, dass bei der Ansetzung der KEV Tarife mit Lohnabzügen kalkuliert werde und somit der Tarif zu gering wäre. Bei anderen Personen seien die Einnahmen aus PV-Anlagen nicht zum Einkommen hinzugerechnet worden, bei ihm aber schon. Zudem sei er der Meinung, dass man für Fr. 1.-- Stromeinkommen egal wie, wer, wo und wieviel, gleichbehandelt werden müsse.

Mit Entscheid vom 25. Mai 2021 wies die Steuerverwaltung die Einsprache betreffend die Staatssteuer 2014 ab und erhöhte im Rahmen einer reformatio in peius das steuerbare Einkommen von Fr. 428'159.-- auf Fr. 943'851.-- und das Reinvermögen von Fr. 545'750.-- auf Fr. 1'726'730.--. Im Zuge der Revision bei der C.____ GmbH und der D.____ AG, bei welcher der Pflichtige je zur Hälfte beteiligt sind, konnte ermittelt werden, dass der Pflichtige mit einer weiteren Person sieben PV-Anlagen auf eigenen sowie angemieteten Dachflächen betreiben würden: E.____, T.____ weg 42 (Betrieb auf eigenem Dach), F.____, U.____ weg 12 (Betrieb auf eigenem Dach), E.____, V.____ strasse 22f (Betrieb auf fremdem Dach), E.____, W.____ strasse 37 (Betrieb auf eigenem Dach), G.____, X.____ 9 (Betrieb auf fremdem Dach), H.____, Y.____ strasse 30 (Betrieb auf fremdem Dach) und F.____, U.____ weg 14 (Betrieb auf eigenem Dach). Dabei würden sie auf eigene Rechnung handeln, als einfache Gesellschaft auftreten und mit der Anmietung von Dachflächen eine Gewinnabsicht verfolgen. Im Jahr 2014 hätten die PV-Anlagen auf angemieteten Dachflächen einen Gewinn von Fr. 23'547.-- erzielt, wobei die Hälfte dem Pflichtigen anzurechnen sei. Folglich reduziere sich das Einkommen aus selbständigem Nebenerwerb von Fr. 26'703.-- auf Fr. 11'773.--. Nach dem Gesagten seien deshalb nachstehende PV-Anlagen auf fremden Dächern als Geschäftsvermögen zu qualifizieren: X.____ 9, G.____, Y.____ strasse 30, H.____ und V.____ strasse 22f, E.____. Demzufolge würden sich die Geschäftsaktiven des Pflichtigen von Fr. 132'750.-- auf Fr. 345'900.-- erhöhen. Diese Anlagen seien zudem als Betriebsstätten anzusehen und folglich sei deren Ertrag an den Ort der gelegenen Sache auszuscheiden. Zu den Details werde auf den (umfassenden) Revisionsbericht vom 26. März 2021 (Ziff. 3.3.1 - 3.3.3) verwiesen.

Im Rahmen der Untersuchungspflicht habe durch den Geschäftsbereich Revisorat eine Überprüfung der C.____ GmbH, der D.____ AG und der Steuerfaktoren des Pflichtigen stattgefunden. Nach Abschluss dieser Prüfung seien die Ergebnisse im Revisionsbericht vom 26. März 2021

festgehalten worden, welcher Grundlage für die nachfolgenden Korrekturen sei. Die Steuerverwaltung erachte den Revisionsbericht zudem als Voranzeige betreffend die Schlechterstellung im Rahmen des Einspracheentscheides (reformatio in peius). Da der Pflichtige und seine Vertreterin im Rahmen der Revision zur Vernehmlassung eingeladen worden sei, erachte sie die Bedingung der Gewährung des rechtlichen Gehörs im Veranlagungsverfahren als erfüllt.

Hinzu komme, dass der Pflichtige zwischen 2008 bis 2013 Geld ab einem nichtdeklarierten Konto der C.____GmbH bezogen habe. Aufgrund diverser Schätzungen im Revisionsbericht vom 26. März 2021 sei man zur Annahme gelangt, der Schwarzgeldbestand habe im Jahr 2009 rund Fr. 1'270'000.-- betragen und durch zusätzlichen Privatverbrauch sei dieser bis ins Jahr 2018 auf Fr. 0.-- gesunken. Für das fragliche Jahr 2014 resultiere ein Bestand von Fr. 760'000.--, weswegen sich das Barvermögen um diesen Fehlbetrag erhöhe.

Schliesslich seien Erträge aus qualifizierten Beteiligungen im Umfang von Fr. 621'094.-- als geldwerte Leistungen aufzurechnen. Die Aufrechnungen würden die Lieferung und Montage von PV-Anlagen auf den Liegenschaften in E.____, T.____weg 42 (Fr. 35'350.--), G.____, X.____ 9 (Fr. 156'250.--), H.____, Y.____strasse 30 (Fr. 80'600.--), E.____, V.____strasse 22f (Fr. 12'000.--) und F.____, U.____weg 14 (Fr. 85'750.--) betreffen. Die Aufrechnungen umfassen zudem nicht verbuchte Umsätze WIR (Fr. 1'175.--), private Liegenschaftskosten diverser Liegenschaften (Fr. 92'984.--), Pauschalspesen (Fr. 1'500.--), Kosten geschäftsmässig nicht begründeter Fahrzeuge (Fr. 136.--), Privatanteil Fahrzeug (Fr. 430.--), I.____AG (Fr. 7'407.--) und die J.____GmbH (Fr. 17'685.--). Daneben seien nicht gerechtfertigte private Liegenschaftskosten in Höhe von Fr. 129'827.-- angefallen (vgl. Revisionsbericht vom 26. März 2021, Ziff. 3.1.3.4).

C.

Dagegen erhebt die Vertreterin, Ludwig + Partner AG, Rekurs und begehrt, (1) es sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 25. Mai 2021 betreffend Staatssteuer 2014 aufzuheben und es sei auf die Aufrechnung beim steuerbaren Einkommen im Umfang von Fr. 387'138.-- zu verzichten, (2) zusätzlich sei bei den Aufrechnungen beim Reinvermögen der Betrag von Fr. 760'000.-- in Abzug zu bringen, (3) es sei die Aufrechnung der Geschäftsaktiven nach Erwägung 1.4 im Einspracheentscheid auf Grundlage der Erwägungen in vorliegendem Rekurs (Kapital 2.4) neu zu bestimmen und der überhöhte Betrag der errechneten Geschäftsaktiven von den Aufrechnungen beim Reinvermögen in Abzug zu bringen und (4) unter Kosten- und Entschädigungsfolge (inkl. MWST) zu Lasten der Vorinstanz. Weiter stellt sie die Verfahrensanträge, (1) es sei das Verfahren bis auf Weiteres zu sistieren, (2) es seien sämtliche Akten und Veranlagungsunterlagen der Vorinstanz von Amtes wegen beizuziehen. Zudem seien die im Rekurs jeweils angegebenen Akten betreffend Einspracheverfahren der C.____GmbH gegen die «Nachsteuern und Bussenverfügungen zur Staats- und Gemeindesteuer und Bundessteuer 2009 bis 2016 beide datierend vom 11. Dezember 2020» von Amtes wegen bei der Vorinstanz zu editieren und (3) den Rekurrenten sei Gelegenheit einzuräumen bei Voranschreiten des derzeit rechtshängigen Einspracheverfahrens gegen die „Nachsteuern und Bussenverfügungen zur Staats- und Gemeindesteuer und Bundessteuer 2009 bis 2016 beide datierend vom 11. Dezember 2020“ Ergänzungen einzureichen.

Ein überwiegender Teil der angefochtenen Aufrechnungen resultiere aus bestrittenen geldwerten Leistungen der C.____GmbH an den Rekurrenten. In diesem Zusammenhang sei ein Ein-

spracheverfahren gegen die Nachsteuern und Bussenverfügungen rechtshängig, in welchem dieselben Positionen zur Diskussion stehen würden. Es wäre deshalb zweckmässig, das vorliegende Verfahren zumindest bis zum Vorliegen des Einspracheentscheids zu sistieren. Ausserdem werde mit vorliegendem Rekurs auf einige Beweismittel verwiesen, welche im Rahmen der Überprüfung der Geschäftsbücher der C.____GmbH sowie der darauffolgenden Nach- und Strafsteuerverfahren entstanden seien. Würden sich diese Dokumente nicht bei den Vorakten befinden, offeriere die Vertreterin sie in elektronischer Form einzureichen.

Betreffend den Ertrag aus qualifizierter Beteiligung gehe es zunächst um vier PV-Anlagen, welche der Rekurrent und K.____ als Aktionäre der C.____GmbH sowie L.____ als Angestellter der Gesellschaft für sich privat erstellt hätten. Die C.____GmbH habe lediglich die Module samt Zubehör bestellt und den Privatpersonen zur Verfügung gestellt. Zur Wertbestimmung der installierten Anlagen habe die Vorinstanz die Stückpreise im Bereich von Fr. 680.-- bis Fr. 850.-- geschätzt. Jedoch gebe es bei PV-Anlagen diverse Unterschiede in Bezug auf die verwendeten Solarmodule (Leistungsfähigkeit, Effizienz und Montagevorrichtungen). In der Zwischenzeit habe die C.____GmbH die effektiven Modulkosten belegt. Die jeweils verbauten Module würden allesamt eine maximale Leistung von 250 Watt liefern und der Marktpreis für solche Module läge bei rund Fr. 150.--. Für die administrativen Umtriebe werde der C.____GmbH eine Marge von 5 % des Wertes zugestanden, was von der Höhe her mehr als angemessen erscheine. Seitens der C.____GmbH und der Begünstigten sei aber nicht darauf beharrt worden, bloss auf die tatsächlich viel tieferen Modulkosten abzustellen, sondern es sei zugestanden und belegt worden, dass auch Montagematerial notwendig gewesen sei, um die PV-Anlagen zu errichten. Auch auf dem Montagematerial sei der C.____GmbH eine Marge von 5 % des Wertes zugestanden worden. Die Errichtung der PV-Anlagen hätten der Rekurrent, K.____ sowie L.____ in Eigenregie vorgenommen, weshalb keine Installationsarbeiten für die Errichtung der PV-Anlagen aufgelistet worden seien. Anfangs sei die C.____GmbH in der Lüftungstechnik tätig gewesen. Erst durch diese privat errichteten Anlagen habe sie die Kenntnisse erwerben können, um solche Anlagen künftig auch geschäftlich anzubieten. Beim durchgeführten Marktpreisvergleich verkenne die Vorinstanz, dass bei Drittkunden nebst zusätzlich zu verrechnenden Montagekosten auch viel teurere und leistungsfähigere Module, auf dem neuesten Stand der Technik verbaut worden seien. Der Rekurrent und K.____ hätten für ihre Anlagen möglichst günstige Varianten verbaut. Infolge der wesentlich zu hoch gewerteten Kosten für die PV-Anlagen sei bei den Rekurrenten auf Aufrechnungen als geldwerte Leistungen im Umfang von Fr. 257'311.-- zu verzichten. Die übermässigen Aufrechnungen hätten sich aufgrund der PV-Anlagen der Liegenschaften X.____ 9, G.____ in Höhe von Fr. 106'837.--, Y.____strasse 30, H.____ in Höhe von Fr. 75'695.--, V.____strasse 22f, E.____ in Höhe von Fr. 12'000.-- und U.____weg 14, F.____ in Höhe von Fr. 62'779.-- ergeben.

Die Vorinstanz wolle die von der C.____GmbH übernommenen Umbau- und Nebenkosten am U.____weg 14, F.____ im Umfang von 50 % resp. Fr. 129'827.-- den Rekurrenten als geldwerte Leistungen aufrechnen, was vollumfänglich bestritten werde. Die Liegenschaft befinde sich im Gesamteigentum des Rekurrenten und K.____. Die C.____GmbH habe sich seit 2004 in dieser Rohbauliegenschaft eingemietet und dafür einen Mietzins von monatlich Fr. 5'600.-- bezahlt. Nach dem Umbau im Jahr 2014 hätten 670 m² Nutzfläche zur Verfügung gestanden. Aufgrund der äusserst tiefen Mietkosten sei vereinbart worden, dass sämtliche Kosten (Nutzbarmachung aber auch Versicherungsprämien) von der C.____GmbH zu bezahlen seien. Um dem steigenden Platzbedarf der C.____GmbH Rechnung zu tragen, sei der Mieter-

ausbau oftmals in Eigenregie und über mehrere Jahre verteilt erfolgt. Aufgrund des Giebel-
dachs sei eine grössere Fläche zu tief bedacht und nicht nutzbar gewesen. Auch der Innenauf-
bau habe eine betrieblich sinnvolle Nutzung nicht zugelassen und mit dem Umbau habe die
neugeschaffene Etage mit 200 m² als Bürofläche genutzt werden können. Folglich sei erstellt,
dass die C.____GmbH nicht nur die Kosten der Nutzbarmachung, sondern auch deren Nutzen
getragen habe. Dem Argument der Steuerverwaltung, Um- und Einbauten in gemieteten Räum-
lichkeiten seien als nichtaktivierfähig zu betrachten, könne nicht gefolgt werden. In Anbetracht
des zusätzlichen Flächenbedarfs und der schlechten Lichtverhältnisse sei der Eingriff in die
Gebäudehülle notwendig gewesen. Zudem handle es sich bei der von der Steuerverwaltung
zitierten Einordnung um einen Leitfaden des Kantons M.____. Dieser sei aber weder ein ver-
bindliches Gesetz, noch sei er für den Kanton Basel-Landschaft massgebend. Daneben würde
der Mietzins für derart grosse Gewerbeflächen mit Fr. 8.35 pro m² im Monat weit unter dem
Marktüblichen liegen. Dass sämtliche Nebenkosten von der Rohbaummieterin übernommen wor-
den seien, sei vertraglich zulässig und aufgrund des äusserst günstigen Mietzinses für die Nutz-
fläche von 670 m² auch nicht zu beanstanden.

Die im Jahr 2014 noch vorhandenen Barmittel in Höhe von Fr. 760'000.-- müssten von der Vo-
rinstanz bewiesen werden, da es sich um eine steuerbegründende Tatsache handle. Tatsäch-
lich hätten die Rekurrenten das Bargeld bereits vor dem Jahr 2014 gänzlich verbraucht. Daher
sei auf eine Aufrechnung von Fr. 760'000.-- beim Barvermögen zu verzichten.

Ausgehend von den zu hoch bewerteten Anlagekosten im Einspracheentscheid von gesamthaft
Fr. 497'700.-- sei auch die Berechnungsbasis für die Aufrechnungen bei den Geschäftsaktiven
der Rekurrenten (von Fr. 132'750.-- auf Fr. 345'900.--) zu hoch ausgefallen. Die zu hoch bewer-
teten Anlagekosten seien, da es sich um zwei Gesellschafter handelt, jeweils um den doppelten
Betrag der zuvor ermittelten zu hohen Aufrechnungen betreffend G.____, X.____ 9
(Fr. 106'837.--), H.____, Y.____strasse 30 (Fr. 75'695.--) und E.____, V.____strasse 22f
(Fr. 12'000.--) zu reduzieren. Somit seien lediglich Aufrechnungen für die Anlagekosten von
Fr. 108'636.-- angebracht und die Aufrechnungen der Geschäftsaktiven seien auf dieser Grund-
lage neu zu bestimmen, wodurch sich die Höhe der Aufrechnungen beim Privatvermögen der
Rekurrenten reduziere.

Der Präsident des Steuergerichts weist mit Verfügung vom 6. Oktober 2021 die im Rekurs vom
25. Juni 2021 gestellten Verfahrensanhträge bezüglich Sistierung und Beizug der Verfahrensak-
ten der C.____GmbH ab. Den Rekurrenten stehe es jederzeit frei, Unterlagen, welche sich in
dieser Sache bereits in ihrem Besitz befinden und aus welchen sie etwas zu ihren Gunsten ab-
leiten, beim Steuergericht einzureichen.

Mit Vernehmlassung vom 29. Oktober 2021 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des
Rekurses unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Rekurrenten. Ausgangspunkt
für die bei den Rekurrenten vorgenommenen Aufrechnungen bilde die Buchprüfung bei der
C.____GmbH. An dieser sei der Rekurrent als Gesellschafter zur Hälfte beteiligt und deren Ge-
schäfte führe er als Vorsitzender. Im Rahmen der vorgenannten Buchprüfung habe sich gezeigt,
dass die C.____GmbH für verschiedene Liegenschaften PV-Anlagen geliefert und die damit
verbundenen Montagen vorgenommen habe. Für die von ihr erbrachten Leistungen aus Liefe-
rung und Montage der PV-Anlagen seien keine Rechnungen gestellt und somit nicht oder nur
ungenügend, d.h. nicht marktkonform abgegolten worden. Die angenommenen Preise von bis

zu Fr. 850.-- seien nicht zu beanstanden, denn sie würden auf Rechnungen basieren, welche die C.____GmbH an Dritte und an Nahestehende gestellt habe. Es handle sich somit um marktkonforme Aufrechnungen. Insbesondere fehle auch der Nachweis, dass die günstigsten Solarmodule nur für die «eigenen» Anlagen verbaut worden sein sollen. Dies gelte umso mehr, als dass die zuständige Revisorin die C.____GmbH mehrfach aufgefordert habe, Kalkulationsdetails, Berechnungsgrundlagen und Bruttogewinnmargen im Allgemeinen sowie (im Speziellen) in Bezug auf die oben aufgeführten Rechnungen offenzulegen. Leider sei die C.____GmbH bzw. der Rekurrent selbst dieser Aufforderung und damit der im Steuerrecht gebotenen Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen. Auch die Behauptung, dass die Montage durch den Rekurrenten, K.____ und L.____ in deren Freizeit erfolgt und deshalb kein Betrag eingesetzt worden sei, erscheine völlig widersprüchlich. Die Vertreterin habe noch mit Schreiben vom 11. Januar 2021 im Zusammenhang mit den aufgerechneten Pauschalspesen moniert, dass die betroffenen Personen von 7 Uhr morgens bis spät in die Nacht und auch an den Wochenenden arbeiten würden. Wie da eine Montage der Solarmodule in der Freizeit überhaupt noch möglich sein solle, erschliesse sich dem Leser deshalb nicht. Im Übrigen hätten sich die vorgenommenen Aufrechnungen durch das Revisorat auf Fr. 192'500.-- belaufen. Die Basellandschaftliche Gebäudeversicherung (BGV) habe die PV-Anlagen mit Fr. 200'000.-- eingeschätzt. Im Ergebnis zeige sich, dass die seitens Revisorats vorgenommenen Aufrechnungen «den Nagel somit ziemlich genau auf den Kopf getroffen hätten».

Unter dem Titel der geldwerten Leistungen betreffend die Umbauten am U.____weg 14, F.____ erscheine es äusserst fragwürdig, dass die C.____GmbH 15 Jahre mit den Innenausbauten zugewartet habe. Unabhängig davon würden die vorgenommenen Arbeiten den Umfang der für Rohbauten typischen Mietereinbauten sprengen. So seien zusätzliche Fenster eingebaut, das Giebeldach in ein Pultdach umgebaut und darauf eine (weitere) PV-Anlage installiert worden. Letztlich sei es dem Rekurrenten und K.____ als Gesamteigentümer der Liegenschaft darum gegangen, die mit dem Liegenschaftsumbau und den Installationen der Solaranlage verbundenen Kosten nicht privat tragen zu müssen, sondern diese allein der C.____GmbH zu belasten. Entgegen der herkömmlichen Verbuchungspraxis, habe die Gesellschaft sämtliche Um- und Ausbaukosten direkt über den Materialeinkauf der Erfolgsrechnung belastet. Würde es sich tatsächlich um Mietereinbauten handeln, so wären diese bekanntlich in der Gesellschaft zu bilanzieren und in den Folgejahren abzuschreiben. Aber der damit verbundene Stromverkauf bzw. die daraus resultierenden Erträge (Einspeisevergütungen) seien durch die Privatpersonen vereinnahmt worden. Da es sich um Ein- und Umbauten handeln würde, die grundlegend in die Gebäudestruktur eingreifen und letztlich in keinem ersichtlichen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit der C.____GmbH stehen würden, werde an den Aufrechnungen vollumfänglich festgehalten.

Hinsichtlich der aufgerechneten Barmittel in Höhe von Fr. 760'000.-- gelte es nachfolgende Herleitung miteinzubeziehen. Das Vermögen habe 2014 netto um knapp Fr. 1'100'000.-- zugenommen. Diesem Betrag stehe ein Einkommensüberschuss von lediglich knapp Fr. 670'000.-- gegenüber. Dieser setze sich zusammen aus Einkünften von rund Fr. 1'280'000.-- und Ausgaben von gerundet Fr. 612'000.--. Es bestehe somit ein «Manko» von Fr. 430'000.--. Dies lasse den Schluss zu, dass im Jahr 2014 versucht worden sei, das Schwarzgeld sozusagen «peu à peu» und damit «weiss» wieder zurück in den Wirtschaftskreislauf zu bringen. Es sei davon auszugehen, dass neben den in der Vermögens-/Einkommensrechnung bereits berücksichtigten Ausgaben jeweils pro Jahr ungefähr weitere Fr. 100'000.-- bis Fr. 110'000.-- anfielen. Damit

sei im Jahr 2014 mutmasslich Schwarzgeld von Fr. 540'000.-- (= Fr. 430'000.-- + Fr. 110'000.--) verwendet worden. Der Bestand des Schwarzgeldes werde Ende 2013 auf Fr. 1'300'000.-- geschätzt. Somit belaufe sich der Restbestand per Ende 2014 noch auf Fr. 760'000.--.

In der vom 8. Dezember 2021 datierenden Ergänzung zum Rekurs führt der Vertreter im Wesentlichen aus, dass die Module von der C.____GmbH nur eingekauft worden seien und es sich bezüglich der im vorliegenden Rekursverfahren aufgeführten Photovoltaikanlagen nicht um einen Gesamtauftrag «Erstellen einer Photovoltaikanlage» an die C.____GmbH handle. Die Steuerverwaltung habe bei ihren Drittvergleichen auf Offerten zurückgegriffen, in denen eine Gesamtleistung zur Diskussion gestanden habe, während bei den hier zur Diskussion stehenden privat errichteten Photovoltaikanlagen es sich durchgehend um einfache Dachkonstruktionen handle. Demgegenüber seien die Vergleichsanlagen überwiegend auf Giebeldächern angebracht worden, was nebst einem Baugerüst auch aufwendige Installationen bedinge und demzufolge einen viel höheren Arbeits- und Kostenaufwand verursacht habe. Abgesehen davon, dass die ersten Bestellungen durch die C.____GmbH ausgeführt worden seien (Material-einkauf), was einen vernachlässigbaren Aufwand verursacht habe, sei keinerlei Leistung durch die weiteren Mitarbeiter erbracht, weshalb der C.____GmbH auch keine Arbeitsleistung zu entschädigen sei. Dennoch sei auf den Panels und auf dem Montagematerial eine Marge von 5 % zugestanden worden. Um die relativ einfache und schnelle Montage auf einfachen Dachkonstruktionen zu verdeutlichen, sei von der C.____GmbH ein Zeitraffervideo erstellt worden, welches aufzeige wie die Installation von 16 Panels innert 34 Minuten vollzogen werden könne, was eine Montagezeit von 2 Minuten pro Panel ergebe.

Bezüglich der Liegenschaftskosten «U.____weg 14» sei unbestritten, dass kein schriftlicher Mietvertrag bezüglich der Grundmiete (ohne Dachgeschoss) bestehe und damit auch keine schriftlichen Ausführungen zum Ausbau gemacht worden seien. Es sei ebenfalls unbestritten, dass die Miete seit Anbeginn des Mietverhältnisses monatlich Fr. 5'600.-- betrage, wobei über die ganze Mietperiode eine Rohbaumiete vorgelegen habe. Der Mieterausbau «Dachgeschoss» sei dementsprechend nicht anders anzusehen, als das Mietverhältnis, welches die C.____GmbH ursprünglich mit der N.____AG eingegangen sei: Dieses umfasse seit Anbeginn die ganze Parzelle xx, GB F.____, mit einer Fläche von 2'100 m² sowie Büroräumlichkeiten von ursprünglich 470 m² Fläche. Das Grundstück werde vollständig betrieblich genutzt. Der vereinbarte Mietzins sei sehr günstig. Im Übrigen habe es sich auch dort um eine Rohbaumiete gehandelt, denn der ganze dort getätigte Ausbau sei zu Lasten der C.____GmbH gegangen und hätte bei Beendigung des Mietverhältnisses wieder entfernt werden müssen. Ausschlaggebend sei vorliegend, dass der Mietzins bereits ursprünglich sehr tief gewesen sei und sich auch nach dem Umbau der Liegenschaft nicht erhöht habe. Der Ausbau des Dachstocks am U.____weg 14 habe Fr. 350'000.-- gekostet. Werde dieser Betrag auf ein Mietverhältnis übertragen, würde dies einen kalkulatorischen Mietzins von monatlich zusätzlich Fr. 3'500.-- bis Fr. 4'000.-- auslösen. Die C.____GmbH habe bislang keinen Mietzins bezahlen müssen und habe das Dachgeschoss über als sieben Jahre genutzt und dafür eine Investition von Fr. 350'000.-- übernommen. Aus dem Umstand, dass sich die C.____GmbH dafür entschieden habe, die Investition zu übernehmen und dafür der bereits günstige Mietpreis erhalten geblieben sei, könne kein Missverhältnis erblickt werden. Aufgrund der vorliegenden Umstände sei keine geldwerte Leistung ersichtlich und es müsse vielmehr auf ein konkludentes Rohmietverhältnis geschlossen werden. Dass die entstandenen Kosten von der C.____GmbH steuerlich nicht aktiviert worden seien, sei

zwar falsch, begründe aber auch keine geldwerte Leistung und hänge mit der sichtlichen Überforderung der anderen Gesellschafter zusammen, welche von Beruf Lüftungstechniker seien.

Die Steuerverwaltung führt in Ihrer Stellungnahme vom 14. Dezember 2021 unter anderem aus, dass der von der Steuerverwaltung vorgenommene Drittvergleich auf Rechnungen basiere, welche in den «Debitoren»-Ordnern der C.____GmbH abgelegt gewesen seien. Damit bildeten die von der zuständigen Revisorin vorgefundene Rechnungen Grundlage für den Drittvergleich. Demgemäss sei die Vergleichsgrundlage gegeben.

Zudem seien die Vergleichsanlagen nicht auf Giebeldächern angebracht worden, was eine aufwendigere Installation bedingt hätte. So sei beispielsweise die Vergleichsanlage an der Z.____strasse 18 in O.____ alles andere als ein Giebeldach. Nichtsdestotrotz seien auch für diese Anlage Fr. 220'500.-- fakturiert worden, was bei einer verbauten Anzahl von 228 Solarmodulen einen Stückpreis von Fr. 967.-- ergebe. Entsprechend zeige sich, dass die im Rahmen der steuerlichen Aufrechnungen für die Solarmodule angenommenen Preise von bis zu Fr. 850.-- nicht zu beanstanden seien. Schliesslich sei auch die Behauptung der Vertreterin, dass es sich bei den privat errichteten Photovoltaikanlagen um durchgehend einfache Dachkonstruktionen handeln würde, falsch, was beispielsweise ein Blick auf die privat gehaltenen Liegenschaften U.____weg 12 und U.____weg 14, F.____, zeige.

Die Vertreterin sei nicht in der Lage nachzuweisen, wo und welche Solarpanels tatsächlich verbaut worden seien. Die Behauptung, die Herren P.____, K.____ und L.____ hätten für «ihre Anlagen» möglichst günstige Varianten gewählt, stimme nachweislich nicht. Stellvertretend könne auf die vermeintliche Kostenzusammenstellung für die Photovoltaikanlage an der V.____strasse 22f in E.____ verwiesen werden, worin die Vertreterin unter Verweis auf die Rechnung vom 27. September 2013 der in China ansässigen Q.____Co. Kosten für die Solarpanels von Fr. 143.30 pro Stück, mithin Fr. 13'183.60 geltend mache. Allerdings zeigten die Dokumente der im Rahmen der Revision ebenfalls involvierten Abteilung Strafsachen und Untersuchungen (ASU) der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), dass nicht diese günstigen, sondern wesentlich teurere Panels des Typs «Sunpower SPR327 (327 Wp)» mit einem Stückpreis von Fr. 491.10) verbaut worden seien. Diese seien denn auch nicht in China, sondern in der Schweiz bei der Firma R.____GmbH bezogen worden. Im Ergebnis gelte somit, dass die Vertreterin nicht habe nachzuweisen können, wo und welche Solarpanels verbaut worden seien. Die Behauptung, dass für die eigenen Anlagen möglichst günstige Varianten verwendet wurden, sei schlichtweg falsch. Entsprechend haben die Rekurrenten auch die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.

An der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im

vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2.

Im vorliegenden Fall gilt es zu prüfen, ob die Aufrechnung von geldwerten Leistungen für gelieferte und montierte PV-Anlagen in Höhe von Fr. 334'600.-- von der Steuerverwaltung zu Recht vorgenommen wurde, ob die Liegenschaftskosten am U.____weg 14 in F.____ in Höhe von rund Fr. 129'827.-- steuerlich berücksichtigt werden können und schliesslich, ob das Barvermögen in Höhe von Fr. 760'000.-- zu Recht aufgerechnet wurde.

3.

3.1. Zum steuerbaren Einkommen gehören nach § 24 Abs. 1 lit. e StG insbesondere alle Einkünfte aus beweglichem Vermögen, namentlich Zinsen aus Guthaben, Dividenden und geldwerte Leistungen aus Beteiligungen aller Art (inkl. Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen) unter Einschluss des über den Nennwert hinaus ausgeschütteten Liquidationserlöses, (...).

Beteiligungserträge sind alle geldwerten Leistungen der Gesellschaft an die Inhaber der Beteiligungsrechte, welche in direktem Zusammenhang mit den Beteiligungsrechten stehen, d.h. ihren Grund in der Beteiligung selbst haben. Der Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen entspricht dem Betrag der Gewinnausschüttung ohne Berücksichtigung von Schuldzinsen oder weiteren Abzügen. Keine Einkünfte aus Beteiligungsrechten sind insbesondere Erträge, die bei der leistenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen (vgl. Baselbieter Steuerbuch Band 1 - Beteiligungserträge, 34 Nr. 5).

Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipations-scheinen sind gemäss § 27^{quater} Abs. 1 StG im Umfang von 60 % steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft darstellen.

3.2. Sämtliche geldwerten 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, [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 24 N 144).

3.3. Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Mass gewährt würden. Der Grundtatbestand solcher geldwerter Leistun-

gen ist nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 131 II 593 E. 5.1 S. 607; Urteile [BGer] 2C_272/2011 vom 5. Dezember 2011 E. 3.1 und 3.2.1; 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.1, in: StR 64/2009 S. 915, mit Hinweisen; 2C_414/2012 vom 19.11.2012, E. 3).

Als geldwerte Vorteile aus Beteiligungen gelten dementsprechend alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten in Geld messbaren Leistungen, die der Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte unter irgendeinem Titel aufgrund dieser Beteiligung von der Gesellschaft erhält und welche keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen. Dazu gehören insbesondere sog. verdeckte Gewinnausschüttungen, d.h. Zuwendungen der Gesellschaft, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen des Anteilsinhabers entsprechen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären. Das ist mit einem Drittvergleich zu ergründen (sog. Prinzip des "dealing at arm's length"), bei dem alle konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen sind (vgl. BGE 138 II 57, E. 2.2).

Die verdeckten Gewinnausschüttungen bzw. geldwerten Leistungen unterliegen der Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaft, der Einkommenssteuer beim Anteilsinhaber sowie der Verrechnungssteuer, die von Inländern zurückgefordert werden kann. Eine verdeckte Gewinnausschüttung findet in erster Linie statt, wenn die Unternehmung Privataufwand (Lebenshaltungskosten) des Anteilsinhabers usw. aus eigenen Mitteln deckt und diesen als geschäftlichen Aufwand verbucht oder wenn sie Geschäftsvermögen für Privatzwecke zur Verfügung stellt. Die häufigste Form der verdeckten Gewinnausschüttung besteht darin, dass die Kapitalunternehmung aufgrund eines Rechtsgeschäfts (z.B. Arbeits-, Darlehens-, Mietvertrag usw.) an Anteilsinhaber oder nahestehende Personen zulasten eines Aufwandkontos Leistungen erbringt (z.B. Lohn, Zins), welche im Verhältnis zu der von ihnen erbrachten Gegenleistung offensichtlich übersetzt sind. Das ist dann der Fall, wenn die Leistung der Kapitalunternehmung höher ist als jene, die sie einem unbeteiligten Dritten in jedem Fall höchstens zugestanden hätte (maximales marktkonformes Entgelt; vgl. REICH/WEIDMANN, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizer Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017 Basel, Art. 20 N 46f.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht Band 1, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 18 N 106).

3.4. Im Bereich der geldwerten Leistungen gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trägt, die steuerpflichtige Gesellschaft dagegen diejenige für all das, was die Steuer aufhebt oder mindert. Der Behörde obliegt insbesondere der Nachweis dafür, dass die Gesellschaft eine Leistung erbracht hat und dieser keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Hat die Behörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften. Gelingt ihr das nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (zum Ganzen vgl. BGer 2C_414/2012 vom

19. November 2012; vgl. auch MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Auflage, Zürich 2020, § 13 N 113 ff.).

3.5. Gemäss Ziff. 1.2.1 des Revisionsberichts (Steuerjahre 2010-2018) habe die C.____GmbH eine geldwerte Leistung zugunsten des Pflichtigen von Fr. 621'094.-- erbracht, wobei im vorliegenden Verfahren einzig die Aufrechnungen in Zusammenhang mit der Lieferung und Montage der PV-Anlagen (Ziffer 3.1.3.3 Revisionsbericht) in den Liegenschaften T.____weg 42 in E.____, X.____ 9 in G.____, Y.____strasse 30 in H.____, V.____strasse 22f in E.____ und U.____weg 14 in F.____ in Höhe von insgesamt Fr. 334'600.-- strittig sind.

Die Aufrechnungen der Steuerverwaltung basieren auf Drittvergleichen bzw. auf Rechnungen der C.____GmbH für Leistungen, welche diese gegenüber Dritten erbracht hatte. Dabei errechnete sie einen durchschnittlichen Basispreis pro Modul von Fr. 850.--. Grundsätzlich stimmt die Vertreterin den vorgenommenen Aufrechnungen im Einkommen des Pflichtigen zu, jedoch wird deren Umfang bestritten: Die Vorgehensweise der Rekursgegnerin zur Bestimmung der Kosten für die Solarmodule sei falsch. Bei der verbauten Variante, welche eine Leistung von 250 Watt liefere, handle es sich um eine am Markt erhältlich günstige Variante. Die von der C.____GmbH erbrachte Leistung bestehe hier einzig darin, die Module samt Zubehör zu bestellen und diese dem Rekurrenten und seinen Partnern zur Verfügung zu stellen. Für diese administrativen Aufwendungen habe die C.____GmbH einen Kostenaufschlag von 5 % erhoben. Die Installation hingegen sei vom Rekurrenten und seinen Partnern in Freizeit- und Wochenendarbeit in Eigenregie erfolgt, weswegen die C.____GmbH auch keine Montage- und Installationsleistungen in Rechnung gestellt habe. Die Montage eines Moduls erfordere rund 2 Minuten, woraus sich bei 650 Modulen ein Gesamtaufwand von insgesamt 22 Stunden ergebe.

Die Steuerverwaltung wiederum zieht diese Berechnungen in Zweifel: Zum einen fehle es am Nachweis, dass die günstigen Module auch effektiv in beiden besagten Liegenschaften verbaut wurden. Zum anderen würde sich der Pflichtige widersprüchlich verhalten: Der Pflichtige würde gemäss eigenen Angaben Tag und Nacht sowie an den Wochenenden arbeiten. Dass die Installation in Eigenregie in der Freizeit und an den Wochenenden stattgefunden haben soll, werde bezweifelt.

Den Nachweis, dass die Installationsarbeiten ohne Zutun der C.____GmbH stattgefunden habe, bleibt die Vertreterin schuldig. Auch wenn die Montage pro Panel nur zwei statt drei Minuten in Anspruch genommen hat, zeigt insbesondere die Rechnung an die S.____AG, dass für die Installation einer vergleichbaren PV-Anlage ein Preis pro Modul von Fr. 962.-- fakturiert und von der Debitorin auch bezahlt worden ist. Die Behauptung der Vertreterin, dass es sich bei den Vergleichsobjekten ausschliesslich um Giebeldachkonstruktionen handle, welche für die Installation einer PV-Anlage einen grösseren Aufwand bedeuteten, ist demnach zumindest für das Objekt an der Z.____strasse 18 in O.____ offensichtlich falsch. Im Übrigen bestehen grosse Zweifel, dass die günstigen Module aus China verbaut wurden. So zeigt die von der Steuerverwaltung ins Recht gelegte «Beglaubigung PV-Anlage» für die Anlage an der V.____strasse 22f in E.____ ein anderes Bild: Als Modultyp sind 92 Stück «Sunpower SPR327» mit einer Leistung von 31'300 kWh angegeben, was einer doppelt so grossen Leistung entspricht, wie die mutmasslich verbauten Module aufweisen. Insgesamt hat die R.____GmbH 414 Module zu einem

durchschnittlichen Preis von rund Fr. 485.-- geliefert. Dem Rekurrenten gelingt es somit nicht, die von der Steuerverwaltung begründete Vermutung zu entkräften, weshalb sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Aus alledem folgt, dass die Aufrechnungen der Steuerverwaltung zu recht erfolgt sind.

3.6. Weiter ist zu prüfen, ob die Liegenschaftskosten am U.____weg 14 in F.____ in Höhe von rund Fr. 129'827.-- steuerlich berücksichtigt werden können.

Bei Mietereinbauten handelt es sich grundsätzlich um wertvermehrnde Anlagekosten, welche nach dem Akzessionsprinzip nach Beendigung des Mietverhältnisses in das Eigentum des Vermieters übergehen (vgl. MICHAEL FELBER/MATHIAS HÄNI, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Immobiliensteuern, 2021 Basel, § 3 N 19 ff.). Entsprechend wären diese typischerweise bei der Mieterin zu aktivieren und über die Nutzungsdauer abzuschreiben. Vorliegend wurden die entsprechenden Aufwendungen direkt als Aufwand über die Erfolgsrechnung ausgebucht. Gemäss § 53 StG ist der steuerbare Reingewinn Gegenstand der Gewinnsteuer. Dieser setzt sich dabei unter anderem aus dem Saldo der Erfolgsrechnung zuzüglich aller nicht zur Deckung des geschäftsmässig begründeten Aufwands zulasten des Reingewinns ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, wie insbesondere Aufwendung für die Herstellung, Anschaffung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens zusammen. Zudem sind auch die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge zu addieren. Der Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwandes ist im Gesetz nicht definiert. Generell kann jener Aufwand als geschäftsmässig begründet und damit als steuerlich abzugsfähig qualifiziert werden, welcher mittelbar oder unmittelbar einem unternehmerischen Zweck dient. Es reicht, wenn die Aufwendung mit der blossen Möglichkeit der Gewinnerzielung verbunden werden kann (vgl. PETER BRÜLISAUER/MARCO MÜHLEMANN, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017 Basel, Art. 58 N 183).

Wiederum substantiiert die Vertreterin ihr Vorbringen nicht genügend, weshalb die von der C.____GmbH vorgenommenen Ausbauten geschäftsmässig begründet sein sollen. Insbesondere die behauptete Notwendigkeit der strukturellen Veränderung des Daches erschliesst sich dem Gericht nicht: So konnte die Vertreterin nicht glaubhaft darlegen, inwiefern die alte Dachkonstruktion für die Zwecke der C.____GmbH nicht geeignet gewesen sei, insbesondere da der Gesellschaftszweck den Betrieb eines Montageunternehmens für Lüftungs- und Klimatechnik nennt. Vielmehr entsteht auf der Basis der vorliegenden Unterlagen der Eindruck, dass die Dachkonstruktion einzig zum Zweck abgeändert wurde, dass der Rekurrent darauf eine grössere Solaranlage installieren konnte. Da die Erträge aus dem Betrieb der PV-Anlage dem Pflichtigen direkt privat zufließen, ist die Geschäftsmässigkeit der Umbauten höchst fraglich. Es wirkt reichlich konstruiert, wenn die Vertreterin ausführt, dass die Rohbausituation über 10 Jahre bis zum Umbau bestanden habe: Wenn die Räumlichkeiten dem Geschäft der C.____GmbH nicht dienlich gewesen wäre, hätte man einen Umbau sicherlich bereits früher angestrebt. Die weiteren Ausführungen der Vertreterin, dass das Dachgeschoss aufgrund einer Giebeldachkonstruktion nicht genutzt werden konnte, weshalb eine Pultdachkonstruktion gewählt wurde, überzeugen ebenfalls nicht: Der Raumgewinn mit der gewählten Pultdachkonstruktion ist gegenüber dem Giebeldach marginal, sodass lediglich ein Drittel der Grundfläche nutzbar gemacht wurde.

Es scheint viel naheliegender, dass die Pultdachkonstruktion einzig mit dem Zweck gewählt wurde, eine weitere, grössere PV-Anlage installieren zu können. Wäre der Fokus tatsächlich auf einem Raumgewinn für die geschäftliche Aktivität der C.____GmbH gelegt worden, hätte eine andere Dachform für die C.____GmbH den grösseren Nutzen gebracht. Die Aufrechnung durch die Steuerverwaltung sind demnach auch in diesem Punkt nicht zu beanstanden.

3.7. Schliesslich bleibt zu prüfen, ob das Barvermögen in Höhe von Fr. 760'000.-- zu Recht aufgerechnet wurde.

Der Vertreterin ist beizupflichten, dass der im Jahr 2014 noch vorhandene Barmittelbestand von der Steuerverwaltung zu beweisen ist, da es sich hier um eine steuerbegründende Tatsache handelt (siehe E.3.4.). Die Vertreterin stützt sich bei ihrer Argumentation auf den Umstand, dass per 2014 keine Barmittel mehr vorhanden gewesen seien. Nach den Regeln über die objektive Beweislast ist zu bestimmen, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat, wenn das erforderliche Beweismass nicht erreicht wurde, d.h. der Beweis für eine rechtserhebliche Tatsache misslungen ist. Dabei kommt der steuerpflichtigen Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen die objektive Beweislast zu, während die Steuerbehörde jene für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trifft (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 140 II 248, E. 3.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 519). Ein Beweis gilt als erbracht, wenn das Gericht nach objektiven Gesichtspunkten von der Richtigkeit einer Sachbehauptung überzeugt ist. Absolute Gewissheit kann dabei nicht verlangt werden. Es genügt, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen. Unter welchen Voraussetzungen ein rechtserheblicher Sachverhalt als ungeklärt betrachtet werden muss, respektive welcher Grad der Gewissheit erreicht werden muss, um eine Tatsache als wahr erscheinen zu lassen, hängt von den konkreten Umständen im Einzelfall ab. Dabei muss zumindest glaubhaft gemacht werden, dass sich eine Tatsache so zugetragen hat wie behauptet, ohne aber das Gegenteil auszuschliessen. Es genügt in der Regel, wenn die Überzeugung der Behörde von der Lebenserfahrung und Vernunft getragen und auf sachlichen Gründen abgestützt ist (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. Zürich 2016, Art. 123 N 74 ff.).

Das gemischte Veranlagungsverfahren zeichnet sich durch das Zusammenwirken von Steuerpflichtigem und Veranlagungsbehörde aus (Kooperationsmaxime). Der Steuerpflichtige ist zur Selbstdeklaration und zur Mitwirkung an der behördlichen Sachverhaltsermittlung verpflichtet (Veranlagungspflichten). Die Steuerbehörde hat den Sachverhalt zu untersuchen (Untersuchungspflicht) und in der Folge die Veranlagung zu erlassen. Kommt der Pflichtige seinen Mitwirkungspflichten nicht nach, muss die Steuerverwaltung die relevanten Steuerfaktoren auf Basis der ihr zur Verfügung stehenden Informationen und auf Basis der allgemeinen Lebenserfahrung nach pflichtgemäsem Ermessen schätzen.

Die von der Steuerverwaltung angestellte Vermögens- und Einkommensrechnung 2014 ergibt ein Einkommensdefizit für die Steuerperiode 2014 von Fr. 431'038.--. Dieses resultiert daher, dass der Vermögenszunahme 2014 von Fr. 1,1 Mio. lediglich ein Einkommensüberschuss von rund Fr. 670'000.-- entgegensteht. Dabei geht die Steuerverwaltung davon aus, dass per Ende

2013 Barmittel im Umfang von Fr. 1,3 Mio. bestanden haben müssen. Die Steuerverwaltung dagegen legt glaubhaft dar und leitet rechnerisch schlüssig den mutmasslichen Restbestand von Fr. 260'000.-- per Ende 2014 her, sodass davon auszugehen ist, dass zumindest ein gewisser nicht deklarerter Vermögensteil besteht. Die Vertreterin bringt dagegen nur pauschal vor, dass keine Barmittel mehr vorhanden seien. Den entsprechenden Nachweis, dass die Barmittel tatsächlich nicht mehr vorhanden seien, hat der Rekurrent nicht erbracht. Entsprechend ist die Schätzung der Steuerverwaltung hinsichtlich des Bestands nicht deklarerter Barmittel nicht zu beanstanden.

4.

Nach dem Obenstehenden erweist sich der Rekurs insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.

Ausgangsgemäss haben die Rekurrenten gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) Verfahrenskosten von Fr. 2'500.-- zu bezahlen und es ist ihnen gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO keine Parteientschädigung auszurichten.

wird erkannt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'500.-- zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.

4.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrenten (2), die Gemeinde E.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Gegen dieses Urteil wurde am 2. Juni 2022 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht erhoben.