



**Entscheid vom 24. Januar 2014 (510 13 29)**

---

**Nach- und Strafsteuern / Aufrechnung Bargeldbezüge ab nicht deklarierten Konti**

**Besetzung** Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. P. Spitz, P. Salathe, J. Felix, Steuerrichterin M. Elbert, Gerichtsschreiber D. Brügger

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

**Rekurrenten**

gegen

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

**Rekursgegnerin**

**betreffend** **Nach- und Strafsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer 2000 und 2003**

## **Sachverhalt:**

1. Mit Verfügung betreffend Nachsteuern und Bussen zur Staats- und Gemeindesteuer 2000 und 2003 vom 28. Juli 2011 stellte die Steuerverwaltung fest, dass 1. für die Steuerjahre 2000 und 2003 Nachsteuern für die direkten Bundessteuern (recte: Staats- und Gemeindesteuern) erhoben würden, 2. die Steuerbusse für den Steuerpflichtigen auf 100% der Nachsteuer festgesetzt und 3. das Strafsteuerverfahren gegen die Steuerpflichtige eingestellt werde. Zur Begründung machte sie geltend, aufgrund einer Untersuchung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) habe man erfahren, dass der Pflichtige in den Steuerperioden 2000 und 2003 Fr. 242'459.54 bzw. Fr. 25'165.45 hätte als Einkommen deklarieren müssen. Es handle sich dabei um die Differenz zwischen den Geldzu- und Geldabflüssen auf zwei nicht deklarierten Konti, dem C. AG Kontokorrent Private CHF Konto-Nr. D. und dem C. AG Kontokorrent Private EUR Konto-Nr. E. Mit Schreiben vom 27. Dezember 2010 habe man das Nach- und Strafsteuerverfahren eingeleitet und den Pflichtigen die Nachsteuerberechnung zur Vernehmlassung zugestellt. Eine Stellungnahme sei nicht eingegangen. Aus dem Steuerformular und der dazugehörenden Wegleitung gehe hervor, dass sämtliche Einkommens- und Vermögensbestandteile anzugeben seien. Die Pflichtigen hätten Einkünfte nicht deklariert, womit der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt worden sei. Es gehe dabei um Einkommens- und Vermögenswerte des Pflichtigen, welche nicht deklariert worden seien, so dass die Busse nur ihm auferlegt werden könne. Da das Verschulden schwer wiege und keine strafmildernden Gründe ersichtlich seien, sei die Busse auf 100% der Nachsteuer festzulegen.

2. Mit Eingabe vom 22. August 2011 erhoben die Pflichtigen Einsprache und beantragten sinngemäss, die Nachsteuerverfügung sei vollumfänglich aufzuheben. Zur Begründung machten sie geltend, bis zum Schreiben vom 27. Dezember 2010 sei ihnen nicht bekannt gewesen, dass die ESTV eine Untersuchung durchgeführt habe. Die angefochtene Verfügung habe zwei Beilagen enthalten, deren Schrift so klein und die Druckqualität so schlecht gewesen sei, dass sie nicht lesbar gewesen seien. Zudem sei nirgends dargelegt worden, weshalb die Geldzuflüsse unversteuertes Einkommen sein sollten.

3. Mit Einsprache-Entscheidung vom 14. März 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, die Aufrechnungen würden sich auf zwei Bankkonti stützen,

welche vor dem Jahr 2004 weder von den Pflichtigen noch von einer Gesellschaft und seither als Privatkonti deklariert worden seien. Bei den Aufrechnungen handle es sich um die bar bezogenen Geldbeträge zulasten der strittigen Konti, da deren geschäftlicher Zweck nicht erkennbar sei. Vermutungsweise hätten die Bezüge zur Deckung des privaten Lebensunterhaltes gedient. Belege eine behördliche Buchprüfung das Bestehen von Schwarzkonti und dort eingegangenen Geldzuflüsse, so lägen darin rechtsgenügende Anhaltspunkte für eine unvollständige resp. unrichtige Selbstdeklaration, und zwar nicht nur von Vermögenswerten, sondern auch von steuerbaren Einkünften. Dem Pflichtigen obliege alsdann die Beweislast für steuerausschliessende resp. -mindernde Tatsachen. Die eingereichten Unterlagen würden einzig zeigen, dass der Pflichtige eine Geschäftstätigkeit mit Telefonkarten ausübe. Eine geschäftliche Verwendung der aufgerechneten Bargeldbezüge sei indes nicht bewiesen. Der Pflichtige habe in Kauf genommen, zu wenig Steuern zu bezahlen und den Tatbestand der Steuerhinterziehung zumindest eventualvorsätzlich erfüllt. Gründe für eine Strafmilderung seien nach wie vor keine ersichtlich.

4. Mit Rekurs vom 10. April 2013 beantragten die Pflichtigen sinngemäss, der Einsprache-Entscheid und die Nachsteuerverfügung seien vollumfänglich aufzuheben. Ausgangspunkt des Verfahrens sei eine Untersuchung der ESTV, welche Akten der Bundesanwaltschaft (BA) erhalten habe. Der Pflichtige habe eine Firmengruppe geleitet, welche im Telefonkarten-Geschäft tätig gewesen sei. Dieses Geschäft sei bargeldintensiv und durch eine relativ geringe Marge gekennzeichnet gewesen. In der Firmengruppe sei ein Cash-Management organisiert worden, damit die knappen Margen nicht durch Transaktionsgebühren geschmälert worden seien. Man habe in Aussicht gestellt, nach Durcharbeitung der Akten der BA sämtliche Aufrechnungen widerlegen zu können. Dies sei allerdings sehr schwierig, da es um ca. 80'000 Seiten gehe, welche nicht mehr so organisiert seien wie vor der Beschlagnahme im Jahr 2006. Mit Rekursergänzung vom 29. April 2013 reichten die Pflichtigen diverse Unterlagen nach.

5. Mit Vernehmlassung vom 27. Mai 2013 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, alles was bisher an Unterlagen eingegangen sei, sage nichts über die genaue Verwendung der Mittel aus. Bis heute werde auf detaillierte Ausführungen, welche über den tatsächlichen Verbleib oder die effektive Verwendung der bezogenen Geldmittel aufkläre, gewartet.

6. Mit Datum vom 18. Oktober 2013 fand eine erste Verhandlung statt, an welcher die Parteien an ihren Anträgen festhielten. Der Vertreter der Pflichtigen machte ergänzend geltend, im Zuge der gegen den Rekurrenten geführten Strafverfahren seien sämtliche Akten der Firmen beschlagnahmt worden. Sämtliche Strafverfahren seien zwischenzeitlich eingestellt worden. In Relation zu den Bargeldtransaktionen im Telefongeschäft des Rekurrenten in Millionenhöhe handle es sich bei den angeblich hinterzogenen Beträgen um Peanuts. Sehe man sich die der Verfügung vom 28. Juli 2011 beigelegten Exceltabellen der ESTV genauer an, falle auf, dass nicht angegeben sei, wer sie erstellt habe, wann sie erstellt worden seien und welches die materiellen Grundlagen dazu sei. Noch weniger seien sie lesbar. Was jedoch vollständig fehle, sei der Nachweis, dass diese Tabellen tatsächlich die vollständigen Kontobewegungen der angegebenen Konti wiedergeben würden. Die Auszüge dieser Konti befänden sich nämlich nicht vollständig bei den Akten. Auf die Exceltabellen allein könne daher nicht abgestellt werden. Die Steuerverwaltung anerkenne offenbar, dass die fraglichen Konti wirtschaftlich nicht dem Steuerpflichtigen gehörten, sondern wie es der Untertitel (Rubrik) auf den Kontoauszügen ausweise, einer seiner Unternehmungen. Andernfalls hätte sie ja sämtliche Mittelzuflüsse auf diesen Konti als Einkommen des Steuerpflichtigen aufrechnen müssen. Gehörten die Konti aber wirtschaftlich der Unternehmung, so sei der Rekurrent auch nicht verpflichtet, diese Konti in seiner Steuererklärung zu deklarieren. Die Bankbelege zu den beiden Konti würden sich wahrscheinlich bei den Akten der BA befinden. Dem Rekurrenten sei es nicht möglich, aus den rund 80'000 Seiten, welche von der BA neu organisiert worden seien, die Bankbelege herauszusuchen. Er befinde sich somit in einem Beweisnotstand, welche in erster Linie die BA verschuldet habe, in zweiter Linie aber die Steuerverwaltung, welche auch keine Beweise für die Richtigkeit der Exceltabellen anführe. Für die angebliche Steuerhinterziehung im Jahr 2000 seien die Jahre 1998 und 1999 (recte: 1997 und 1998) Bemessungsgrundlage. Es gehe somit um Bankbelege aus diesen Jahren, welche den Rekurrenten entlasten könnten. Allerdings habe er erst nach Ablauf der zehnjährigen Aufbewahrungsfrist, nämlich am 27. Dezember 2010 erfahren, dass gegen ihn ein Nachsteuerverfahren eingeleitet worden sei. Es könne nicht von ihm verlangt werden, dass er Beweismittel für Transaktionen vorlege, für welche die gesetzliche Aufbewahrungsfrist abgelaufen sei. Für die angebliche Hinterziehung im Jahr 2000 sei die Verjährung eingetreten. Das Verfahren sei zwar mit Schreiben vom 27. Dezember 2010 eingeleitet worden. Es fehle jedoch ein Nachweis, dass dieses Schreiben den Steuerpflichtigen noch im Jahre 2010 zugestellt worden sei. Im Sinne eines Eventualantrages sei der

Beweisnotstand mindestens bei der Bemessung der Steuerbusse zu berücksichtigen und dementsprechend auf die Erhebung derselben zu verzichten.

7. Da unklar war, ob die Exceltabellen sämtliche Bewegungen auf den fraglichen Konti enthalten und wer an diesen Konti in den Jahren 1997, 1998 und 2003 wirtschaftlich berechtigt war, hat das Steuergericht mit Datum vom 18. Oktober 2013 verfügt, 1. Der Fall wird ausgestellt, 2. Es werden bei der ESTV, der BA und der C. AG je eine amtliche Erkundigung durchgeführt und diese aufgefordert, dem Steuergericht die vollständigen Kontoauszüge der Konti, je für die Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 1997, 1. Januar bis 31. Dezember 1998 und 1. Januar bis 31. Dezember 2003 einzureichen sowie dem Steuergericht gleichzeitig Belege darüber zuzustellen, wer an diesen Konti per 1. Januar 1999 und 31. Dezember 2003 wirtschaftlich berechtigt war. Da weiter unklar war, wann das Schreiben der Steuerverwaltung vom 27. Dezember 2010 den Pflichtigen zugegangen ist, wurde bei der Post CH AG eine entsprechende Anfrage gestellt.

8. Mit Verfügung vom 2. Dezember 2013 wurden die Eingaben der BA vom 30. Oktober 2013, der ESTV vom 7. November 2013 und der C. AG vom 14. November 2013 sowie der Zustellnachweis der Post CH AG den Parteien zur Kenntnisnahme zugestellt.

9. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest. Der Vertreter der Rekurrenten hielt ergänzend fest, dass aufgrund der amtlichen Erkundigungen nun die vollständigen Kontoauszüge der Jahre 1997, 1998 und 2003 vorlägen. Aufgrund derselben ergebe sich für das Schweizerfranken-Konto pro 1998 eine Differenz zwischen Geldzu- und Geldabflüssen von total Fr. 30'738.11. Für das Jahr 2003 ergebe sich zwischen den Mittelzu- und den Mittelabflüssen ein Negativsaldo von Fr. -19'227.61. Im Ergebnis sei die angefochtene Verfügung aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen, welche für das Jahr 2000 eine Nachsteuer auf der Grundlage von Fr. 30'738.11 nachzubesteuerndes Einkommen zu erlassen habe. Für das Jahr 2003 hingegen entfalle eine Nachsteuer total. Es stelle sich jedoch die Frage, ob die beiden Beträge nicht zu verrechnen wären, womit für die Jahre 2000 und 2003 ein nachzubesteuerndes Einkommen von kumuliert lediglich Fr. 11'511.50 (Fr. 30'738.11 ./. Fr. 19'227.61) verbleiben würde. Auf die Strafsteuer sei zu verzichten. Dies gelte umso mehr, als statt dem ursprünglich verfügten hinterzogenen Einkommen von über Fr. 240'000.-- neu ein Bagatellbetrag von lediglich noch rund Fr. 30'000.-- (Jahr 2000) bzw. gar ein

Negativsaldo von rund Fr. -20'000.-- (Jahr 2003) resultiere. Ebenfalls berücksichtigt werden müsse, dass die Aufrechnung der Differenz zwischen den Mittelzu- und den Mittelabflüssen auf den beiden Konti als Einkommen ein fiktives Einkommen darstelle. Nur weil es dem Steuerpflichtigen nach mehr als 15 Jahren nicht mehr gelungen sei, die geschäftsmässige Begründetheit der rund Fr. 30'000.-- an Differenz im Jahre 1998 nachzuweisen, heisse dies noch lange nicht, dass er tatsächlich schuldhaft im Sinne des Strafrechts eine Steuerhinterziehung begangen habe. Auch aus diesem Grunde sei es angemessen, angesichts des geringen Verschuldens auf eine Strafsteuer zu verzichten. Auf Nachfrage des Steuergerichts, ob er den geschäftlichen Zweck der Bargeldbezüge nachweisen könne, wies der Vertreter unter Hinweis auf einen Auszug aus dem Kontoblatt der F. GmbH für den Zeitraum vom 1. Oktober 1998 bis 31. Dezember 1999 auf diverse Einzahlungen des Rekurrenten auf das Konto 1110 „Discount A. Telefonzenter“ hin, welche sich auf rund 1 Mio. Fr. belaufen würden.

#### **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 zu-ständig. 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 für die Jahre 2000 und 2003 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 Steuerbeträgen, 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 Nachsterverfahren 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. Zuzufolge des im Steuerrecht geltenden Untersuchungsgrundsatzes haben die Steuerbehörden den Sachverhalt von Amtes wegen zu ermitteln.

a) Gemäss § 125 Abs. 2 StG stehen dem Steuergericht die gleichen Befugnisse zu wie den Einschätzungsbehörden. Nach § 126 Abs. 2 StG kann das Steuergericht seine

Untersuchungs- und Beweismassnahmen auf andere Punkte der Einschätzung ausdehnen, wenn nach den Akten Grund zur Annahme besteht, dass die Einschätzung unrichtig ist. In jedem Fall hat es offensichtliche Fehler zu berichtigen.

b) Der 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 belegen (vgl. Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts [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).

c) 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 (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 (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 26 N 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 (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 N 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).

4. Aufgrund der vom Vertreter erhobenen Verjährungseinrede ist im vorliegenden Fall vorab strittig, ob die Steuerverwaltung noch berechtigt war, betreffend das Jahr 2000 ein Nachsteuerverfahren einzuleiten.

a) Gemäss § 166 aStG (in der Fassung vom 1. Januar 1997) erlischt das Recht, ein Nach- und Strafsteuerverfahren einzuleiten 10 Jahre nach Ablauf des Steuerjahres, für das der Steuerpflichtige nicht oder nicht vollständig veranlagt worden ist. Nach § 146 Abs. 2 nStG erlischt das Recht, ein Nach- und Strafsteuerverfahren einzuleiten, 10 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieb oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Diese Regelung ist identisch mit den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben von Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990.

b) Der Kanton Basel-Landschaft führte das System der einjährigen Gegenwartsbesteuerung per 1. Januar 2001 ein (vgl. Nefzger in: Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., Vorbemerkungen zu §§ 87-90 N 5). Seither gilt gemäss § 87 Abs. 2 nStG als Steuerperiode das Kalenderjahr (vgl. auch Jakob in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 62 StHG N 10). Unter dem alten Recht, d.h. der Postnumerandobesteuerung resp. Vergangenheitsbesteuerung, umfasste die Steuerperiode die

Steuern von Einkommen und Vermögen zweier aufeinanderfolgender Steuerjahre, wobei die Steuer in jedem Jahr separat bezogen wurde. Massgebend war dabei das durchschnittliche Einkommen der beiden der Steuerperiode vorangegangenen Kalenderjahre (Jakob, a.a.O., Art. 62 StHG N 10; §§ 87 und 88 aStG). Gemäss § 95 Abs. 1 aStG wurde die Staats- und Gemeindesteuer für ein Kalenderjahr (Steuerjahr) berechnet. Die Steuersätze des Gesetzes bezogen sich auf die Jahressteuer. Das Abstellen auf die Steuerperiode resp. Steuerjahr bewirkt aufgrund der verschiedenen Regelungen der zeitlichen Bemessung bei zeitgleicher Tatbegehung unterschiedliche Zeitpunkte des Verjährungseintrittes. Bei einjähriger Steuerperiode mit Gegenwartsbemessung kann die falsche oder unterlassene Deklaration rechtserheblicher Tatsachen geahndet werden, die 11 Jahre zurückliegen, während dieser Zeitraum bei zweijähriger Steuerperiode mit Vergangenheitsbemessung längstens 14 Jahre beträgt (vgl. Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 58 StHG N 2).

c) Es stellt sich somit die Frage, welches Recht, d.h. das alte oder neue, auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden ist. Weder den Übergangsbestimmungen noch den Materialien ist dazu etwas zu entnehmen. Grundsätzlich ist für die Beantwortung der Frage, welches Recht anzuwenden ist, entscheidend, ob es sich um materielles Recht oder um Verfahrensrecht handelt. Während materielles Recht nach seiner Aufhebung auf die unter seiner Geltung entstandenen Sachverhalte weiterwirkt, kommt Verfahrensrecht sofort zur Anwendung (vgl. zum Ganzen: Markus Weidmann, Das intertemporale Steuerrecht in der Rechtsprechung, publ. in: ASA, Bd. 76, S. 633 ff.). Die Rechtsprechung zur Frage, ob die Verjährung dem materiellen Recht oder dem Verfahrensrecht zuzuordnen ist, ist uneinheitlich (vgl. BGE 126 II 1, E. 2; Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 128/2003 vom 22. April 2004, E. 8b; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. 2013, § 269 N 1, unter Verweis auf Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A. 2006, § 269 N 19 ff.; Markus Weidmann, a.a.O., S. 661 f.). Unter der Anwendung des Verfahrensrecht hat das Zürcher Verwaltungsgericht mit Entscheid vom 28. Oktober 1998 (publ. in: Der Steuerentscheid [StE] 1999 B 110 Nr. 10) erkannt, dass Nachsteueransprüche, für die das Verfahren bei Inkrafttreten der Änderung noch nicht eingeleitet war, nach dem neuen Recht, welches eine längere Verjährungsfrist vorsah, verjähren. Im gleichen Sinne haben auch die Verwaltungsrekurskommission St. Gallen mit Entscheid vom 12. Januar 2005 (publ. in: StE 2005 B 110 Nr. 12) und die Steuerrekurskommission Basel-Stadt mit Entscheid vom 22. April 2004 (publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XVIII, S.

457 ff.) entschieden. All diese Entscheide ergingen allerdings vor dem Hintergrund, dass die Verjährungsfrist gegenüber den alt-rechtlichen Bestimmungen bewusst verlängert wurde.

d) Die 10-jährige Verjährungsfrist wurde in § 146 Abs. 2 nStG gegenüber der altrechtlichen Bestimmung (§ 166 aStG) nicht verlängert, sondern beibehalten. Das Gesetz muss in erster Linie aus sich selbst heraus, d.h. nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode ausgelegt werden. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis. Dabei befolgt das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es namentlich ab, die einzelnen Auslegungselemente einer hierarchischen Prioritätsordnung zu unterstellen. Es können auch die Gesetzesmaterialien beigezogen werden, wenn sie auf die streitige Frage eine klare Antwort geben und dem Richter damit weiterhelfen (vgl. BGE 134 V 170, E. 4.1).

e) Die alte Norm sollte sicherstellen, dass nach Ablauf von 10 Jahren kein Nach- und Strafsteuerverfahren mehr eingeleitet werden konnte. Um den Begriff klar vom Begriff der Steuerperiode zu unterscheiden, wurde ausdrücklich der Begriff Steuerjahr verwendet. In § 146 Abs. 2 nStG wurde der Begriff des Steuerjahres mit dem neuen Begriff der Steuerperiode gemäss Art. 53 Abs. 2 StHG ersetzt, im Bewusstsein, dass die Steuerperiode nach neuem Recht ein Kalenderjahr umfasst (Art. 63 Abs. 2 StHG sowie § 87 Abs. 2 nStG). Der Gesetzgeber wollte somit die Verjährungsfrist bewusst nicht verlängern. Ginge man stattdessen davon aus, dass der Gesetzgeber beim Begriff der Steuerperiode von zwei Kalenderjahren ausgegangen ist, so wäre die Verjährungsfrist unterschiedlich, je nachdem ob das Verfahren in einem geraden oder ungeraden Jahr eingeleitet würde. Für den Fall, dass ein Verfahren in einem geraden Jahr eingeleitet wird, würde die Verjährungsfrist de facto 11 Jahre betragen. Würde das Verfahren hingegen in einem ungeraden Jahr eingeleitet, beliefe sich die Verjährungsfrist auf 10 Jahre. Eine solche rechtsungleiche Behandlung würde klar gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz resp. das Rechtsgleichheitsverbot verstossen und kann somit vom Gesetzgeber so nicht gewollt sein. Ob auf die Verjährungsfrage neues oder altes Recht anzuwenden ist, kann, da sowohl das alte Recht von einem Steuerjahr ausgegangen ist als auch das neue Recht bei der Steuerperiode von einem Kalenderjahr ausgeht, offen bleiben. Das Recht, ein Nach- und Strafsteuerverfahren einzuleiten, verjährt demnach nach 10 Jahren (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 5. Februar 2010, 510 09 70, E. 5b).

f) Vorliegend begann die 10-jährige Verjährungsfrist somit am 31. Dezember 2000 zu laufen und endete am 1. Januar 2011. Das Nach- und Strafsteuerverfahren wurde seitens der Steuerverwaltung mit Schreiben vom 27. Dezember 2010 eröffnet. Die Rekurrenten machten anlässlich der Verhandlung vom 18. Oktober 2013 geltend, es fehle in den Akten ein Nachweis dahingehend, dass das Schreiben den Steuerpflichtigen noch im Jahre 2010 zugestellt worden sei. Eine Anfrage des Steuergerichts gestützt auf den hiervor zitierten § 125 Abs. 2 StG sowie den Untersuchungsgrundsatz, wonach die Steuerbehörden den Sachverhalt von Amtes wegen zu ermitteln haben, bei der Post CH AG hat ergeben, dass die Sendung von der Pflichtigen mit Datum vom 29. Dezember 2010, und damit vor Ablauf der Verjährungsfrist, am Postschalter in G. entgegengenommen worden ist. Die Einleitung des Nach- und Strafsteuerverfahrens war damit für das Jahr 2000 nicht verjährt.

5. Zu prüfen ist weiter, wer an den beiden Konti wirtschaftlich berechtigt war. Der Vertreter macht in diesem Zusammenhang geltend, die fraglichen Konti würden wirtschaftlich nicht dem Rekurrenten gehören, sondern, wie es der Untertitel (Rubrik) auf den Kontoauszügen ausweise, einer seiner Unternehmungen. Vermögenswerte, die einem nicht gehörten, welche allenfalls treuhänderisch verwaltet würden, müssten nicht in der eigenen Steuererklärung deklariert werden.

a) Für das Treuhandgeschäft wird gemeinhin als typisch bezeichnet, dass eine Person (Treuhand, Fiduziar) Sachen, Werte oder Forderungen zu vollem Recht erwirbt und sich vertraglich verpflichtet, das Treugut im Interesse der Gegenpartei (Treugeber, Fiduziant) und nach dessen Weisungen zu halten und zu verwalten und unter bestimmten Voraussetzungen unentgeltlich zurückzugeben. Der Treuhänder handelt somit im eigenen Namen, aber für Rechnung und auf Risiko des Treugebers. Er erhält volles Recht übertragen, unterliegt jedoch einer vertraglichen Verfügungsbeschränkung und Rückgabepflicht (Fellmann, Berner Kommentar, Art. 394 OR N 57 ff.). Nach heutiger Mehrheitsmeinung handelt es sich bei den Treuhandverhältnissen bzw. fiduziarischen Geschäften um einen Vertrags- oder Geschäftstyp, auf den zumindest teilweise die Regeln des Auftragsrechts anwendbar sind. Das der Treuhand zugrundeliegende Rechtsverhältnis ist somit oft, aber nicht immer ein Auftrag (BSK OR I - Rolf H. Weber, Art. 394 N 11 f.).

b) Der Auftrag kommt formfrei zustande (BSK OR I - Rolf H. Weber, Art. 395 N 9). Treuhandverträge über bewegliche Sachen können ebenso formlos abgeschlossen werden. In der Praxis werden aber, wenigstens bei den grösseren Treuhandgesellschaften, die Treuhandverträge ausnahmslos schriftlich abgefasst. Für die Treuhandgeschäfte der Banken ist Schriftlichkeit in der Verordnung zum Bankengesetz ausdrücklich angeordnet. Für die steuerliche Anerkennung wird für alle Treuhandverhältnisse Schriftlichkeit vorausgesetzt (vgl. Schweizerische Zeitschrift für Beurkundungs- und Grundbuchrecht [ZBGR] 55 [1974], Müller, Das Treuhandverhältnis unter Berücksichtigung aktueller Fragen aus dem Sachen- und Zwangsvollstreckungsrecht, S. 271).

c) Nach feststehender Praxis sind die Steuerbehörden berechtigt, Rechtsverhältnisse und Rechtsgeschäfte - unter Vorbehalt des Gegenbeweises - demjenigen zuzuschreiben, auf dessen Namen sie lauten. Die Behauptung, ein im eigenen Namen abgeschlossenes Rechtsgeschäft sei treuhänderisch für einen Dritten eingegangen worden, darf unberücksichtigt gelassen werden, wenn das Treuhandverhältnis nicht einwandfrei nachgewiesen wird. Das gilt insbesondere dann, wenn der Treugeber im Ausland domiziliert ist. Ist ein einwandfreier Nachweis für das Bestehen eines Treuhandverhältnisses erbracht worden, so ist für die entsprechenden Einkünfte nicht der Treuhänder, sondern grundsätzlich der Treugeber steuerpflichtig (vgl. ASA, Bd. 49, S. 212). Die ESTV anerkennt ein Treuhandverhältnis, d.h. verzichtet (unter Besteuerung des Treugebers) auf die Besteuerung des Treuhänders in der Praxis nur, wenn der Treuhandvertrag nachgewiesen ist. Beruft sich eine in der Schweiz steuerpflichtige Person auf einen solchen mit dem Treugeber im Ausland, dessen Verhältnisse sich der Kontrolle der inländischen Steuerbehörden entziehen, so setzt der Nachweis namentlich einen schriftlichen und unterzeichneten Treuhandvertrag aus der Zeit der Begründung des Treuhandverhältnisses voraus (ASA, Bd. 60, S. 561 f.; vgl. auch Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK 2004-098] vom 4. Januar 2006, E. 2c).

d) Ist für das Treuhandverhältnis kein Nachweis erbracht und sind die vermeintlich treuhänderisch verwalteten Gelder nicht deklariert worden, sind diese im Nach- und Strafsteuerverfahren der Besteuerung zuzuführen (vgl. StGE vom 3. Dezember 2010, 510 10 45, E. 2 f.).

e) Vorliegend ist das einzige Indiz dafür, dass die fraglichen Konti wirtschaftlich nicht dem Steuerpflichtigen gehören könnten, die auf den Kontoauszügen unter dem Titel Rubrik aufgeführte H. Dabei handelt es sich wohl um die H. GmbH, welche mit Datum vom 1. Juli 2005 mit Sitz in I. im Kanton J. ins Handelsregister eingetragen worden ist. Eine

Gesellschafterin dieser Unternehmung war die F. AG, welche mit Datum vom 10. März 2000 ins Handelsregister des Kantons K. eingetragen worden war und welche der Rekurrent als Direktor mit Einzelunterschrift führte. Die Aussage des Rekurrenten, wonach es sich bei der H. um eine seiner Unternehmungen handelt, ist daher nicht völlig falsch, wobei darauf hinzuweisen ist, dass die Gesellschaft erst nach den hier strittigen Steuerperioden 2000 und 2003 ins Handelsregister eingetragen worden ist. Festzuhalten bleibt weiter, dass weder ein schriftlicher Treuhandvertrag noch andere Belege ins Recht gelegt worden sind, welche die wirtschaftliche Berechtigung an den beiden Konti jemand anderem als dem Rekurrenten zuweisen. Der von der zitierten Praxis geforderte Nachweis wurde demnach nicht erbracht. Da aber anlässlich der ersten Verhandlung vor dem Steuergericht vom 18. Oktober 2013 nicht restlos klar wurde, ob die wirtschaftliche Berechtigung an den beiden Konti beim Rekurrenten lag, hat das Steuergericht gestützt auf den hiervor zitierten § 125 Abs. 2 StG sowie den Untersuchungsgrundsatz, wonach die Steuerbehörden den Sachverhalt von Amtes wegen zu ermitteln haben, entsprechende amtliche Erkundigungen bei der ESTV, der BA und der C. AG eingeholt. Diese haben ergeben, dass zwar kein Formular A vorliegt, dass aber sämtliche Formulare (so unter anderem jene betreffend die Kontoeröffnungen) und die Belege betreffend die Bargeldbezüge vom Rekurrenten unterzeichnet worden sind. Somit ist keine wirtschaftliche Berechtigung eines Dritten an den beiden Konti belegt. Vielmehr ist aufgrund der amtlichen Erkundigungen der Nachweis erbracht, dass die wirtschaftliche Berechtigung an den beiden Konti in den fraglichen Jahren beim Rekurrenten lag und er deshalb verpflichtet gewesen wäre, dieselben in seiner Steuererklärung zu deklarieren.

6. Es ist unbestritten, dass die Rekurrenten die beiden fraglichen Konti bei der C. AG in den Steuerklärungen 2000 und 2003 nicht deklariert haben. Strittig ist, ob die zulasten der beiden Konti bar bezogenen Geldbeträge von der Steuerverwaltung zu Recht aufgerechnet worden sind.

a) In BGE 2C\_233/2010 vom 8. Juli 2010, E. 2.2 wurde folgendes entschieden: „Der Beschwerdeführer wendet im Weiteren sinngemäss ein, bei den Einzahlungen auf das fragliche Konto habe es sich um - von ihm deklarierte - Bareinnahmen aus seinem Gastronomiebetrieb gehandelt, weshalb die Vorinstanz zu Unrecht von un versteuerten Einkünften ausgegangen sei. Diese Sichtweise ist offensichtlich unzutreffend. Belegt nämlich eine behördliche Buchprüfung das Bestehen von Schwarzkonti und die dort eingegangenen Geldzuflüsse, so liegen darin rechtsgenügende Anhaltspunkte für eine unvollständige bzw. unrichtige Selbstdeklaration, und

zwar nicht nur von Vermögenswerten, sondern auch von steuerbaren Einkünften (vgl. BGE 2A.541/2002 vom 22. April 2003 E. 2.1). Dem Pflichtigen obliegt dann die Beweislast für steuerauschiessende bzw. -mindernde Tatsachen (vgl. BGE 92 I 253 E. 2 S. 356 f.; ASA, Bd. 64, S. 493, E. 3c; Bd. 59, S. 632, E. 4; Bd. 55, S. 624, E. 3a; mit weiteren Hinweisen). Dieser ist der Beschwerdeführer nur völlig unzulänglich nachgekommen, ebenso wie seinen Mitwirkungspflichten (vgl. dazu allgemein BGE 121 II 273 E. 3c S. 284 ff.; 121 II 257 E. 3 S. 259 ff., je mit weiteren Hinweisen). Auf allen Verfahrensstufen erschöpfen sich seine Ausführungen vielmehr in der Behauptung, bei den Einzahlungen auf das Konto handle es sich um Einlagen aus seinem Privatgeld in die Firma bzw. es handle sich um die Einzahlung von Bareinnahmen aus dem Betrieb, indem in Form von Bargeld im Betrieb verbliebene Einnahmen periodisch auf das Bankkonto einbezahlt worden seien. Mit diesen Erklärungen vermag der Beschwerdeführer nicht nachzuweisen, dass die fraglichen Einnahmen, welche den entsprechenden Einzahlungen auf das Bankkonto zugrunde lagen, korrekt deklariert wurden.“

b) Vorliegend liegt ein praktisch identischer Fall vor, macht doch die Steuerverwaltung geltend, die bar bezogenen Geldbeträge zulasten der strittigen Konti seien, da deren geschäftlicher Zweck nicht erkennbar sei, aufzurechnen. Der Rekurrent reichte weder bei der Vorinstanz noch im Verfahren vor Steuergericht Unterlagen ein, welche den geschäftlichen Zweck der Bargeldbezüge nachzuweisen vermögen. Der Vertreter wies unter Hinweis auf einen Auszug aus dem Kontoblatt der F. GmbH für den Zeitraum vom 1. Oktober 1998 bis 31. Dezember 1999 lediglich auf diverse Einzahlungen des Rekurrenten auf das Konto 1110 „Discount A. Telefonzenter“ hin, welche sich auf rund 1 Mio. Fr. belaufen würden. Ein solch pauschaler Hinweis kann nicht genügen, zumal diese Einzahlungen gar kein geschäftsmässig begründeter Aufwand, sondern lediglich eine Mittelverschiebung darstellen. Die geschäftsmässige Verwendung der Barbezüge müssten vielmehr im Einzelnen belegt werden, was dem Rekurrenten nicht gelungen ist.

c) In diesem Zusammenhang macht der Rekurrent geltend, die zehnjährige gesetzliche Aufbewahrungsfrist sei abgelaufen, so dass von ihm nicht verlangt werden könne, dass er Beweismittel für die fraglichen Transaktionen vorlege. Gemäss Art. 962 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR) sind die Geschäftsbücher, die Buchungsbelege und die Geschäftskorrespondenz während zehn Jahren aufzubewahren. Die Steuergesetze sehen längere Aufbewahrungsfristen, nämlich bis zum Ablauf der steuerlichen Verjährungsfrist vor. Da die absolute Veranlagungsverjährungsfrist gemäss Art. 47 Abs. 1 StHG

und § 147 Abs. 1 StG erst nach 15 Jahren eintritt, ist der Steuerpflichtige gehalten, nicht nur während 10 Jahren, sondern während 15 Jahren die für die Steuerpflicht wesentlichen Unterlagen und Daten aufzubewahren. Überdies ist auch die Nachsteuerverjährung von 10 Jahren gemäss Art. 53 Abs. 2 StHG und § 146 Abs. 2 StG, wie oben gesehen, noch nicht abgelaufen, ansonsten gar kein Nach- und Strafsteuerverfahren hätte eröffnet werden dürfen. Abschliessend ist darauf hinzuweisen, dass gemäss § 146 Abs. 3 StG das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht, erlischt. Da sämtliche vorgenannten Fristen vorliegend noch nicht abgelaufen sind, wäre der Rekurrent also gehalten gewesen, seine Dokumente aufzubewahren.

d) Weiter weist der Rekurrent darauf hin, sämtliche seiner Unterlagen seien von der BA beschlagnahmt und neu organisiert worden, so dass es unmöglich sei, die fraglichen Bankbelege herauszusuchen. Er befinde sich in einem Beweisnotstand. Diese Argumentation verfährt nicht. Wie gesehen, wurde das Nach- und Strafsteuerverfahren seitens der Steuerverwaltung mit Schreiben vom 27. Dezember 2010, also vor mehr als drei Jahren, eröffnet. Dem Rekurrenten verblieb damit mehr als genug Zeit, um die geforderten Unterlagen beizubringen. So hätte er während der Zeit, als die Unterlagen bei der BA lagen, gestützt auf sein aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) abgeleitetes Akteneinsichtsrecht die Möglichkeit gehabt, die Akten dort zu sichten und allfällige Kopien anzufertigen. Dies gilt noch umso mehr für die Zeit danach, als ihm die Akten - gemäss eigenen Angaben - von der BA retourniert worden waren, selbst dann, wenn dieselben „neu organisiert“ worden waren. Da die Akten offenbar auch von der BA nach irgendeinem System geordnet waren, hätte der Rekurrent die fraglichen Unterlagen gerade deswegen finden können. Trotz Aufforderung seitens der Steuerbehörden hat er es bis heute unterlassen, steuermindernde Tatsachen ins Recht zu legen, so dass er die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat.

e) In Abweichung zum zitierten Bundesgerichtsentscheid, wo sämtliche Kontozuflüsse aufgerechnet worden sind, hat die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall - zugunsten des Pflichtigen - von den Kontozuflüssen die belegten Zahlungen an Dritte abgezogen und damit lediglich die vom Rekurrenten ab den Konten bezogenen Barbeträge, da keine Belege für deren geschäftsmässige Begründetheit vorlagen, aufgerechnet, wobei - ebenfalls zugunsten des Pflichtigen - nur die Beträge ab Fr. 5'000.-- aufgerechnet worden sind. Die Aufrechnungen erfolgten damit im Lichte der zitierten Praxis und somit zu Recht.

f) Nicht gehört werden kann die vom Vertreter anlässlich der heutigen Verhandlung vertretene Ansicht, es sei lediglich die Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben auf den fraglichen Konti aufzurechnen, könnte es doch auf diese Weise bei Schwarzgeldkonti, auf welchen die Einnahmen gleich hoch wie die Ausgaben sind und welche also einen Saldo von Fr. 0.-- aufweisen, gar nie zu einer Aufrechnung kommen. Ebenfalls zurückzuweisen ist die Meinung des Vertreters, die Saldi der beiden Jahre 2000 und 2003 könnten verrechnet werden, da eine solche - über verschiedene Steuerperioden hinweg - ausgeschlossen ist.

7. Nachfolgend ist zu prüfen, ob die zulasten der beiden Konti bar bezogenen Geldbeträge von der Steuerverwaltung in quantitativer Hinsicht korrekt aufgerechnet worden sind.

a) Anlässlich der ersten Verhandlung vom 18. Oktober 2013 machte der Vertreter geltend, die der Verfügung vom 28. Juli 2011 beigelegten Exceltabellen seien, wenigstens teilweise, nicht lesbar gewesen. Gestützt auf den hiervor zitierten § 125 Abs. 2 StG sowie den Untersuchungsgrundsatz, wonach die Steuerbehörden den Sachverhalt von Amtes wegen zu ermitteln haben, hat das Steuergericht entsprechende amtliche Erkundigungen bei der ESTV, der BA und der C. AG eingeholt. Mit Eingabe vom 7. November 2013 wies die ESTV in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die Exceltabellen durch die BA erfasst worden seien. Seitens der ESTV seien sie alsdann leicht angepasst worden, indem einige Kolonnen weggefiltert worden seien (wirtschaftlich Berechtigter, Vollmachten etc.). Diese überarbeiteten Exceltabellen seien danach an die Steuerverwaltung weitergeleitet worden. Gleichzeitig wurden dem Steuergericht seitens der ESTV die genannten ursprünglichen Exceltabellen der BA nachgereicht.

b) Dem Steuergericht liegen somit die ursprünglichen Exceltabellen der BA, die angepassten Exceltabellen der ESTV und sämtliche Kontoauszüge betreffend die fraglichen Konti vor, so dass einerseits ein Abgleich zwischen den beiden Exceltabellenversionen und andererseits ein solcher zwischen den Exceltabellen und den Kontoauszügen vorgenommen werden konnte. Die in den Tabellen aufgelisteten Bewegungen konnten vollumfänglich nachvollzogen werden. Einzig für die Gutschrift auf dem Konto E. vom 10. Januar 1998 im Betrag von DM 17'000.-- bzw. zum damaligen Kurs von 79.80 DM/Fr. und somit von Fr. 13'566.-- ist kein Nachweis vorhanden. Daher ist die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung für das Jahr 2000 in Höhe von Fr. 242'459.54 um Fr. 13'566.-- auf Fr. 228'893.54

zu reduzieren. Die Aufrechnung für das Jahr 2003 im Betrag von Fr. 25'165.45 ist nicht zu bemängeln.

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 (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 (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, d.h. die beiden fraglichen Konti angegeben hätte. Die ordentlichen Veranlagungen für die Jahre 2000 und 2003 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 wollen. 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 in seinen Steuererklärungen die fraglichen Konti nicht 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 veranlagende Behörde war es aufgrund der ihr vorliegenden Unterlagen nicht möglich, eine vollständige Veranlagung zu erstellen. Der Ansicht der Vorinstanz, dass die Pflichtige zumindest eventualvorsätzlich gehandelt hat, ist demnach beizupflichten.

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) Dass die Steuerverwaltung zum Schluss kam, das Verschulden des Pflichtigen wiege schwer und es lägen keine strafmildernden Gründe vor, ist nicht zu beanstanden. Daran kann auch der Hinweis des Rekurrenten auf seinen Beweisnotstand nichts ändern, führt doch gerade letzterer dazu, dass von der Steuerhinterziehung auszugehen war. Der Beweisnotstand kann damit nicht strafmildernd berücksichtigt werden. Daher ist die Busse, welche zu Recht auf 100% der Nachsteuer festgelegt wurde, nicht zu reduzieren, geschweige denn kann darauf verzichtet werden. Die Auferlegung der Regelbusse durch die Vorinstanz ist damit nicht zu bemängeln.

Aufgrund all dieser Ausführungen ist der Rekurs demnach teilweise gutzuheissen.

11. a) Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) reduzierte Verfahrenskosten aufzuerlegen.

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. Mit Honorarnote vom 24. Januar 2014 machte der Vertreter der Pflichtigen für die beiden Parallelverfahren Nach- und Strafsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer bzw. direkte Bundessteuer eine Parteientschädigung (ohne Verhandlung) in Höhe von Fr. 11'805.50 geltend, welche sich aus einem Honorar von 36.25 Stunden à Fr. 300.--, Auslagen in Höhe von Fr. 56.-- und Mehrwertsteuer (MWST) in Höhe von Fr. 874.50 zusammensetzte. Für die Verhandlung sind den Rekurrenten zwei weitere Stunden zuzusprechen. Der gerichtlich anerkannte Stundensatz für Anwälte beträgt Fr. 250.-- (vgl. Entscheid des Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, publ. in: BStPra, Bd. XIX, S. 559 ff.). Das Honorar beläuft sich demnach auf Fr. 9'562.50 (38.25 Stunden à Fr. 250.--/Stunde) bzw. die Parteientschädigung auf insgesamt Fr. 10'388.-- (inklusive Auslagen von Fr. 56.-- und MWST von Fr. 769.50). Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird den Pflichtigen, aufgrund des teilweisen Obsiegens, eine um 9/10 reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 1'040.-- inkl. Auslagen und MWST (Fr. 10'388.-- / 10) bzw. für das vorliegende Verfahren betreffend Nach- und Strafsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer von Fr. 520.-- (Fr. 1'040.-- / 2) zu Lasten des Staates resp. der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zugesprochen.

**Demgemäss wird erkannt:**

- ://: 1. In teilweiser Gutheissung des Rekurses im Sinne der Erwägungen wird die Aufrechnung für die Steuerperiode 2000 von Fr. 242'459.54 auf Fr. 228'893.54 reduziert.
2. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.
3. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, die Nach- und Strafsteuerberechnung entsprechend zu berichtigen.
4. Den Rekurrenten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 900.-- (inkl. Auslagen) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zuviel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 100.-- wird den Rekurrenten zurückerstattet.
5. Die Steuerverwaltung hat den Rekurrenten eine reduzierte Parteientschädigung in Höhe von 520.-- (inklusive Auslagen und MWST) zu bezahlen.
6. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrenten (2), die Gemeinde G. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiber:

C. Baader

D. Brügger