



**Steuer- und Enteignungsgericht
Basel-Landschaft
Abteilung Steuergericht**

Entscheid vom 16. November 2018 (530 18 13)

Nach- und Strafsteuer

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter M. Angehrn (Ref.),
M. Zeller, Dr. L. Schneider, S. Schmid, Gerichtsschreiberin i.V. Y. Märki

Parteien **A.**_____, vertreten durch Advokatur Landi Ruckstuhl Sami, Herr Gabriel
Giess, Oberwilerstrasse 3, Postfach, 4123 Allschwil

Beschwerdeführer

gegen

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

Beschwerdegegnerin

betreffend **direkte Bundessteuer 2008 - 2012 (Nach- und Strafsteuer)**

Sachverhalt:

A.

Mit Schreiben vom 1. Dezember 2014 leitete die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft ein Nach- und Strafsteuerverfahren gegenüber A._____ ein. Gegenstand des Nach- und Strafsteuerverfahrens war ein Guthaben in der Höhe von Fr. 68'556.30 auf einem Bankkonto und Bargeld in der Höhe von Fr. 261'000.-- in einem Bank-Schliessfach, das von der Staatsanwaltschaft beschlagnahmt worden war. Die Vermögenswerte wurden in den Steuererklärungen der Jahre 2009 bis 2011 nicht nur nicht angegeben, sondern vielmehr wurde von A._____ unter den Bemerkungen bestätigt, er würde keine Konti besitzen. Die Steuerverwaltung stellte in der Folge die Erhebung von Nach- und Strafsteuern sowohl beim Vermögen als auch beim korrespondierenden, nach Ermessen aufgerechneten Einkommen in Aussicht und gewährte dem Betroffenen das rechtliche Gehör.

Mit Stellungnahme vom 9. Februar 2015 akzeptierte der Vertreter die Nachbesteuerung des nicht deklarierten Vermögens. Mit der Nachbesteuerung eines entsprechenden Einkommens sowie der zu entrichtenden Strafsteuer sei man hingegen nicht einverstanden. Zur Begründung führte er aus, die Aufrechnung des Einkommens nach Ermessen erfolge zu Unrecht, da die Vermögenswerte aus deklarierten Einkünften von Verwandten sowie aus eigenen Ersparnissen aus versteuertem Einkommen herrühren würden, welche mit dem Ziel, ein Haus zu finanzieren, geäuftet worden seien. Die Beweislast, dass nicht versteuertes Einkommen vorhanden sei, liege bei der Steuerverwaltung, denn steuerbegründende Tatsachen seien stets von dieser zu beweisen.

Mit Nach- und Strafsteuerverfügung vom 28. Juli 2016 wurde dem Pflichtigen eine Nachsteuer und eine Steuerbusse von 100% der Nachsteuer inkl. Verzugszinsen in Höhe von gesamthaft Fr. 11'386.75 für die direkte Bundessteuer 2008 bis 2012 auferlegt. Die Steuerverwaltung führte aus, angesichts der Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Jahre 2005 bis 2012 könne es dem Steuerpflichtigen schlicht nicht möglich gewesen sein, die Gesamtbeträge von über Fr. 330'000.-- aus den von ihm deklarierten Einkünften angespart zu haben.

B.

Mit Einsprache vom 25. August 2016 machte der Vertreter des Pflichtigen geltend, beim angesparten Vermögen handle es sich um bereits versteuertes Einkommen. Zur auferlegten Steuerbusse führte der Vertreter aus, im Hinterziehungsverfahren seien die strafprozessualen Garantien zu beachten, womit im Zweifel von einer Strafe abzusehen sei. Bei der Strafzumessung seien ferner die Lebens- und Gesamtumstände zu beachten, weshalb die Strafsteuer auf 50% der Nachsteuern zu reduzieren sei.

Mit Einspracheentscheid vom 26. Februar 2018 wurde die Einsprache mit der Begründung abgewiesen, die im ordentlichen Veranlagungsverfahren deklarierten Einkünfte hätten dem Steuerpflichtigen alleine keine ausreichenden Möglichkeiten gelassen, Vermögenswerte in der strittigen Höhe beiseite zu schaffen. Die Behauptung, der Pflichtige stamme aus einem fremden Kulturkreis, in welchem die Verwandtschaft sich gegenseitig finanziell unterstütze, biete keinen genügenden Beweis, dass das Gesparte zuvor ordentlich deklariert worden sei. Hinsichtlich der Strafsteuer hielt die Steuerverwaltung fest, wer vorsätzlich oder fahrlässig bewirke, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibe, werde mit einer Busse bestraft, die einen Drittel bis das

Dreifache der Steuer betrage. Da aus dem Steuerformular und der dazugehörigen Wegleitung unmissverständlich hervor gehe, dass sämtliche Einkommens- und Vermögensbestandteile anzugeben seien, habe man vorliegend zu Recht eine Strafsteuer in Höhe von 100% der Nachsteuer angewendet.

C.

Mit Beschwerde vom 29. März 2018 machte der Vertreter des Pflichtigen im Wesentlichen geltend, der Pflichtige habe nicht nur Zweifel an der Version der Steuerverwaltung wecken, sondern mit den IK-Auszügen der SVA Basel-Landschaft dokumentieren können, dass es sich um bereits versteuertes Einkommen der Familie handle. Aus der eingereichten Zusammenstellung sei ersichtlich, dass die Familie in den Jahren 2008 bis 2012 über ein Einkommen von mehr als Fr. 100'000.-- verfügt habe. Aus diesen Gründen stellt er die folgenden Anträge: (1.) Es sei der Einsprache-Entscheid vom 26. Februar 2018 aufzuheben; (2.1) Es sei von der Erhebung von Einkommens-Nachsteuern für die Steuerjahre 2008 bis 2012 einschliesslich Verzugszinsen abzusehen; (2.2) Eventualiter sei die Nachsteuerberechnung anzupassen; (3.1) Es sei auf die Erhebung einer Steuerbusse für die Steuerjahre 2008 bis 2012 zu verzichten; (3.2) Eventualiter sei die Höhe der Steuerbusse auf ein Drittel der Nachsteuer festzulegen; (4.) Es seien die verarrestierten Vermögenswerte (zzgl. Zins in der Höhe von 5% seit dem 30. Januar 2015) umgehend freizugeben; (5.) Unter o/e Kostenfolge.

Mit Vernehmlassung vom 13. Juni 2018 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie aus, es obliege dem Pflichtigen nachzuweisen, dass es sich bei den nicht deklarierten Vermögenswerten genau um das Geld handle, welches er durch Arbeitseinkommen erzielt und bereits versteuert habe. Werde der Argumentation des Pflichtigen, dass er vom Einkommen der Familie lebe und er so seinen ganzen Verdienst sparen könne, gefolgt, so stehe die Problematik der Ersparnisbereicherung im Vordergrund, wonach sämtliche Auslagen, welche für den Pflichtigen getätigt worden seien, Ersparnisse darstellten, welche gemäss der Reinvermögenszugangstheorie wiederum als steuerbares Einkommen zu behandeln seien. In Bezug auf die Strafsteuer stellte sich die Steuerverwaltung auf dem Standpunkt, es seien keine Strafmilderungsgründe ersichtlich, jedenfalls sei ein beträchtlicher Betrag über mehrere Jahre nicht deklariert und vor dem Fiskus verheimlicht worden.

Mit Verfügung des Präsidenten des Steuergerichts vom 23. Oktober 2018 wurde ein Antrag auf Befragung von Familienangehörigen mit der Begründung abgewiesen, es sei nicht ersichtlich, dass diese etwas zur Klärung des Sachverhalts beitragen könnten, was sich nicht bereits aus den vom Steuergericht beigezogenen Strafakten ergebe, umso mehr als mit Datum vom 26. Oktober 2015 zuhanden der Steuerverwaltung eine entsprechende schriftliche Erklärung abgegeben worden sei.

Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) i.V.m. § 3 der Vollzugsverordnung vom 13. Dezember 1994 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (Vollzugsverordnung DBG; SGS 336.21) zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG i.V.m. § 129 Abs. 3 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden. Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2.

Dass die Steuerverwaltung auf das nicht deklarierte Vermögen eine Nachsteuer erhebt, wird vom Beschwerdeführer ausdrücklich nicht beanstandet. Strittig und mithin zu prüfen ist jedoch, ob die Steuerverwaltung für das nicht deklarierte Konto bzw. Bank-Schliessfach neben der Vermögensnachsteuer zu Recht auch eine Einkommensnachsteuer erhoben hat.

2.1. Ergibt sich gemäss Art. 151 Abs. 1 DBG aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins seit Fälligkeit als Nachsteuer eingefordert.

2.2. Im Steuerrecht beruht der Einkommensbegriff nach herrschender Lehre und bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundlegend auf der Reinvermögenszugangstheorie (vgl. BGE 122 I 101 E. 4a). Danach ist als Einkommen die Gesamtheit der Wirtschaftsgüter zu betrachten, welche dem Pflichtigen während einer bestimmten Zeit zufließen und die er ohne Schmälerung (Verzehr) seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und seiner laufenden Wirtschaft (Zuwendungen, Sparen, Anlage, Deckung von eingetretenen Verlusten) verwenden kann (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2A_181/2002 vom 27. Januar 2003). Der Reinvermögenszugang, wie er Art. 16 Abs. 1 DBG zugrunde liegt, besteht in einer Nettogrösse. Er entspricht dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen derselben Steuerperiode (vgl. BGE 139 II 363 E. 2.2). Steuerfrei sind nur die in Art. 24 lit a – j DBG aufgezählten Einkünfte.

Im Gegensatz zum Veranlagungs- und Nachsteuerverfahren gilt im Steuerstrafverfahren die Unschuldsumutung (Art. 32 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]), und die steuerpflichtige Person hat im Hinterziehungsverfahren auch keine Mitwirkungspflicht. Auch im Steuerhinterziehungsverfahren ist es jedoch zulässig, die Höhe eines hinterzogenen Einkommensbestandteils zu schätzen (vgl. BGer 2C_214/2014 vom 7. August 2014 E. 3.6.2, m.w.H.).

2.3. Vorliegend ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer der wirtschaftlich Berechtigte des besagten Bankkontos bzw. Schliessfachs ist und ihm diese Vermögenswerte in Höhe Fr. 329'556.30 rechtlich zuzuordnen sind. Der Beschwerdeführer stellt sich hinsichtlich des Ein-

kommens aber auf den Standpunkt, es könne hier kein undeclared Einkommen aufgerechnet werden, da die angesparten Vermögenswerte von seiner Familie stammen würden. Er beruft sich also auf ein Pooling der Einkünfte seiner Mutter, seiner Schwestern und Brüdern, wobei er übersieht, dass eine gemeinsame Besteuerung nur bei Ehegatten und minderjährigen Kindern vorgesehen ist. Damit verkennt der Beschwerdeführer, dass vorliegend ein Reinvermögenszugang zu besteuern ist, zumal keine von der Einkommensteuer ausgenommenen Einkünfte, wie insbesondere die innerhalb der Familie üblichen Erbschaften oder Schenkungen, nachgewiesen oder auch nur geltend gemacht wurden. Damit hat die Steuerverwaltung die laufenden Vermögenszugänge auf dem nicht deklarierten Bankkonto bzw. Schliessfach zu Recht als Einkommen aufgerechnet. Auch in quantitativer Hinsicht sind die Aufrechnungen der Steuerverwaltung mittels Vermögens- und Einkommensrechnungen, welche auf praxisüblichen Annahmen des Lebensunterhalts fussen, nicht zu beanstanden. Soweit der Pflichtige nachvollziehbare und begründete Einwendungen vorbrachte, hat die Steuerverwaltung diese zudem in sachgerechter Weise berücksichtigt. Insbesondere wurden die Nachsteuerberechnungen 2005 bis 2012 aufgrund der Ausführungen in der Stellungnahme vom 9. Februar 2015 zu der Ausbildungszeit in dieser Periode auf die Jahre 2008 bis 2012 reduziert.

3.

Weiter ist strittig, ob die Steuerverwaltung dem Pflichtigen zu Recht eine Busse in Höhe von 100% der Nachsteuer auferlegt hat.

3.1. Gemäss Art. 175 Abs. 1 und Abs. 2 DBG 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.

Der Tatbestand der sog. 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 ungenügend ausgefallen und in Rechtskraft erwachsen ist (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 24. Januar 2014, 510 13 29 E. 8, m.w.H.).

In subjektiver Hinsicht ist zu prüfen, ob dem Steuerpflichtigen Vorsatz oder Fahrlässigkeit anzu-lasten ist. Vorsätzlich begeht eine Steuerhinterziehung, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt (vgl. Art. 18 Abs. 2 des Schweizerisches Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 [Strafgesetzbuch, StGB; SR 311.0]). Der Nachweis des Vorsatzes gilt als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschuldigte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemach-

ten Angaben nur schwer vorstellbar ist (BGer 2C_1157/2016, 2C_1158/2016 vom 2. November 2017 E. 6.2, m.w.H.). 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. 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 (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 24. Januar 2014, 510 13 29 E. 9b, m.w.H.).

3.2. Im hier zu beurteilenden Fall blieben die ordentlichen Veranlagungen für die Jahre 2008 bis 2012 mangels Deklaration des Vermögens und des entsprechenden Vermögenszugangs auf das besagte Konto bzw. Schliessfach unvollständig, weshalb das Gemeinwesen einen Steuer ausfall erlitten hat. Demzufolge ist vorliegend der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erstellt. Hinsichtlich des subjektiven Tatbestandes hat die Steuerverwaltung zu Recht erkannt, der Steuerpflichtige habe um die Pflicht zur Deklaration des Kontos gewusst, zumal er in den Jahren 2009 bis 2011 sogar explizit bestätigte, keine Konti zu besitzen. Bei dieser Sachlage ist in subjektiver Hinsicht ohne weiteres von einem vorsätzlichen Handeln des Beschwerdeführers auszugehen.

3.3. Innerhalb des Strafrahmens legt das Gericht die Strafe nach Massgabe des Verschuldens (Art. 47 StGB) fest. Der Strafrahmen darf im Grundsatz weder über- noch unterschritten werden, es sei denn, es lägen gesetzlich geregelte Strafmilderungs- oder schärfungsgründe im Sinne von Art. 48 StGB vor (vgl. BGer 2C_1157/2016, 2C_1158/2016 vom 2. November 2017 E. 6.2, m.w.H.).

Zu Gunsten des Beschwerdeführers kann vorliegend einzig dessen jugendliches Alter berücksichtigt werden. Jedoch handelte der Beschwerdeführer vorsätzlich und hinterzog - über Jahre hinweg - eine im Verhältnis zu seinem Einkommen beträchtliche Summe, wobei er keine Reue zeigte. Daher ist die Busse, welche von der Steuerverwaltung auf 100 % der Nachsteuer festgelegt wurde, jedenfalls nicht zu hoch, weswegen sie weder zu reduzieren geschweige denn aufzuheben ist.

Als Folge davon kann auch dem Antrag auf Freigabe der verarrestierten Vermögenswerte nicht entsprochen werden.

4.

Nach dem Obenstehenden erweist sich die Beschwerde insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.

Ausgangsgemäss hat der Beschwerdeführer gestützt auf Art. 144 Abs. 1 DBG Verfahrenskosten von Fr. 1'500.-- zu bezahlen und es ist ihm gestützt auf Art. 144 Abs. 4 DBG keine Parteientschädigung auszurichten.

Demnach erkennt das Steuergericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Der Antrag auf Freigabe der verarrestierten Vermögenswerte wird abgewiesen.

3.

Der Beschwerdeführer hat die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'500.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

4.

Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.

5.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. des Beschwerdeführers (2), die Eidgenössische Steuerverwaltung (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).