



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

**vom 11. Dezember 2019 (810 19 43)**

---

**Steuern und Kausalabgaben**

**Nach- und Strafsteuer zur direkten Bundessteuer 2008-2012**

**Besetzung** Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Stefan Schulthess,  
Markus Clausen, Hans Furer, Daniel Häring, Gerichtsschreiber Marius  
Wehren

**Beteiligte** **A.**\_\_\_\_, vertreten durch Gabriel Giess, Advokat

gegen

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

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

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**, Eigerstrasse 65, Postfach,  
3003 Bern, Beigeladene

**Betreff** Direkte Bundessteuer 2008 - 2012 (Nach- und Strafsteuer)  
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 16. November 2018)

A. Am 1. Dezember 2014 teilte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft A.\_\_\_\_\_ mit, dass gegen ihn ein Nach- und Strafsteuerverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer für die Perioden 2004 bis 2013 eröffnet worden sei. Zur Begründung wurde unter Verweis auf eine Meldung der Staatsanwaltschaft Basel-Landschaft ausgeführt, dass A.\_\_\_\_\_ an einem Bankkonto bei der Basellandschaftlichen Kantonalbank (BLKB) mit einem Guthaben in der Höhe von Fr. 68'556.30 sowie an einem Bankschliessfach der BLKB mit Bargeld in der Höhe von Fr. 261'000.-- wirtschaftlich berechtigt sei. Die Durchsicht der Steuererklärungen der Jahre 2004 bis 2013 habe ergeben, dass A.\_\_\_\_\_ das fragliche Bankkonto bzw. Bargeld nicht deklariert habe.

B. Mit Schreiben vom 10. Dezember 2014 übermittelte die Steuerverwaltung A.\_\_\_\_\_ Nachsteuerberechnungen für die Perioden 2005 bis 2012 zur Stellungnahme. Nach Prüfung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Jahre 2005 bis 2012 bzw. 2013 sei man zum Schluss gekommen, dass die damaligen Einkommensverhältnisse das Ansparen eines Gesamtbetrags von Fr. 330'000.-- nicht möglich gemacht hätten. Entsprechend habe man die Einkünfte für die Jahre 2005 bis 2012 nach Ermessen aufgerechnet.

C. Am 9. Februar 2015 reichte A.\_\_\_\_\_, vertreten durch Prof. Dr. Niklaus Ruckstuhl, Advokat, eine Stellungnahme zu den Nachsteuerberechnungen der Steuerverwaltung ein. Eine Nach- und Strafsteuer für nicht deklariertes Vermögen für die Jahre 2008 bis 2012 werde akzeptiert, nicht jedoch eine solche für nicht versteuertes Einkommen. Das angesparte Bargeld stamme nachweislich aus deklariertem und versteuertem Einkommen.

D. Nach erneuter Gewährung des rechtlichen Gehörs wurde A.\_\_\_\_\_ mit Verfügung der Steuerverwaltung vom 28. Juli 2016 eine Nachsteuer für die direkte Bundessteuer und eine Steuerbusse von 100 % der Nachsteuer inkl. Verzugszinsen in der Höhe von insgesamt Fr. 11'386.75 auferlegt.

E. Die von A.\_\_\_\_\_, vertreten durch Prof. Dr. Niklaus Ruckstuhl, Advokat, mit Eingabe vom 25. August 2016 gegen diese Verfügung erhobene Einsprache wurde mit Entscheid der Steuerverwaltung vom 26. Februar 2018 abgewiesen.

F. Mit Eingabe vom 29. März 2018 erhob A.\_\_\_\_\_, neu vertreten durch Gabriel Giess, Advokat, gegen den Entscheid der Steuerverwaltung vom 26. Februar 2018 Beschwerde beim Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, welches diese mit Entscheid vom 16. November 2018 abwies.

G. Gegen diesen Entscheid erhob A.\_\_\_\_\_, vertreten durch Gabriel Giess, Advokat, mit Eingabe vom 18. Februar 2019 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht. Er stellt das Begehren, es sei der Entscheid des Steuergerichts vom 16. November 2018 aufzuheben und von der Erhebung von Einkommens-Nachsteuern für die Steuerjahre 2008 bis 2012 einschliesslich Verzugszinsen abzusehen. Das Steuerjahr 2012 sei gemäss der am 6. Januar 2015 eingereichten Steuererklärung zu veranlagern (Ziff. 1 und 2). Auf die Erhebung einer Steuerbusse für die Steuerjahre 2008 bis 2012 sei zu verzichten (Ziff. 3). Es

seien die von der Steuerverwaltung verarrestierten Vermögenswerte (zzgl. Zins in der Höhe von 5 % seit dem 18. November 2013) umgehend freizugeben (Ziff. 4). Eventualiter sei die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz oder die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen (Ziff. 5). Unter o/e-Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdegegnerin (Ziff. 6).

H. Mit Vernehmlassung vom 27. Februar 2019 beantragt das Steuergericht die Abweisung der Beschwerde.

I. In ihrer Vernehmlassung vom 21. März 2019 beantragt die Steuerverwaltung ebenfalls die Abweisung der Beschwerde.

J. Am 24. Mai 2019 reichte der Beschwerdeführer eine Replik ein.

K. Die Steuerverwaltung reichte am 24. Juni 2019 eine Duplik ein.

L. Mit Verfügung vom 12. Juli 2019 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen.

M. Mit Eingabe vom 12. August 2019 reichte der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers seine Honorarnote ein.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1.1 Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG (VV DBG) vom 13. Dezember 1994 können Entscheide des Steuergerichts betreffend die direkte Bundessteuer mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Die formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG, Art. 145 Abs. 2 DBG sowie §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde einzutreten ist.

1.2 Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO).

2. Strittig ist, ob die Steuerverwaltung dem Beschwerdeführer zu Recht Nachsteuern und Bussen zur direkten Bundessteuer 2008 bis 2012 auferlegte und das Steuergericht diesen Entscheid zu Recht bestätigte.

3.1.1 Ergibt sich 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 (Art. 151 Abs. 1 DBG). Hat der Steuerpflichti-

ge Einkommen, Vermögen und Reingewinn in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und das Eigenkapital zutreffend ausgewiesen und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, so kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war (Art. 151 Abs. 2 DBG).

3.1.2 Im Veranlagungsverfahren muss die steuerpflichtige Person alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG). Der Steuerpflichtige trägt dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_304/2013, 2C\_305/2013 vom 22. Oktober 2013 E. 3.3; 2C\_494/2011, 2C\_495/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.1.1, in: StE 2012 B 72.25 Nr. 2). Eine Pflicht zur Vornahme ergänzender Abklärungen besteht für die Veranlagungsbehörde dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Nur solche augenfälligen Mängel begründen eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und bewirken, dass keine "neuen Tatsachen" im Sinne von Art. 151 Abs. 1 DBG vorliegen, die ein Nachsteuerverfahren rechtfertigen würden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_1225/2012, 2C\_1226/2012 vom 7. Juni 2013 E. 3.1; Urteil des Bundesgerichts 2C\_494/2011, 2C\_495/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.1.3, in: StE 2012 B 72.25 Nr. 2).

3.1.3 Für die Festsetzung der Nachsteuer kommen die Grundsätze, die für das Veranlagungsverfahren gelten, sinngemäss zur Anwendung (vgl. MARTIN E. LOOSER, in: Martin Zweifel/ Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017, Rz. 4 zu Art. 153 DBG). Somit gelten auch im Nachsteuerverfahren die allgemeinen Grundsätze zur Beweislast und Mitwirkungspflicht im System der gemischten Veranlagung (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_84/2017, 2C\_130/2017 vom 14. Juli 2017 E. 2.2; 2C\_304/2013, 2C\_305/2013 vom 22. Oktober 2013 E. 3.4; BGE 121 II 273 E. 3c/aa). Nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen. Dagegen ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (vgl. BGE 140 II 248 E. 3.5; BGE 138 II 57 E. 7.1; BGE 133 II 153 E. 4.3; Urteil des Bundesgerichts 2C\_95/2013, 2C\_96/2013 vom 21. August 2013 E. 2.2; jeweils mit Hinweisen). Die Steuerbehörde hat nachzuweisen, was die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens und den Erlass einer zulasten des Steuerpflichtigen veränderten Veranlagung rechtfertigt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_494/2011, 2C\_495/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.3.1, in: StE 2012 B 72.25 Nr. 2).

3.2 Vorliegend ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer in den Steuerjahren 2008 bis 2012 steuerbares Vermögen nicht deklarierte und dadurch bewirkte, dass die entsprechenden rechtskräftigen Steuerveranlagungen unvollständig geblieben sind. Strittig ist, ob die Steuerverwaltung zu Recht aus den neu entdeckten Vermögenswerten auf steuerbare Einkünfte geschlossen und diese bei der Einkommenssteuer aufgerechnet hat.

3.3.1 Der Beschwerdeführer macht vorab geltend, die Vorinstanzen seien zu Unrecht von einem ihm zuzuordnenden Gesamtbetrag von Fr. 330'000.-- statt Fr. 301'000.-- ausgegangen. Er habe konstant angegeben, dass ihm das Bargeld im Schliessfach in der Höhe von

Fr. 261'000.-- sowie Fr. 40'000.-- auf dem beschlagnahmten Konto des Bruders D.\_\_\_\_ zuzuordnen seien. Das restliche Geld auf dem beschlagnahmten Konto von D.\_\_\_\_ in der Höhe von Fr. 28'556.28 gehöre diesem nachweislich selbst. Davon sei auch die Staatsanwaltschaft Basel-Landschaft ausgegangen, welche in der Verfügung vom 25. März 2014 erkannt habe, dass der Fr. 40'000.-- übersteigende Betrag D.\_\_\_\_ zugeordnet werden könne und deshalb freizugeben sei (Beschwerde vom 18. Februar 2019, Rz. 31 ff.).

3.3.2 Soweit die Vorinstanzen in ihren Entscheiden ausführen, es sei unbestritten, dass dem Beschwerdeführer ein Gesamtbetrag von Fr. 330'000.-- zuzuordnen sei, kann ihnen nicht gefolgt werden. Namentlich hat der Beschwerdeführer bereits in der Einsprache vom 25. August 2016 geltend gemacht, dass ihm lediglich ein Gesamtbetrag von Fr. 301'000.-- zugeordnet werden könne. Gestützt auf seine Ausführungen und die in den Akten befindliche Verfügung der Staatsanwaltschaft Basel-Landschaft vom 25. März 2014 erschliesst sich zudem nicht und wird von den Vorinstanzen – auch in den Vernehmlassungen an das Kantonsgericht – nicht weiter begründet, weshalb der Fr. 40'000.-- übersteigende Betrag auf dem Konto von D.\_\_\_\_ dem Beschwerdeführer zuzuordnen sein soll. Sofern die Vorinstanzen in ihren Entscheiden von einem Gesamtbetrag von Fr. 330'000.-- ausgingen, kann ihnen daher nicht gefolgt werden. Allerdings ist nicht ersichtlich, dass den Nachsteuerberechnungen der Steuerverwaltung effektiv der fragliche Betrag zugrunde lag. Wie der Beschwerdeführer zutreffend ausführt, ging die Steuerverwaltung in ihrem Schreiben vom 4. September 2015, in welchem sie dem Beschwerdeführer rektifizierte Nachsteuerberechnungen für die Perioden 2008 bis 2012 zustellte, von einem zwischen 2008 und 2013 angesparten und nicht deklarierten Betrag von Fr. 261'000.-- aus (Beschwerde vom 18. Februar 2019, Rz. 31). Die Nachsteuerberechnungen der Steuerverwaltung für die Perioden 2008 bis 2012, an welchen in der Folge unverändert festgehalten wurde, basieren denn auch auf dieser Grundlage (vgl. Aktennotiz der Steuerverwaltung vom 19. August 2015), wobei sich die bei der Einkommenssteuer vorgenommenen Aufrechnungen auf einen Gesamtbetrag von Fr. 169'365 belaufen. Dem Beschwerdeführer ist aus dem Umstand, dass die Vorinstanzen in ihren Entscheiden einen dem Beschwerdeführer zuzuordnenden Gesamtbetrag in der Höhe von Fr. 330'000.-- anführen, somit im Ergebnis kein Nachteil erwachsen.

3.4.1 Das Steuergericht erwog im angefochtenen Entscheid zusammengefasst, dass sich der Beschwerdeführer auf ein "Pooling" der Einkünfte der einzelnen Familienmitglieder berufe. Damit verkenne er, dass vorliegend ein Reinvermögenszugang zu besteuern sei, zumal keine von der Einkommenssteuer ausgenommenen Einkünfte, wie insbesondere die innerhalb der Familie üblichen Erbschaften oder Schenkungen, nachgewiesen oder auch nur geltend gemacht worden seien. Damit habe die Steuerverwaltung die laufenden Vermögenszugänge auf dem nicht deklarierten Bankkonto bzw. Schliessfach zu Recht als Einkommen aufgerechnet. Auch in quantitativer Hinsicht seien die Aufrechnungen der Steuerverwaltung, welche auf praxisüblichen Annahmen des Lebensunterhalts fussten, nicht zu beanstanden.

3.4.2 Wie bereits ausgeführt (E. 3.1.3 hiavor), obliegt der Beweis einer unvollständigen Besteuerung grundsätzlich den Steuerbehörden. Ergibt sich aber die Überzeugung, dass die entdeckten Elemente nicht versteuert worden sind, mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit, so lässt es sich rechtfertigen, dem Steuerpflichtigen den Gegenbeweis aufzuerlegen (vgl.

Urteile des Bundesgerichts 2A.480/2005 vom 23. Februar 2006 E. 2.3; 2C\_21/2008 vom 10. Juni 2008 E. 3.2; 2A.706/2004 vom 8. Juli 2005 E. 4; LOOSER, a.a.O., Rz. 24 zu Art. 151 DBG). Diese Praxis ist sachgerecht, da ansonsten die Steuerbehörde allzu oft in Beweisnotstand geraten würde, den sie nicht verschuldet hat und aus dem sie sich nicht befreien kann, da die entsprechenden Beweismittel nicht ihr, sondern nur dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen (vgl. LOOSER, a.a.O., Rz. 24 zu Art. 151 DBG). Die erforderliche Überzeugung der Steuerbehörde kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_543/2018 vom 30. Oktober 2018 E. 2.1; 2C\_669/2016, 2C\_670/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 2.3). Aus einer neu entdeckten Vermögensvermehrung kann insofern auf neue Einkünfte geschlossen werden, als die Vermögensvermehrung unmöglich aus versteuerten Einkünften gebildet werden konnte (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_304/2013, 2C\_305/2013 vom 22. Oktober 2013 E. 3.4; ROMAN BLÖCHLIGER, Neue Tatsachen im Nach- und Strafsteuerverfahren, StR 2011, S. 149).

3.4.3 Im Steuerrecht beruht der Einkommensbegriff nach herrschender Lehre und bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundlegend auf der Reinvermögenszugangstheorie. 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. BGE 140 II 353 E. 2.1; BGE 125 V 383 E. 2b; BGE 114 Ia 221 E. 4a; mit Hinweisen). 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. Steuerfrei sind nur die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG) und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle (vgl. BGE 139 II 363 E. 2.1 f.)

3.5.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, dass die steuerpflichtige Person den Gegenbeweis für steuerbegründende bzw. -erhöhende Tatsachen erst dann anzutreten habe, wenn der Veranlagungsbehörde der ihr in erster Linie obliegende Beweis gelungen sei. Von einem gelungenen Beweis der Steuerverwaltung könne vorliegend nicht gesprochen werden, zumal diese nur den von den Lebenserfahrungen erheblich abweichenden Verlauf anführe (Beschwerde vom 18. Februar 2019, Rz. 52 ff.)

3.5.2 In den Perioden 2008 bis 2012 hat der Beschwerdeführer unbestrittenermassen ein Einkommen von insgesamt Fr. 148'925.-- versteuert (Beschwerde vom 18. Februar 2019, Rz. 27). Für das Steuerjahr 2013 wurden zudem gemäss der mit Schreiben vom 6. Januar 2015 eingereichten Steuererklärung Einkünfte in der Höhe von Fr. 14'000.-- deklariert. Mit diesen Einkünften war es dem Beschwerdeführer offensichtlich nicht möglich, in den Jahren 2008 bis 2013 einen Betrag in der Höhe von Fr. 261'000.-- anzusparen. Im Lichte der vorstehenden Erwägungen (E. 3.4.2 hiervor) durfte die Steuerverwaltung demnach mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit annehmen, dass es sich bei den neu entdeckten Vermögenswerten um steuerbare Einkünfte handelt, und dem Beschwerdeführer diesbezüglich den Gegenbeweis auferlegen.

3.5.3 Der Beschwerdeführer macht dazu zusammengefasst geltend, für das Gelingen des Gegenbeweises sei bloss erforderlich, dass der Hauptbeweis erschüttert werde, nicht aber auch, dass der Richter von der Schlüssigkeit der Gegendarstellung überzeugt werde. Selbst wenn im vorliegenden Fall von einer Beweislastumkehr auszugehen wäre, könne er Belege (IK-Auszüge, Bankbelege) vorlegen, die seinen Standpunkt untermauern und die Herkunft des in Frage stehenden Geldes dokumentieren würden. Namentlich könne aufgrund der eingereichten Bankunterlagen nachvollzogen werden, dass das im Bankschliessfach gefundene Bargeld in der Höhe von Fr. 261'000.-- aus Bargeldbezügen ab Konten des Beschwerdeführers bzw. aus legaler Quelle stamme. Gemäss den eingereichten IK-Auszügen habe er in der Periode 2008 bis 2012 Fr. 194'478.-- (brutto) und in den Jahren 2004 bis 2007 Fr. 48'195.-- verdient. Zu diesen Beträgen kämen Krankentaggelder im Jahr 2013 in der Höhe von rund Fr. 45'000.--, ein "Überschuss"/Schenkung der Familie aus dem Jahr 2009 in der Höhe von Fr. 16'000.-- und in den Jahren 2011 bis 2013 diverse Versicherungsleistungen (Entschädigungen) in der Höhe von mindestens Fr. 23'000.-- hinzu. Das ergebe insgesamt nachweislich legale und versteuerte Einkünfte in der Höhe von Fr. 326'673.--. Nicht berücksichtigt seien bei dieser summarischen Berechnung diverse kleinere Beträge (inkl. Prämienverbilligungen). Das Ansparen des Bargeldbetrages von Fr. 261'000.-- sei demnach ohne weiteres möglich gewesen (Beschwerde vom 18. Februar 2019, Rz. 25 ff). Was die Lebenshaltungskosten anbelange, so habe er diese zu einem grossen Teil nicht mit seinem eigenen Geld, sondern mit Geld von Familienangehörigen bestritten. Es habe demnach eine Art "Familienkasse" gegeben, aus welcher der Lebensunterhalt bezahlt worden sei. Das verfügbare Familieneinkommen habe für mehrere Personen ausgereicht, zumal der Familie in den fraglichen Jahren 2008 bis 2012 pro Monat mindestens Fr. 7'000.-- bis Fr. 9'000.-- zur Verfügung gestanden hätten. Diese innerfamiliären Zahlungen seien steuerrechtlich als Schenkungen zu qualifizieren (Beschwerde vom 18. Februar 2019, Rz. 35 f.).

3.5.4 Vorab ist festzustellen, dass der Beschwerdeführer gegenüber der Steuerverwaltung ausführte, er habe den Betrag von Fr. 261'000.-- ab dem Jahr 2008 angespart, wobei der letzte Bezug, welcher zum Bargeldbetrag von Fr. 261'000.-- geführt habe, am 24. Mai 2013 erfolgt sei (Schreiben vom 9. Februar 2015, Ziff. 2.1). Folgt man diesen Angaben, so ist das im kantonsgerichtlichen Verfahren für die Jahre 2004 bis 2007 angegebene Einkommen in der Höhe von Fr. 48'195.-- nicht zu berücksichtigen. Dies gilt auch für die Krankentaggelder in der Höhe von Fr. 44'594.60 (bzw. rund Fr. 45'000.--), soweit diese gemäss den Ausführungen des Beschwerdeführers im Umfang von Fr. 40'000.-- auf das Konto von D.\_\_\_\_ eingezahlt wurden (Beschwerde vom 18. Februar 2019, Rz. 32). Werden die genannten Beträge von den geltend gemachten Einkünften in der Höhe von Fr. 326'673.-- in Abzug gebracht, so verbleiben noch Einkünfte von knapp Fr. 240'000.--, bei welchen es sich überwiegend um Bruttoeinkünfte handelt. Selbst wenn der Beschwerdeführer im fraglichen Zeitraum aufgrund der Unterstützung durch Familienangehörige keinerlei Auslagen gehabt hätte, erschliesst sich nicht, wie ihm mit diesen Einkünften das Ansparen des Bargeldbetrags von Fr. 261'000.-- möglich gewesen sein soll.

3.5.5 Die Steuerverwaltung setzte hinsichtlich des Gegenbeweises sodann zu Recht voraus, dass der Beschwerdeführer die Herkunft der Mittel zur Bestreitung des Lebensunterhalts nach-

zuweisen habe. Was die geltend gemachte Bestreitung der allgemeinen Lebenshaltungskosten mit Geld von Familienangehörigen anbelangt, so führte sie aus, dass sie der Argumentation des Beschwerdeführers angesichts der Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Familienangehörigen, welche teilweise grosse Schuldenberge angehäuften und Lohnpfändungen gehabt hätten, nicht folgen könne (Verfügung vom 28. Juli 2016, S. 12). Im Einspracheentscheid wurde sodann festgestellt, dass die blosser Behauptung des Beschwerdeführers, die Verwandtschaft habe ihn unterstützt, keinen genügenden Beweis biete. Vielmehr müssten Geldtransfers erkennbar sein, welche die Öffnung eines Sparguthabens in der strittigen Höhe erlaubt hätten, wobei die Einkommensaufrechnungen ohne zusätzliche bzw. belegbare Geldeingänge nicht entkräftet seien (Entscheid vom 26. Februar 2018, S. 3). Soweit die Steuerverwaltung hinsichtlich der Unterstützung durch Familienangehörige den Nachweis von belegbaren Geldeingängen beim Steuerpflichtigen forderte, ist dies nicht zu beanstanden. Der Beschwerdeführer beschränkte sich in diesem Zusammenhang auf die Einreichung von IK-Auszügen der Familienangehörigen sowie einer gemeinsamen Erklärung des Bruders D.\_\_\_\_ und der Schwester E.\_\_\_\_ vom 26. Oktober 2015, welche im strittigen Zeitraum in F.\_\_\_\_ (BE) angemeldet waren. Der fraglichen Erklärung kann entnommen werden, dass man jeweils den ganzen Lohn bzw. Verdienst in die "Familienkasse" eingebracht habe. Die Erklärung enthält jedoch weder Angaben über die Höhe der geltend gemachten Zuwendungen an die "Familienkasse" noch entsprechende Belege. Inwiefern die IK-Auszüge, welche die jeweiligen Bruttoeinkommen der Familienmitglieder ausweisen, die vom Beschwerdeführer behauptete Bestreitung der Lebenshaltungskosten durch die Familienangehörigen nachweisen sollen, ist ebenfalls nicht ersichtlich. Aus den fraglichen Unterlagen geht jedenfalls nicht hervor, wie der Beschwerdeführer seinen Lebensunterhalt (Bezahlung Steuern, Krankenkasse, Versicherungen, Miete, Berufsauslagen etc.) bestritten hat. Der Beschwerdeführer hat es unterlassen, diesbezüglich geeignete Belege oder auch nur Kontoauszüge der Familienangehörigen, welche seine Ausführungen plausibilisieren würden, einzureichen. Der Nachweis, wonach es ihm möglich war, die neu entdeckten Vermögenswerte mit seinem Einkommen und (steuerfreien) Zuwendungen von Familienangehörigen anzusparen, ist dem Beschwerdeführer mit seinen Ausführungen und den eingereichten Unterlagen nicht gelungen.

3.6.1 Der Beschwerdeführer rügt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs bzw. der Untersuchungspflicht (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV] vom 18. April 1999). Die Steuerverwaltung habe sich darauf beschränkt, pauschal zu bestreiten, dass das fragliche Vermögen angespart werden könne. Sie habe sich mit den eingereichten Belegen (Kontoauszüge, IK-Auszüge etc.) soweit ersichtlich gar nicht auseinandergesetzt und dem mitwirkungswilligen Beschwerdeführer nicht aufgezeigt, welche zusätzlichen Beweise bzw. Unterlagen zur Sachverhaltsfeststellung noch erforderlich seien (Beschwerde vom 18. Februar 2019, Rz. 34).

3.6.2 Zum Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV gehört das persönlichkeitsbezogene Mitwirkungsrecht der Betroffenen, erhebliche Beweise beizubringen, mit solchen Beweisanträgen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweise mitzuwirken. Dem Mitwirkungsrecht entspricht die Pflicht der Behörden, die Argumente und Verfahrensanträge der Parteien entgegenzunehmen und zu prüfen, sowie die ihr rechtzeitig und formrichtig an-

gebotenen Beweismittel abzunehmen (vgl. BGE 138 V 125 E. 2.1; BGE 134 I 140 E. 5.3; BGE 131 I 153 E. 3; je mit Hinweisen). Der Untersuchungsgrundsatz verpflichtet die zuständige Behörde, von Amtes wegen sämtliche stichhaltigen Beweise zu berücksichtigen, die zu den Akten gelegt worden sind. Auf der anderen Seite befreit der Untersuchungsgrundsatz den Steuerpflichtigen nicht von seiner Mitwirkung bei der Sachverhaltsfeststellung. Insbesondere bezüglich Tatsachen, welche der Steuerpflichtige bzw. Beschwerdeführer besser kennt als die Behörde, obliegt es dem Steuerpflichtigen, eigene Behauptungen aufzustellen, den Richter über den Sachverhalt aufzuklären und die verfügbaren Beweismittel zu nennen (vgl. BGE 140 I 285 E. 6.3.1 mit Hinweisen; Urteile des Bundesgerichts 2C\_546/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.5; 1C\_1/2015 vom 10. August 2015 E. 2.1; 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 4.3). Die Behörde darf auf die Abnahme beantragter Beweismittel verzichten, wenn sie aufgrund der bereits abgenommenen Beweise ihre Überzeugung gebildet hat und ohne Willkür in vorweggenommener Beweiswürdigung annehmen kann, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (vgl. BGE 136 I 229 E. 5.3; BGE 134 I 140 E. 5.3; BGE 131 I 153 E. 3; je mit Hinweisen).

3.6.3 Die Steuerverwaltung hat dem Beschwerdeführer vor Erlass der Verfügung vom 28. Juli 2016 mehrfach das rechtliche Gehör und Gelegenheit zur Einreichung von Unterlagen gewährt. Namentlich hat sie den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 4. September 2015 darauf hingewiesen, dass sie seiner Argumentation, wonach er den Bargeldbetrag von Fr. 261'000.-- mit den eigenen Einkünften und der Unterstützung von Familienangehörigen habe ansparen können, unter Berücksichtigung der Einkommensverhältnisse der Familienangehörigen nicht folgen könne. Entsprechende Unterlagen seien zudem nicht eingereicht worden. Vor diesem Hintergrund wäre es am Beschwerdeführer gelegen, hinsichtlich der behaupteten Unterstützung durch Familienangehörige bzw. der in diesem Zusammenhang angeführten Bestreitung der Lebenshaltungskosten aus der "Familienkasse" im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht entsprechende Belege (Kontoauszüge der Familienangehörigen etc.) einzureichen. Dass die Steuerverwaltung dem Beschwerdeführer nicht im Einzelnen aufzeigte, mit welchen Unterlagen er seinen Standpunkt hätte belegen können, ist nicht zuletzt mit Blick auf den Umstand, dass der Beschwerdeführer anwaltlich vertreten war, nicht zu beanstanden. Von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs bzw. der Untersuchungspflicht der Steuerverwaltung kann in diesem Zusammenhang nicht gesprochen werden. Was die in den vorinstanzlichen Verfahren beantragten Zeugenbefragungen der Familienangehörigen anbelangt, so wäre von letzteren ein unbeeinflusstes Zeugnis, welches den Anforderungen an den Gegenbeweis hätte genügen können, nicht zu erwarten gewesen. Zudem ist nicht ersichtlich, welche – über die Erklärung, wonach der Lohn in die "Familienkasse" eingebracht worden sei, hinausgehenden – Behauptungen mittels des beantragten Zeugenbeweises überhaupt hätten nachgewiesen werden sollen (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C\_387/2007 vom 4. März 2008 E. 2.5). Die Vorinstanzen haben deshalb zu Recht in antizipierter Beweiswürdigung von den beantragten Zeugenbefragungen der Familienangehörigen abgesehen. Die Beweisanträge auf Parteibefragung sowie Befragung von G.\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_ sind aus denselben Gründen auch im vorliegenden Verfahren abzuweisen. Entgegen der Argumentation des Beschwerdeführers liegt auch keine Verletzung der Begründungspflicht vor. Namentlich ist nicht ersichtlich und wird vom Beschwerdeführer auch nicht substantiiert dargelegt, inwiefern die vorinstanzlichen Entscheide den Begründungsanfor-

derungen nicht genügen sollen, zumal einer sachgerechten Beschwerdeführung nichts im Wege stand (vgl. BGE 133 III 439 E. 3.3; BGE 129 I 232 E. 3.2; BGE 126 I 97 E. 2b; jeweils mit Hinweisen).

3.6.4 Die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs erweist sich unter sämtlichen Gesichtspunkten als unbegründet.

3.7 Nach dem Gesagten sind die Vorinstanzen zu Recht zum Schluss gelangt, dass dem Beschwerdeführer der Gegenbeweis, wonach es sich bei den neu entdeckten Vermögenswerten nicht um steuerbare Einkünfte handelt, nicht gelungen ist.

4.1 Der Beschwerdeführer bestreitet im Weiteren die Zulässigkeit der verfügten Steuerbusse. Selbst wenn im Nachsteuerverfahren Einkommenssteuern zu bezahlen seien, sei die Sachlage bei den Strafsteuern anders. Beim Hinterziehungsverfahren handle es sich um ein echtes Strafverfahren, für welches die strafprozessualen Garantien, insbesondere auch jene der in Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) vom 4. November 1950 verankerten Unschuldsvermutung, gelten würden. Der aus der Unschuldsvermutung abgeleitete Grundsatz "in dubio pro reo" besage als allgemeine Beweislastregel, dass die Steuerbehörde alle Umstände nachweisen müsse, welche eine Strafe begründen. Als Beweiswürdigungsregel bedeute die Unschuldsvermutung, dass der Nachweis des strafrechtlichen Sachverhalts erbracht sei, wenn vernünftige Zweifel an der Tatbegehung durch den Steuerpflichtigen ausgeschlossen seien. Diesen Grundsatz hätten die Vorinstanzen im vorliegenden Fall verletzt. Die Steuerverwaltung habe die Darlegungen des Beschuldigten zu prüfen und müsse "in dubio pro reo" entscheiden, wenn wie im vorliegenden Fall Zweifel bestünden.

4.2 Nach der in Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 Ziff. 2 EMRK verankerten Unschuldsvermutung sowie dem daraus abgeleiteten Grundsatz "in dubio pro reo" ist bis zum gesetzlichen Nachweis der Schuld zu vermuten, dass der wegen einer strafbaren Handlung Angeklagte unschuldig ist (vgl. BGE 138 V 74 E. 7; BGE 128 I 28 E. 2). Der Grundsatz bezieht sich sowohl auf die Beweislast wie auch auf die Beweiswürdigung. Als Beweislastregel bedeutet die Maxime, dass es Sache der Anklagebehörde ist, die Schuld des Angeklagten zu beweisen, und nicht dieser seine Unschuld nachweisen muss. Als Beweiswürdigungsregel besagt der Grundsatz, dass sich die Strafbehörden nicht von der Existenz eines für die beschuldigte Person ungünstigen Sachverhalts überzeugt erklären darf, wenn bei objektiver Betrachtung Zweifel bestehen, ob sich der Sachverhalt so verwirklicht hat (vgl. BGE 127 I 38 E. 2a mit Hinweisen).

4.3 Aus der Unschuldsvermutung und dem darin enthaltenen Grundsatz "in dubio pro reo" ergibt sich demnach, dass der Strafsteuer keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen müssen oder die nur als wahrscheinlich gelten. Soweit die Steuerbehörden steuerbegründende Sachverhaltselemente nur mit dem Grad der Wahrscheinlichkeit ermitteln, aber nicht zur Überzeugung gelangen, dass sie sich verwirklicht haben, können solche Sachverhaltselemente nicht Grundlage für die Strafsteuer bilden. Dies schliesst allerdings nicht aus, dass die

hinterzogenen Einkommens- und Vermögensteile im Rahmen der Beweiswürdigung dem Betrage nach durch Schätzung festgesetzt werden können, wenn sie auf diese Weise hinreichend sicher zu ermitteln sind, denn die Schätzung stellt eine besondere Art des Indizienbeweises dar (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_290/2011 vom 12. September 2011 E. 5.2.2; 2C\_632/2009 vom 21. Juni 2010 E. 2.4.2; 2A.572/1999 vom 13. Juli 2001 E. 5d). Erforderlich ist, dass die Behörde aufgrund objektiver und nachvollziehbarer Kriterien vernünftige Zweifel an einer Steuerhinterziehung ausschliessen kann. Hierfür können auch Indizien genügen, an die aber grundsätzlich hohe Anforderungen zu stellen sind (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, VB zu §§ 243-259 Rz. 65 ff.). Sofern die Steuerbehörde den objektiven Tatbestand bzw. die Nichtdeklaration von Einkommens- und Vermögensbestandteilen soweit ermittelt hat, dass keine berechtigten Zweifel mehr daran bestehen, ist es trotz fehlender Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person überlassen, für von ihr behauptete gegenteilige Tatsachen den Gegenbeweis zu erbringen (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., VB zu §§ 243-259 Rz. 70; siehe auch Urteil des Appellationsgerichts des Kantons Basel-Stadt [VD.2015.222] vom 20. Juli 2016 E. 2.3.2).

4.4 Im vorliegenden Fall kann aus den neu entdeckten Vermögenswerten in Verbindung mit dem vom Beschwerdeführer in den Perioden 2008 bis 2012 versteuerten Einkommen ohne berechtigte Zweifel auf einen weiteren Mittelzufluss geschlossen werden, der vom Beschwerdeführer jeweils nicht als steuerbares Einkommen deklariert wurde (E. 3.5.2 hiervor). Es wäre daher Sache des Beschwerdeführers gewesen, den Gegenbeweis anzutreten, welcher ihm indes wie dargelegt nicht gelungen ist (E. 3.5.3 ff. hiervor). Die in diesem Zusammenhang erhobene Rüge der Verletzung von Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 Ziff. 2 EMRK erweist sich damit im Lichte der vorstehenden Erwägungen (E. 4.3 hiervor) als unbegründet.

4.5 Der Beschwerdeführer macht im Weiteren erstmalig im kantonsgerichtlichen Verfahren geltend, in Bezug auf die Steuerperiode 2012 sei der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung nicht erfüllt. Namentlich sei er gemäss den Akten ab 2012 bis 2015 arbeitsunfähig und im Jahr 2013 nachweislich in (zum Teil stationärer) ärztlicher Behandlung gewesen. Dazu ist festzustellen, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich der geltend gemachten Krankheit keine tauglichen Belege einreichte, weshalb auf seine diesbezüglichen Ausführungen von vornherein nicht einzugehen ist. Die übrigen Voraussetzungen für die Auferlegung der Steuerbusse werden vom Beschwerdeführer nicht in Frage gestellt, weshalb sich dazu weitere Erörterungen erübrigen.

5. Dasselbe gilt hinsichtlich der vorgenommenen Aufrechnungen bzw. der Schätzung des Umfangs der nicht deklarierten steuerbaren Einkommensbestandteile im Nach- und Strafsteuerverfahren, welche vom Beschwerdeführer nicht substantiiert bestritten werden und nicht zu beanstanden sind.

6. Nach dem Gesagten erweisen sich die von der Steuerverwaltung verfügten Nachsteuern und Bussen zur direkten Bundessteuer 2008 bis 2012 als rechtmässig. Als Folge davon ist dem Antrag des Beschwerdeführers, es seien die verarrestierten Vermögenswerte freizugeben, nicht zu entsprechen. Die Beschwerde ist gestützt darauf vollumfänglich abzuweisen.

7. Es bleibt über die Kosten zu entscheiden. Für die Beschwerde an das Kantonsgericht als weitere kantonale Beschwerdeinstanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG sinngemäss. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG werden die Kosten des Verfahrens der unterliegenden Partei auferlegt. Nach Art. 144 Abs. 3 DBG kann von einer Kostenaufgabe abgesehen werden, wenn besondere Verhältnisse es rechtfertigen. Die Höhe der Kosten des Verfahrens wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen. Die Parteikosten sind ausgangsgemäss wettzuschlagen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes [VwVG] vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss wird **erkannt** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
  2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet.
  3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber

Gegen diesen Entscheid wurde am 14. September 2020 Beschwerde beim Bundesgericht (Verfahrensnummer 2C\_759/2020) erhoben.