



Entscheid vom 26. Februar 2016 (510 15 72)

Nach- und Strafsteuern / geldwerte Leistung

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Jörg Felix, Steuerrichter Peter Salathe, Dr. Philippe Spitz, Dr. Pascal Leumann, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A.**_____, vertreten durch Mahrer Treuhand AG, Hauptstrasse 22, 4313 Möhlin

Rekurrent

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Nachsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer 2006 und 2007**

Sachverhalt:

1. Mit Schreiben vom 3. Dezember 2013 leitete die Steuerverwaltung ein Nach- und Strafsteuerverfahren ein und führte aus, man habe gemäss einer Meldung der Steuerverwaltung des Kantons B.____ erfahren, dass infolge Bonitätsrisikos die Zunahme der Kontokorrentschuld des Steuerpflichtigen bei der C.____ AG kapitalbildend abgeschrieben und als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet worden sei. Die entsprechenden Beträge seien beim Steuerpflichtigen für die betreffenden Jahre ebenfalls im Einkommen als verdeckte Gewinnausschüttungen aufzurechnen. Zur Gewährung des rechtlichen Gehörs wurde dem Pflichtigen eine 30-tägige Frist zur Stellungnahme gewährt, worauf der Vertreter des Pflichtigen mit Schreiben vom 9. Januar 2014 u.a. ausführte, die Tatsache, dass Fr. 128'000.-- sowie Fr. 32'000.-- vom Pflichtigen privat nie versteuert worden seien, sei unbestritten. Fraglich sei nur, ob dies mit einem Nach- und Strafsteuerverfahren erfolgen müsse. In diesem Sinne sei zu klären, wieso die definitiven Veranlagungen der Privatperson immer vor den definitiven Veranlagungen der C.____ AG erfolgt seien, wieso im Jahre 2008 durch die Steuerverwaltung die Aufrechnung vorgenommen worden und in den Jahren 2006 und 2007 nicht, obwohl Kontakt zwischen den Steuerverwaltungen bestanden habe. Im Weiteren sei zu klären, ob die Aufrechnungen nicht privilegiert zu besteuern seien. Die Aufrechnungen und somit die Ausschüttungen seien im Jahre 2009 erfolgt.

Die Gemeinde D.____ erklärte mit Stellungnahme vom 30. April 2014 ihr Einverständnis zur vorgesehenen Busse.

2. Mit Verfügung betreffend Nachsteuern und Bussen zur Staats- und Gemeindesteuer 2006 und 2007 vom 5. Februar 2015 wurden dem Pflichtigen hinsichtlich der Staatssteuer Nachsteuern in Höhe von Fr. 25'402.05 sowie eine Busse von Fr. 20'321.00 und hinsichtlich der Gemeindesteuer eine Nachsteuer von Fr. 16'206.50 sowie eine Busse von Fr. 12'965.00 auferlegt.

Zur Begründung führte die Steuerverwaltung aus, infolge des Bonitätsrisikos sei im Kt. B.____ die Zunahme der Kontokorrentschuld des Steuerpflichtigen bei der C.____ AG kapitalbildend abgeschrieben worden. Die entsprechenden Beträge seien beim Steuerpflichtigen für die betreffenden Jahre ebenfalls im Einkommen als verdeckte Gewinnausschüttungen aufzurechnen. Ergebe sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt gewesen seien, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig sei, so werde die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer

er eingefordert. Die vom Vertreter gestellten Fragen seien wie folgt zu beantworten: Die Veranlagungen der C.____ AG im Kanton B.____ seien in der Tat später als die privaten Veranlagungen des Steuerpflichtigen ergangen. Dass für die Steuerjahre 2006 und 2007 im Gegensatz zum Steuerjahr 2008 keine Aufrechnung erfolgt sei, habe daran gelegen, dass die Meldung des Kantons B.____ nach Eintritt der Rechtskraft der fraglichen Steuerjahre erfolgt sei. Der Kanton Basel-Landschaft habe die Bonität jedoch nicht als unzureichend eingestuft. Hinsichtlich der Möglichkeit einer privilegierten Besteuerung sei auszuführen, dass diese ab dem Jahr 2008 eingeführt worden sei. Die fraglichen Aufrechnungen würden aber die Jahre 2006 und 2007 betreffen, weshalb eine privilegierte Besteuerung nicht in Frage komme.

Wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirke, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibe oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig sei, werde mit einer Busse entsprechend seinem Verschulden bestraft. Vorliegend habe der Steuerpflichtige verdeckte Gewinnausschüttungen nicht deklariert. Die Steuerverwaltung des Kantons B.____ habe bereits im Jahr 2007 für die Steuerperiode 2005 die C.____ AG darauf aufmerksam gemacht, dass die Entwicklung des Kontokorrent kritisch beurteilt werde und eine entsprechende Anpassung nötig sei. Trotz dieser Ankündigung sei nichts korrigiert worden, sodass die Steuerverwaltung des Kantons B.____ eingegriffen habe. Der Steuerpflichtige habe also wissen können, dass eine Aufrechnung drohe, diese aber nicht vermieden. Zudem habe der Steuerpflichtige sich auch nicht bei der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft gemeldet, als er von den Aufrechnungen erfahren habe. Damit liege zumindest Eventualvorsatz vor. Bei einer vollendeten Steuerhinterziehung betrage die Busse in der Regel das Einfache der Nachsteuer. Vorliegend komme die Steuerverwaltung zum Schluss, dass das Verschulden des Steuerpflichtigen mittelschwer wiege. Zu seinen Lasten sei das im Verhältnis zum deklarierten sehr erhebliche nicht deklarierte Einkommen zu berücksichtigen. Zu seinen Gunsten sei die eher kurze Dauer der Hinterziehung, sein bisher einwandfreier steuerlicher Leumund sowie seine gute Kooperation bei der Aufklärung des Sachverhaltes zu werten. Unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse werde die Busse auf 80% der Nachsteuer festgelegt.

3. Mit Schreiben vom 5. März 2015 erhob die Vertreterin des Pflichtigen Einsprache und begehrte, auf die Belastung einer Steuerbusse von 80 % der Nachsteuer für die Staatssteuer und die Gemeindesteuer sei zu verzichten. Zur Begründung führte sie aus, im Laufe der Behandlung der Einsprache betreffend die Staats- und die direkte Bundessteuer 2008 habe man die Veranlagungsbehörde telefonisch am 15. Juni 2011 darauf aufmerksam gemacht, dass von Seiten der Steuerverwaltung B.____ für die Jahre 2006 - 2008 insgesamt Fr. 223'000.-- aufge-

rechnet worden seien und nachgefragt, wie das besteuert werde. Die Veranlagungsbehörde habe zugesichert, dass dies abgeklärt werde. Dies komme einer straflosen Selbstanzeige gleich.

4. Mit Einsprache-Entscheidung vom 7. August 2015 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die erhobene Nachsteuer sei nicht bestritten worden. Da Einkommensfaktoren nicht deklariert worden seien, sei die Erhebung von Nachsteuern als solche zu bestätigen. Es stelle sich somit die Frage, ob eine straflose Selbstanzeige vorliege und ob an Strafsteuer und Bussenhöhe festzuhalten sei. Eine Selbstanzeige habe aus eigenem Antrieb von der steuerpflichtigen Person resp. von deren Vertreter zu erfolgen. Mit Datum vom 20. April 2009 habe das kantonale Steueramt B.____ der Treuhänderin der C.____ AG mitgeteilt, dass die strittige Gewinnausschüttung pro 2006 und 2007 in der Firma aufgerechnet werden müsse. Mit Schreiben vom 25. Mai 2010 habe der Pflichtige Einsprache gegen seine persönliche Steuerveranlagung 2008 erhoben und im Zusammenhang mit dem fraglichen Kontokorrentkonto einen Zinsaufwand geltend gemacht. Rund ein Jahr später am 18. Mai 2011, sei dem Pflichtigen seitens der kantonalen Steuerverwaltung Basel-Landschaft angezeigt worden, dass pro 2008 Fr. 63'000.-- aufzurechnen seien. Als Präsident des Verwaltungsrats der C.____ AG habe er bereits im Jahr 2009 von den Gewinnausschüttungen Kenntnis gehabt. Im Rahmen seiner Einsprache vom 25. Mai 2010 habe er keinen konkreten Bezug auf die Gewinnausschüttungen oder auf die steuerbare geldwerte Leistung genommen. Erst auf Intervention der Einsprachebehörde seien die fehlenden steuerbaren Einkommensbestandteile zu Tage getreten. Im Weiteren sei die erwähnte telefonische Kontaktnahme im Einspracheverfahren 2008 zu spät erfolgt. Mit der Ankündigung, das Kontokorrent werde von der Steuerverwaltung des Kantons B.____ kritisch beurteilt und es müsse unter Umständen mit einer Korrektur gerechnet werden, hätte der Pflichtige wissen können, dass eine einkommensrelevante Aufrechnung drohe. Ein eventualvorsätzliches Verhalten sei daher zu bejahen. Die Strafsteuer in Höhe von 80% der Nachsteuer erweise sich daher als sachgerecht.

5. Mit Schreiben vom 7. September 2015 erhob die Vertreterin des Pflichtigen Rekurs und begehrte, 1. Es sei der Einsprache-Entscheidung der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 7. August 2015 aufzuheben. 2. Es sei von der Erhebung einer Nachsteuer einschliesslich Verzugszinsen abzusehen. 3. Es sei auf die Erhebung von Steuerbussen im Umfang von 80% der Nachsteuer in Höhe von Fr. 12'965.-- (Gemeindesteuern), Fr. 20'321.-- (Staatssteuern) jeweils

zuzüglich Verzugszinsen zu verzichten. 4. Eventualiter seien die Strafsteuern angemessen zu reduzieren. 5. Alles unter o/e-Kostenfolge.

Zur Begründung führte sie u.a. aus, der Pflichtige sei Aktionär (70% der Aktien) und Verwaltungsratspräsident der C.____ AG mit Sitz in E.____. Die C.____ AG verfüge über ein Kontokorrent-Konto bei der F.____ Bank. Während der Steuerperioden 2006 und 2007 habe die C.____ AG dem Pflichtigen zu privaten Zwecken über das Kontokorrent-Konto ein Darlehen gewährt. In den betroffenen Jahren hätten sich die Kontokorrent-Salden auf Fr. -486'000 (31.12.2006) und Fr. -519'000 (31.12.2007) belaufen. Diese Beträge habe der Pflichtige entsprechend in seiner privaten Steuererklärung als Schuld gegenüber der C.____ AG deklariert und sei durch seinen Wohnsitzkanton Basel-Landschaft deklarationsgemäss veranlagt worden. Erhöhungen der Darlehen habe die C.____ AG folgerichtig als zusätzliche Forderungen gegenüber dem Pflichtigen verbucht (Fr. 128'000 im Jahr 2006; Fr. 32'000 im Jahr 2007). Im Umfang dieser Erhöhungen habe das Steueramt des Kantons B.____ befunden, dass es sich nicht um zusätzliche Forderungen gegenüber dem Pflichtigen, sondern aufgrund des Bonitätsrisikos um eine verdeckte Gewinnausschüttung an diesen handle. Entsprechend habe das Steueramt B.____ der C.____ AG im Jahr 2006 Fr. 128'000 und im Jahr 2007 Fr. 32'000 kapitalbildend abgerechnet (Bildung versteuerte Minus-Reserve). Diese Verfügungen seien rechtskräftig. Zu diesem Zeitpunkt habe auch der Pflichtige erstmals erfahren, dass ein Umqualifikations- und damit ein Steuerrisiko im Zusammenhang mit der Kontokorrentschuld bestehe. Mit Schreiben vom 20. Mai 2009 habe das Steueramt des Kantons B.____ die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft über ihre Qualifizierung der Zunahme der Kontokorrentschuld bei der C.____ AG als verdeckte Gewinnausschüttung informiert. Am 3. Dezember 2013 habe die Steuerverwaltung Basel-Landschaft den Steuerpflichtigen A.____ über die Einleitung eines Nach- und Strafsteuerverfahrens betreffend die Steuerjahre 2006 und 2007 informiert. Der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft seien sämtliche für die Veranlagung massgeblichen Faktoren vorgelegen. Es sei nicht ersichtlich, welche neue Tatsache, die nach Eintritt der rechtskräftigen Veranlagungen bekannt geworden seien eine Nachbesteuerung rechtfertigen würden. Die abweichende rechtliche Würdigung eines bekannten Lebenssachverhalts durch einen Nachbarkanton stelle keine neue Tatsache dar. Die Nachbesteuerung sei rechtswidrig.

Die Steuerbehörde habe zwar die private Kontokorrentschuld des Pflichtigen gegenüber der C.____ AG vordergründig als solche anerkannt, hingegen habe sie auch angenommen, dass der Pflichtige nicht mehr in der Lage sei den Betrag zurückzuzahlen. Der Pflichtige habe aber in den betroffenen Jahren eine Liegenschaft mit einem Verkehrswert von rund Fr. 800'000 im Umfang von 60% zu Miteigentum besessen. Er habe keinen Anlass gehabt anzunehmen, dass die Kontokorrentschuld durch die Behörden zu Einkommen umqualifiziert würde. Tatsäch-

lich habe der Pflichtige von einem Umqualifikations- und Steuerrisiko im Zusammenhang mit der Kontokorrentschuld erstmals aufgrund der Veranlagungsvorschläge vom 20. April 2009 und damit nach Eintritt der Rechtskraft seiner privaten Veranlagungsverfügungen erfahren. Es fehle sowohl an der Tatbestandsmässigkeit als auch an der Strafbarkeit.

Selbst wenn das Gericht wider Erwarten zum Schluss gelange, dass der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt sei, sei auf die Bestrafung des Pflichtigen aufgrund seiner Selbstanzeige zu verzichten. Der Unterzeichnende habe die Steuerverwaltung Basel-Landschaft im Laufe der Behandlung der Steuerperiode 2008 mittels eines Telefonats mit der Veranlagerin am 15. Juni 2011 auf die Aufrechnung durch den Kanton B.____ betreffend die Steuerjahre 2006-2008 aufmerksam gemacht. Die Selbstanzeige sei am 15. Juni 2011 vor Einleitung der Nach- und Strafsteuerverfahren am 3. Dezember 2013 erfolgt.

Im Weiteren sei das Strafmass auf höchstens einen Drittel des Regelstrafmasses, mindestens aber angemessen zu reduzieren. Steuermindernd sei zu berücksichtigen, dass dem Pflichtigen, weder Wissen und Wollen noch Inkaufnahme einer Steuerhinterziehung vorgeworfen werden könne, sei ihm nicht bekannt gewesen, dass die Kontokorrentschuld teilweise steuerbares Einkommen darstellte. Es liege höchstens leichtes Verschulden vor. Die überlange Verfahrensdauer führe zudem zu hohen Verzugszinsen (Fr. 21'159.50), was ebenfalls strafmindernd zu berücksichtigen sei. Schliesslich sei auch auf die mit dieser Aufrechnung verbundene enorme finanzielle Belastung hinzuweisen.

6. Mit Vernehmlassung vom 4. November 2015 beantragte die Steuerverwaltung die teilweise Gutheissung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die Steuerverwaltung des Kantons B.____ habe bereits im Jahr 2007 für die Steuerperiode 2005 die C.____ AG darauf aufmerksam gemacht, dass die Entwicklung des Kontokorrents kritisch beurteilt werde. Trotzdem habe der Pflichtige ab diesem Zeitpunkt nichts an seiner Deklaration geändert und seine privaten Aufwendungen weiterhin über das Kontokorrentkonto bei der C.____ AG gebucht. Damit habe er zumindest billigend in Kauf genommen, dass Aufrechnungen in der C.____ AG erfolgen würden, was systemimmanent zu verdeckten Gewinnausschüttungen beim Aktionär führe. Es sei zumindest von einer eventualvorsätzlichen Erfüllung von § 151 StG auszugehen. Eine Selbstanzeige müsse aus eigenem Antrieb erfolgen. Im vorliegenden Fall habe das Steueramt des Kantons B.____ mit Schreiben vom 20. Mai 2009 die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft über die Umqualifikation der Kontokorrentschuld in eine verdeckte Gewinnausschüttung der C.____ AG orientiert. Ab diesem Zeitpunkt sei eine straflose Selbstanzeige grundsätzlich nicht mehr möglich. Es stelle sich die Frage, ob das am 15. Juni 2011

geführte Telefonat mit der Steuerverwaltung, in welchem auf die Aufrechnung durch den Kanton B.____ betreffend die Steuerjahre 2006-2008 (nochmals) aufmerksam gemacht worden sei, als Selbstanzeige gewertet werden könnte. Fakt sei, dass obwohl ein Schreiben des Kantons B.____ vom 20. Mai 2009 an die Steuerverwaltung versandt worden sei, die Einleitung des Nach- und Strafsteuerverfahrens erst am 3. Dezember 2013 erfolgt sei. Immerhin sei der zeitliche Ablauf ein Indiz dafür, dass die Nachfrage des Vertreters kausal zum daraufhin eingeleiteten Nach- und Strafsteuerverfahren gewesen sei. Demgemäss könne die Busse auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt werden, ohne jedoch formell von einer straflosen Selbstanzeige auszugehen.

7. Mit Schreiben vom 29. Januar 2016 führte der Vertreter aus, von der Erhebung einer Nachsteuer einschliesslich der Verzugszinsen sei abzusehen. Nachdem sich die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu diesem Antrag nicht geäussert habe werde davon ausgegangen, dass sie sich diesem Antrag anschliesse. Bezüglich der Busse sei hervorzuheben, dass falls von einer Hinterziehung ausgegangen werden sollte eine straflose Selbstanzeige erfolgt sei. Immerhin erwähne die Steuerverwaltung, dass das Strafsteuerverfahren ohne Erinnerung des Vertreters nie eröffnet worden wäre. Damit sei dargelegt, dass die Straftat vor Einreichen der Selbstanzeige unbekannt gewesen sei, womit die Voraussetzungen der Straflosigkeit erfüllt seien.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Strittig ist, ob die Steuerverwaltung zu Recht Einkommensnachsteuern und Bussen für die Jahre 2006 und 2007 erhoben hat.

3. a) Ergibt sich gemäss § 146 Abs. 1 StG aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. Wegen ungenügender Bewertung allein kann keine Nachsteuer erhoben werden.

b) Bei rechtskräftigen Veranlagungen ist eine einfache Nachforderung von Steuerbeiträgen, die nicht durch die Verfügung gedeckt sind, nicht möglich. Das Prinzip der Rechtskraft wird jedoch in den Gesetzen regelmässig durchbrochen, indem auch dem Fiskus die Möglichkeit gegeben wird, die Verfügung unter bestimmten Voraussetzungen zu seinen Gunsten abzuändern und einen zusätzlichen Steuerbetrag (samt Zins) als Nachsteuer einzufordern (Höhn/Waldburger, Steuerrecht Bd. I, 9. Aufl., 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).

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

a) In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich aber dem Steuerpflichtigen obliegt; dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 140 II 248, E. 3.5; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 519).

b) Die Steuerbehörden müssen den rechtserheblichen Sachverhalt von sich aus richtig und vollständig abklären. Der Untersuchungsgrundsatz entbindet die Parteien indessen nicht von ihrer Behauptungslast. Es wird erwartet, dass die steuerpflichtige Person die zu ihren Gunsten sprechenden Umstände von sich aus vorbringt. Sie ist zur Erteilung umfassender Auskünfte über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet. Beweismittel ist primär die mündliche oder schriftliche Auskunft der pflichtigen Person, also die Parteiaussage (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 Rz. 33). Dass das Steuersubjekt in zwar weitreichendem, aber doch begrenztem Umfang zur Mitwirkung bei der Rekonstruktion des steuererheblichen Sachverhalts verpflichtet ist, muss Konsequenzen für die Verteilung

der objektiven Beweislast haben. Diese beweislastrechtlichen Konsequenzen hängen davon ab, ob das Steuersubjekt in gehöriger Weise mitwirkt oder ob es die mögliche und zumutbare Mitwirkung pflichtwidrig und schuldhaft verweigert (ASA, Bd. 67, S. 445). Die entscheidende Behörde kann die tatsächlichen Anbringen der Steuerbehörde als erwahrt ansehen, wenn sie glaubhaft erscheinen. Statt vollständigem Beweis reicht die Glaubhaftmachung aus. Das führt dazu, dass der Beweis als vom Beweisbelasteten erbracht erachtet wird, obwohl nichts bewiesen worden ist. In jedem Fall muss aber die Mitwirkung des Steuerpflichtigen im geforderten Umfang möglich und zumutbar sein (vgl. Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, in: ASA, Bd. 56, S. 627; zur Auskunftspflicht ausführlich auch Zweifel/Casanova, a.a.O., § 16 Rz. 39 ff.). Die Mitwirkung der steuerpflichtigen Person kann somit weder im Veranlagungs- noch im Rechtsmittelverfahren erzwungen werden. Die säumige steuerpflichtige Person treffen jedoch Rechtsnachteile und Bussen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, Art. 126 N 47). Damit wird dem allgemeinen Rechtsgedanken, wonach pflichtwidriges Nichtmitwirken bzw. allgemein beweisvereitelndes Verhalten sich nicht lohnen darf, Rechnung getragen (Schär, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerveranlagungsverfahren, in ASA, Bd. 67, S. 452).

5. a) Die kantonale Steuerverwaltung hat zufolge einer Meldung des Sitzkantons der C.____ AG eine Aufrechnung im Rahmen der Erhöhung des Kontokorrents des Pflichtigen, aufgrund eines möglichen Bonitätsrisikos, als verdeckte Gewinnausschüttung resp. geldwerte Leistung vorgenommen und diesen Betrag einer Nachsteuer unterworfen. Zudem sprach sie eine Busse aus. Die kantonale Steuerverwaltung veranlagte das Steuerjahr 2006 am 31. März 2008 und das Jahr 2007 am 19. Februar 2009. Die Meldung durch den Kanton B.____ erfolgte mit Schreiben vom 20. Mai 2009 und damit nach den definitiven und rechtskräftigen gewordenen Veranlagungen durch den Kanton Basel-Landschaft.

b) Der Vertreter macht nun geltend, die C.____ AG habe gegenüber dem Pflichtigen stets eine Darlehensforderung als Aktivum deklariert. Diese Beträge habe der Pflichtige entsprechend in seiner privaten Steuererklärung als Schuld gegenüber der C.____ AG deklariert und er sei durch den Kanton Basel-Landschaft demgemäss veranlagt worden. Erhöhungen der Darlehen habe die C.____ AG folgerichtig als zusätzliche Forderungen gegenüber dem Pflichtigen verbucht. Der Pflichtige habe stets alle seine Einkommens- und Vermögenswerte deklariert. Der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft seien folglich sämtliche für die

Veranlagung massgeblichen Faktoren vorgelegen. Es sei nicht ersichtlich, welche neue Tatsache, die nach Eintritt der rechtskräftigen Veranlagungen bekannt geworden seien eine Nachbesteuerung rechtfertigen würden. Die abweichende rechtliche Würdigung eines bekannten Lebenssachverhalts durch einen Nachbarkanton stelle jedenfalls keine neue Tatsache im Sinne des Gesetzes dar. Die Nachbesteuerung sei folglich rechtswidrig.

c) Zum Zeitpunkt der Deklaration durch den Pflichtigen betreffend das Jahr 2006 am 30. Juni 2007 und der anschliessenden Veranlagung am 31. März 2008 sowie der Deklaration betreffend das Jahr 2007 am 30. Juni 2008 und der anschliessenden Veranlagung am 19. Februar 2009 war die Tatsache, dass der Kanton B._____ eine Aufrechnung vornehmen wird im Kanton Basel-Landschaft noch nicht bekannt. Die Veranlagungen waren zum damaligen Zeitpunkt nicht unvollständig. Die Steuerverwaltung musste zum Zeitpunkt der Veranlagung der natürlichen Person (Rekurrent) auch nicht davon ausgehen, dass bei der juristischen Person (C._____ AG) eine Fortführung der Darlehensschuld ohne Konsequenzen bleiben wird, weil allenfalls ein Bonitätsrisiko gegeben und damit die Rückzahlung des Darlehens gefährdet war. Die kantonale Steuerverwaltung hatte keine Einsicht in die Akten der juristischen Person und war bis zur Meldung des Kantons B._____ auch nicht in der Lage einzuschätzen, dass es sich allenfalls um eine geldwerte Leistung, welche bei der natürlichen Person zu einer Aufrechnung führt, handeln wird. Die Qualifikation des Darlehens von der juristischen Person an den Pflichtigen in Form eines stetig zunehmenden Kontokorrents als geldwerte Leistung wird vom Pflichtigen denn auch nicht bestritten und bedarf keiner weiteren Vertiefung. Die Umqualifikation des Darlehens erfolgte im Sitzkanton der Aktiengesellschaft. Dass der Kanton B._____ dies erst nach der definitiven Veranlagung im Kanton Basel-Landschaft vornahm, liegt offensichtlich daran, dass der Kanton Basel-Landschaft in solchen Konstellationen die Veranlagung der natürlichen Person nicht in jedem Fall abwartet, bzw. sich vorliegend gerade nicht veranlasst sah mit der Veranlagung zuzuwarten. Insofern handelt es sich auch nicht um eine ursprünglich ungenügende Bewertung eines Sachverhalts oder um einen bereits bekannten Sachverhalt, was eine nachträgliche Änderung ausschliesst und dessen korrekte Erfassung im Nachsteuerverfahren versagt wäre. Solche nach einer definitiven Veranlagung zutage tretenden Tatsachen, sind damit typischerweise in einem Nachsteuerverfahren zu erfassen. Die Nachbesteuerung des Darlehens der C._____ AG an den Pflichtigen in Form einer geldwerten Leistung ist damit rechtmässig.

d) Hinsichtlich der vom Vertreter monierten Verzugszinsen ist festzuhalten, dass diese gemäss der gesetzlichen Vorgaben in § 146 Abs. 1 StG geschuldet sind und mit der Nachsteuer eingefordert werden.

6. Die Steuerverwaltung führte neben dem Nachsteuerverfahren auch ein Strafsteuerverfahren durch und legte die Busse auf 80% der Nachsteuer fest. Diese wird hingegen, wie im Folgenden aufzuzeigen ist, zu Recht bestritten.

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 ist 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 konkreti-

siert. 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) Der Kanton B.____ hat der kantonalen Steuerverwaltung die in Frage stehende Aufrechnung mit Schreiben vom 20. Mai 2009 gemeldet. Der Vertreter des Pflichtigen hat der kantonalen Steuerverwaltung diesen Sachverhalt gemäss eigenen Angaben am 15. Juni 2011 telefonisch ebenfalls mitgeteilt. Über dieses Telefongespräch befinden sich zwar keine Aufzeichnungen in den Akten. Hingegen nimmt die Veranlagungsbehörde im E-Mailverkehr mit der Steuerverwaltung des Kantons B.____ zeitnah Bezug auf dieses Gespräch. In der Folge wurde das Nach- und Strafsteuerverfahren erst rund vier Jahre nach der Meldung des Kantons B.____ mit Schreiben vom 3. Dezember 2013 eingeleitet.

Die Steuerverwaltung hat nach der ausserkantonalen Meldung über die Aufrechnung über zwei Jahre lang nichts unternommen. Selbst nach der Meldung des Vertreters dauerte es immer noch zwei weitere Jahre, bis die Steuerverwaltung das Nachsteuerverfahren endlich eingeleitet hat. Eine Frist innert welcher ein Steuerpflichtiger eine Meldung über einen steuerrelevanten Sachverhalt machen muss existiert nicht. Fakt ist, dass die Einleitung des Nach- und Strafsteuerverfahrens erst nach der Meldung des Vertreters erfolgt ist und nicht bereits nach der ausserkantonalen Mitteilung. Aufgrund dieser aussergewöhnlich langen Zeitspanne zwischen der Meldung des Kantons B.____ an die kantonale Steuerverwaltung sowie der Einleitung des Nach- und Strafsteuerverfahrens ist vom Vorwurf der Verletzung der Mitwirkungspflicht des Pflichtigen abzusehen.

Wie bereits unter Ziffer 5c der Erwägungen festgehalten, waren die damaligen Veranlagungen nicht unvollständig und ist somit zum damaligen Zeitpunkt keinerlei Fehlverhalten des Rekurrenten erkennbar. Die Gemeinde hat demzufolge keinen Steuerausfall erlitten und ist auch der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung nicht erfüllt. Insofern ist auch die Frage, ob allenfalls von einer Selbstanzeige auszugehen ist, beantwortet. Von einer Selbstanzeige ist nur dann auszugehen, wenn dem Täter ein Fehlverhalten vorgeworfen werden kann, wenn eine Steuerhinterziehung zu bejahen ist. Obwohl der Täter tatbestandsmässig, rechtswidrig und schuldhaft gehandelt hat, bleibt er bei einer Selbstanzeige gänzlich straflos (vgl. Tobias Rohner, Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug, in: Jusletter, 8. April 2013,

Rz 5). Damit scheidet es bereits am objektiven Tatbestand und es erübrigt sich die Überprüfung der subjektiven Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung. Daraus folgt, dass sich die Auferlegung einer Busse nicht rechtfertigt und damit aufzuheben ist. Der Rekurs ist in diesem Punkt gutzuheissen.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass sich die Beschwerde als begründet erweist und teilweise gutzuheissen ist.

7. a) Abschliessend ist über die Kosten zu befinden. Der Rekurrent obsiegt zu 36% mit seinen Begehren (= Nachsteuer inkl. Busse = 91'991 = 100%; Busse = Fr. 33'286 = 36%).

Demgemäss sind dem Rekurrenten reduzierte Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 640.-- aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

b) Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Der Vertreter des Pflichtigen macht gemäss seiner Honorarnote vom 29. Januar 2016 für die beiden Parallelverfahren Nach- und Strafsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer bzw. zur direkten Bundessteuer ein Honorar von insgesamt Fr. 8'278.20 zu unterschiedlichen Stundenansätzen und einem Zeitaufwand von 24 Stunden geltend. Der gerichtlich anerkannte Stundensatz für Steuerberater und Treuhänder beträgt einheitlich Fr. 150.-- (vgl. Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, abgedruckt in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 559 ff.). Die vorliegend geltend gemachten Aufwendungen sind zu hoch und werden ermessensweise auf 15 Stunden gekürzt und mit einem Stundensatz von Fr. 150.-- abgegolten. Demnach beläuft sich das Honorar auf insgesamt Fr. 2'250.--. Bei einem Obsiegen in Höhe von 36 % ist dieses entsprechend auf Fr. 810.-- zu kürzen, wobei auf den Fall der Nach- und Strafsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer Fr. 405.-- resp. inkl. Mehrwertsteuer Fr. 437.40 entfallen. Demgemäss wird dem Rekurrenten eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 437.40 zu Lasten des Staates resp. der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zugesprochen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen auf die Erhebung einer Busse zu verzichten.
3. Der Rekurrent hat gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 640.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 360.-- wird dem Rekurrenten zurückerstattet.
4. Die Steuerverwaltung hat dem Rekurrenten eine reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 437.40 (inklusive Auslagen und MWSt) zu bezahlen.
5. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. des Rekurrenten (2), die Gemeinde D.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).