



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

**vom 5. Dezember 2012 (810 11 226)**

---

**Steuern und Kausalabgaben**

**Nach- und Strafsteuer (direkte Bundessteuer)**

\_\_\_\_\_ Besetzung      Abteilungs-Vizepräsident Bruno Gutzwiller, Kantonsrichter Christian Haidlauf, Niklaus Ruckstuhl, Stefan Schulthess, Beat Walther, Gerichtsschreiber Markus Pachlatko

\_\_\_\_\_ Parteien      **A.**\_\_\_\_\_, Beschwerdeführer,  
**B.**\_\_\_\_\_, Beschwerdeführerin,  
beide vertreten durch Ernst Staehelin, Advokat,

gegen

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

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

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

\_\_\_\_\_ Betreff      Nach- und Strafsteuer zur direkten Bundessteuer 2001-2004  
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 25. Februar 2011)

A. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) teilte A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ mit Schreiben vom 25. Juni 2008 mit, dass aufgrund des Verdachts auf eine Unterbesteuerung infolge Nichtdeklaration von Einkünften und Vermögen (Investitionen in und entsprechende Erträge aus Anlagen der C.\_\_\_\_ Ltd. ["D.\_\_\_\_-Anlagen"]) ein Nach- und Strafsteuerverfahren eingeleitet werde. Mit Verfügung vom 15. Oktober 2009 legte die Steuerverwaltung die Nachsteuer zur direkten Bundessteuer für die Jahre 2001-2004 auf Fr. 13'979.-- und eine Busse in derselben Höhe fest. Dazu wurden Verzugszinsen in der Höhe von Fr. 3'191.90 veranschlagt.

B. Mit Schreiben vom 13. November 2009 erhoben A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_, vertreten durch E.\_\_\_\_, gegen diese Verfügung Einsprache mit dem Begehren, die Aufrechnungen seien zu streichen. Mit Schreiben vom 30. April 2009 beantragten A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_, vertreten durch E.\_\_\_\_, die nicht deklarierten Erträge seien nachzubesteuern, inkl. Verzugszinsen. Dies betreffe die ersten Quartale im Jahre 2001. Das 4. Quartal sei im Wertschriftenverzeichnis 2001 korrekt deklariert worden. Alle übrigen Aufrechnungen in den Jahren 2001-2004 seien zu streichen bzw. zu stornieren. Zudem seien die Kosten dem Staat aufzuerlegen und es sei den Einsprechern eine Entschädigung für den notwendig gewordenen Beizug des Vertreters von Fr. 2'000.-- zuzusprechen. Mit Einspracheentscheiden vom 14. Juli 2010 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid erhoben A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_, vertreten durch Ernst Staehelin, Advokat, mit Schreiben vom 16. August 2010 beim Steuer- und Enteignungsgericht, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), Beschwerde. Sie beantragten erstens, der Einspracheentscheid vom 14. Juli 2010 sei aufzuheben, zweitens seien die Rekurrenten bei ihrer Anerkennung der Nachsteuern für die nicht deklarierten Erträge des ersten bis dritten Quartals 2001 zu behaften. Drittens seien im Übrigen die verfügten Nach- und Strafsteuern aufzuheben und das Nach- und Strafsteuerverfahren einzustellen. Dies, viertens, alles unter o/e-Kostenfolge.

D. Am 25. Februar 2011 hiess das Steuergericht die Beschwerde teilweise gut, indem die Steuerbusse von 100% auf einen Drittel reduziert wurde.

E. Mit Eingabe vom 27. Juni 2011 erhoben A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ (Beschwerdeführer), vertreten durch Ernst Staehelin, Advokat, gegen diesen Entscheid beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht) jeweils Beschwerde und beantragten, dass erstens das angefochtene Urteil aufzuheben sei, dass zweitens die verfügten Nach- und Strafsteuern für die Staats- und Gemeindesteuer bzw. direkte Bundessteuer 2001-2004 aufzuheben und das Nach- und Strafsteuerverfahren einzustellen sei. Dies unter a/o-Kostenfolge. In verfahrensmässiger Hinsicht beantragten die Beschwerdeführer die Ansetzung einer mündlichen Verhandlung und die Vorladung der Mutter der Beschwerdeführerin, F.\_\_\_\_, als Zeugin oder Auskunftsperson.

F. In Ihrer Stellungnahme vom 18. Juli 2011 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde.

G. Am 24. August 2011 nahm das Steuergericht Stellung zur Beschwerde und beantragte deren Abweisung.

H. Mit Schreiben vom 29. November 2011 brachte Frau F.\_\_\_\_, die Mutter der Beschwerdeführerin, vertreten durch Markus Trottmann, vor, dass sie mit Rücksicht auf das gegen sie geführte Strafverfahren nicht bereit sei, "zu diesem Thema über ihre schriftlichen Darlegungen im Schreiben vom 23. April 2010 an die G.\_\_\_\_ hinaus weitere Fragen zu beantworten". Da sie als Auskunftsperson nicht zur Beantwortung weiterer Fragen verpflichtet werden könne, bitte sie darum, die Vorladung zu widerrufen.

I. Die Beschwerdeführer nahmen am 13. Dezember 2011 zur Eingabe von Frau F.\_\_\_\_ vom 6. Dezember 2011 Stellung und brachten vor, dass sie grundsätzlich an der Vorladung von Frau F.\_\_\_\_ als Auskunftsperson festhielten.

J. Am 13. Dezember 2011 nahm das Steuergericht zur Eingabe von Frau F.\_\_\_\_ vom 6. Dezember 2011 Stellung und teilte mit, dass auf die Anhörung von Frau F.\_\_\_\_ verzichtet werden könne.

K. Mit Verfügung vom 16. Dezember 2011 verzichtete das Kantonsgericht aufgrund des Mitwirkungsverweigerungsrechtes von Frau F.\_\_\_\_ auf deren Vorladung als Auskunftsperson.

L. Anlässlich der Verhandlung vom 21. Dezember 2011 stellte das Kantonsgericht das Verfahren im Hinblick auf die Anordnung eines handschriftlichen Gutachtens in den Parallelverfahren 810 11 227 und 810 11 228 aus.

M. Am 25. September 2012 wurden die Fälle 810 11 225 und 810 11 226 zusammen mit den Fällen 810 11 227 und 810 11 228 an die Kammer zur gemeinsamen Beurteilung überwiesen.

N. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen und Begründungen fest. Auf die weiteren Vorbringen und Begründungen der Parteien wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

## Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung**:

1. Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkten Steuern vom 13. Dezember 1994, wie er seit dem 1. März 2006 in Kraft steht, können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Die übrigen formellen Voraussetzungen nach §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 und nach Art. 141 ff. DBG sind erfüllt, so dass auf die Beschwerde einzutreten ist.

2. Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. § 45 Abs. 2 VPO setzt damit die bundesrechtlichen Vorgaben um, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Eine weitere Besonderheit findet sich in dem seit dem 1. März 2006 in Kraft stehenden § 18 Abs. 3 VPO, wonach das Kantonsgericht bei Beschwerden in Steuersachen nicht an die Begehren der Parteien gebunden ist, sondern ihm die gleichen Befugnisse zustehen wie den Einschätzungsbehörden.

3.1 Strittig ist, ob die Vorinstanz den Anspruch der Beschwerdeführer auf rechtliches Gehör verletzt hat.

3.2 Die Beschwerdeführer machten hierzu geltend, dass sie mit detaillierten Ausführungen vor der Vorinstanz belegt hätten, dass sie die Zusatzvereinbarung nicht unterschrieben hätten. Frau F.\_\_\_\_ habe dies bestätigt. Es wäre die Aufgabe der Vorinstanz gewesen, diesem Argument nachzugehen. Dies habe diese aber nicht getan, obwohl es aufgrund der Vermutung der Unschuld der Beschwerdeführer Aufgabe der Vorinstanz gewesen wäre. Die Nicht-Abklärung dieser Frage durch die Vorinstanz verbunden mit der effektiven Nicht-Beachtung des Argumentes im Entscheid der Vorinstanz führe zu einer Verletzung der EMRK und zur Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör.

3.3.1 Das Recht auf Begründung von Verfügungen und Entscheiden ergibt sich aus dem in Art. 29 Abs. 2 BV statuierten Anspruch auf rechtliches Gehör (BGE 129 I 236 E. 3.2, 126 I 102 E. 2b) und wird auch ausdrücklich in § 9 Abs. 3 KV und auf Gesetzesstufe in § 18 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes Basel-Landschaft (VwVG BL) vom 13. Juni 1988 festgeschrieben (vgl. auch KGE VV vom 15. Mai 2002, 2001/185, E. 3). Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs als persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht verlangt, dass die Behörde die Vorbringen

des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen tatsächlich hört, sorgfältig und ernsthaft prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Daraus folgt die grundsätzliche Pflicht der Behörden, ihren Entscheid zu begründen (BGE 129 I 232 E. 3.2). Aus der Begründung soll insbesondere erhellen, ob die vorgängige Anhörung des Betroffenen nur pro forma erfolgt ist, oder ob seine Anliegen tatsächlich – angemessen – geprüft, auf seine Vorbringen eingegangen und dazu im Sinne eines entscheidungsoffenen Prozesses Stellung genommen worden ist (MARK VILLIGER, Die Pflicht zur Begründung von Verfügungen, ZBl 1989 S. 160). Durch eine angemessene Begründung soll weiter dem Betroffenen und auch der Rechtsmittelinstanz die Möglichkeit gegeben werden, sich über die Tragweite des Entscheides Rechenschaft zu geben und allenfalls in Kenntnis der Gründe ein Rechtsmittel zu ergreifen bzw. dieses zu beurteilen (vgl. RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 85 B II a). Die Behörde ist zwar nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Partei zu äussern, doch muss ersichtlich sein, von welchen Überlegungen sie sich leiten liess (BGE 126 I 102 f. E. 2b, mit Hinweisen).

3.3.2 Zu beachten ist, dass der Anspruch auf rechtliches Gehör formeller Natur ist (BGE 127 I 132 f. E. 4c). Dies bedeutet, dass der angefochtene Entscheid, wird der Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, unabhängig davon aufzuheben ist, ob die fraglichen verfahrensrechtlichen Mängel einen Einfluss auf das Ergebnis hatten (BGE 122 II 469 E. 4a). Nicht von Belang ist damit, ob - im Falle einer Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör - irgendwelche Aussichten bestanden hätten, dass die Vorinstanz nach richtiger Anhörung der Beschwerdeführerin zu einer Änderung seines Entscheides hätte gelangen können (vgl. BGE 126 V 132 E. 2b, 125 I 118 E. 3). Sowohl die bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGE 122 II 286 E. 6b) als auch ein Teil der Lehre (THOMAS COTTIER, Der Anspruch auf rechtliches Gehör [Art. 4 BV], recht 1984, S. 11 f.) anerkennen allerdings, dass die Verletzung des Gehörsanspruches unter gewissen Voraussetzungen im Rechtsmittelverfahren "geheilt" werden kann. Dies ist dann zulässig, wenn das rechtliche Gehör nachträglich gewährt wird, die Rechtsmittelinstanz über umfassende und freie Kognition in Rechts- und Sachverhaltsfragen verfügt, mithin eine Ermessensüberprüfung möglich ist und der betroffenen Person die gleichen Mitwirkungsrechte wie vor erster Instanz zustehen (BGE 122 II 286 f. E. 6b). Eine Heilung ist im Weiteren nur dann zulässig, wenn eine nicht besonders schwerwiegende (BGE 126 V 132 E. 2b mit Hinweisen) Verletzung des rechtlichen Gehörs vorliegt. Ferner darf der Beschwerde führenden Partei aus der Heilung kein Nachteil erwachsen. Die Heilung eines allfälligen Mangels soll zudem die Ausnahme bleiben (BGE 126 V 132 E. 2b, 127 V 437 E. 3d/aa).

3.4.1 Vorliegend hat das Steuergericht die für seine Entscheide massgeblichen Rechtsgrundlagen sowie die Gründe für seinen Entscheid dargelegt. Insbesondere ist dem angefochtenen Entscheid zu entnehmen, von welchen Überlegungen sich das Steuergericht leiten liess. Die Beschwerdeführer machen dementsprechend auch nichts Gegenteiliges geltend. Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, ihr Anspruch auf rechtliches Gehör sei durch das Steuergericht dadurch verletzt worden, indem dieses nicht auf ihre Argumente eingegangen sei, ist die Beschwerde folglich abzuweisen.

3.4.2 Doch selbst wenn im vorinstanzlichen Verfahren der Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt wurde, könnte der entsprechende Verfahrensmangel im kantonsgerichtlichen Verfahren geheilt werden. Denn zum einen verfügt das Kantonsgericht im vorliegenden Fall über eine umfassende und freie Kognition in Rechts- und Sachverhaltsfragen und kann mithin auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheides überprüfen (vgl. Ziffer 2). Auch würde es sich bei dem von den Beschwerdeführern geltend gemachten Verfahrensmangel gemäss der zitierten Rechtsprechung nicht um einen besonders schwerwiegenden Mangel handeln. Die vorliegende Angelegenheit wäre folglich, selbst wenn der Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör im vorinstanzlichen Verfahren verletzt worden wäre, nicht an die Vorinstanz zur Neuurteilung zurückzuweisen.

4.1.1 Strittig ist im Weiteren, ob die Steuerverwaltung zu Recht Nachsteuern erhoben hat. 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, eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig oder eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen ist, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. Hat der Steuerpflichtige 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 (Abs. 2).

4.1.2 Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig geblieben ist (Art. 152 Abs. 1 DBG). Hat die Steuerpflichtige bzw. der Steuerpflichtige Einkommen und Vermögen in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, so kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war (Art. 151 Abs. 2 DBG). Zu beachten ist im Weiteren, dass die Nachsteuer keinen pönalen Charakter hat und demnach weder zwingend mit einer Busse verbunden ist noch ein Verschulden voraussetzt.

4.2.1 Zur Begründung seines Entscheides führte das Steuergericht an, dass B.\_\_\_\_ Teile ihres Vermögens in den Jahren 2001 bis 2004 in die C.\_\_\_\_ Ltd., in sogenannte "D.\_\_\_\_-Anlagen", investierte. Dabei habe sie mit C.\_\_\_\_ Ltd. am 1. Oktober 2001 eine Investitionsvereinbarung (Nr. 34-15700) abgeschlossen. Der per diesem Datum investierte Betrag auf dem Konto "ak01561" habe sich auf Fr. 138'951.90 belaufen und sei laut Vereinbarung mit 6% pro Jahr verzinst worden. Im Jahre 2001 seien aus dieser Investition Fr. 2'084.-- (Ertrag 4. Quartal 2001) als Erträge deklariert worden. Gemäss den Vorliegenden Abrechnungen seien jedoch Zinsen von insgesamt Fr. 8'129.50 erwirtschaftet worden. Da es Sache des Steuerpflichtigen sei, sämtliche massgebenden Tatsachen bekannt zu geben, kann der Steuerbehörde nicht entgegengehalten werden, sie hätte bei genügender Sorgfalt vom richtigen Sachverhalt Kenntnis erhalten können. "Bekannt" sei für die Steuerbehörde im Zeitpunkt der Veranlagung nur, aber immerhin, was akten- oder amtskundig sei. Dem Steuerpflichtigen obliege es dabei, den Nachweis zu erbringen, dass der Behörde die Tatsache hätte bekannt sein müssen. Betreffend die

Nachfragepflicht der Steuerverwaltung führt diese aus, dass eine entsprechende Pflicht nur dann bestehe, sofern konkrete Anhaltspunkte bestünden und es geradezu offensichtlich sei, dass das Einkommen oder Vermögen nicht vollständig deklariert sei.

4.2.2 Die Beschwerdeführer machten in ihrer Beschwerde vom 27. Juni 2011 hierzu im Wesentlichen geltend, dass die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen bestimmte Beträge ins sogenannte "System D.\_\_\_\_\_" investiert und dafür eine Investitionsvereinbarung abgeschlossen habe, gemäss welcher ihr eine Verzinsung von 6% p.a. zugesagt worden sei. Diese Investition und die daraus der Beschwerdeführerin gutgeschriebenen Erträge seien vollständig und korrekt deklariert worden.

4.2.3 Betreffend das Konto Nr. ak01561 (Verzinsung zu 6%) ergibt sich aus den Akten, dass die Erträge der ersten drei Quartale des Jahres 2001 in der Steuererklärung 2001 nicht deklariert worden sind. Deklariert wurden diese Erträge ausschliesslich ab dem vierten Quartal des Jahres 2001 sowie in den Folgejahren. Ebenso haben die Beschwerdeführer bis im Verfahren vor dem Steuergericht selbst erklärt, dass sie die entsprechende Deklaration versehentlich nicht vorgenommen hätten und bei ihrer Anerkennung der Nachsteuern für die nicht deklarierten Erträge des ersten bis dritten Quartals 2001 zu behaften seien (vgl. Beschwerde der Beschwerdeführer an das Steuergericht vom 16. August 2010). Zwar machten die Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang auch geltend, dass die Steuerverwaltung diesen Fehler in der Steuerdeklaration selbst hätte erkennen müssen, dennoch haben sie sich bis im Verfahren vor dem Steuergericht darauf behaften lassen, dass die Nachbesteuerung betreffend die genannten Erträge vorgenommen werden solle. Ausserdem führten die Beschwerdeführer nicht aus, inwiefern die Steuerverwaltung den Fehler der Deklaration hätte erkennen müssen. Entsprechendes ergibt sich sodann auch nicht aus den Akten. Demgemäss sind die Beschwerdeführer - auch wenn sie dies im Verfahren vor dem Kantonsgericht nicht mehr so ausführen - weiterhin auf ihren ursprünglichen Vorbringen zu behaften. Die Nachbesteuerung betreffend die ersten drei Quartale des Jahres 2001 für die Erträge des Kontos Nr. ak01561 (Verzinsung zu 6%) ist also von der Vorinstanz zu Recht aufrechterhalten worden, womit die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen ist.

4.3.1 Das Steuergericht führte in seiner Entscheid im Weiteren an, dass die Veranlagungsbehörde bei steuererhöhenden Tatsachen zwar die Beweislast trage, doch könne die entscheidende Behörde die tatsächlichen Anbringen der Steuerbehörde als erwahrt ansehen, wenn sie glaubhaft erscheinen würden. Im vorliegenden Falle sei glaubhaft gemacht worden, dass B.\_\_\_\_\_ Kenntnis vom nicht deklarierten, auf sie lautenden Konto "ak01562" gehabt habe. Dieses Konto sei auf Grundlage einer Zusatzvereinbarung zur Investitionsvereinbarung errichtet und in der Folge nicht deklariert worden. Gemäss Abrechnung vom 1. Quartal 2000 per 31. März 2000 habe dieses Konto einen Saldo von Fr. 5'582.20 ausgewiesen, bestehend aus einer Einlage von Fr. 5'000.-- sowie Zinsen von Fr. 580.20. Die beiden Konti seien somit etwa zeitgleich eröffnet worden. Zwischen den beiden Konti seien regelmässig Zinsen vom deklarierten auf das nicht deklarierte Konto geflossen. Aus den Abrechnungen betreffend das deklarierte Konto sei ersichtlich, dass dieses quartalsweise parallel sowohl mit 1.5% (= 6% p.a.) wie auch mit 6% (= 24% p.a.) verzinst worden sei und die Zinsen in Höhe von 6% pro Quartal auf dem

nicht deklarierten Konto wieder angelegt und diejenigen von 1.5% pro Quartal auf dem deklarierten Konto selbst wieder angelegt worden seien. Das nicht deklarierte Konto selbst sei wiederum mit einem Zinssatz von 7.5% pro Quartal, d.h. 30% p.a., verzinst worden. In den Jahren 2002 bis 2004 seien in der Folge diverse Bezüge sowohl vom deklarierten wie auch vom nicht deklarierten Konto getätigt worden. Die Bezüge vom nicht deklarierten Konto würden mit den Aussagen der Pflichtigen im Schreiben vom 29. August 2008 harmonisieren, wonach es richtig sei, dass die Mutter ihnen gelegentlich Geld von diesen Konten weitergegeben habe, zum Teil auf Bitten hin, zum Teil ungefragt. A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ hätten aufgrund dieser Erklärungen wissen müssen, dass noch ein anderes Konto existiert habe. Deren Aussagen, sie seien in Finanzanlagen gänzlich unerfahren, führe, wie die Unwissenheit betreffend der Funktionsweise des D.\_\_\_\_-Systems oder der Herkunft der erbetenen Gelder, ebenfalls nicht zur Entlastung der Pflichtigen. Gerade weil B.\_\_\_\_ offensichtlich darüber Bescheid wusste, dass die Mutter in die Geschäfte von D.\_\_\_\_ Einblick gehabt hätte, hätte sie sich aus erster Hand darüber informieren können und auch müssen. Die nachträglich erstellten Schreiben der Mutter stammten aus dem Jahr 2010 und seien im vorliegenden Verfahren, welches die Steuerverwaltung im Jahre 2008 eingeleitet habe, wenig beweistauglich. Die Erhebung von Nachsteuern sei folglich zu Recht erfolgt.

Mit Vernehmlassung vom 24. August 2011 brachte das Steuergericht sodann vor, dass die Argumentation der Beschwerdeführer, diese hätten von all den Vorgängen betreffend das nicht deklarierte Konto keine Kenntnis gehabt, nicht als glaubhaft erscheine. Zwar befinde sich in den Akten betreffend die Beschwerdeführer - im Unterschied zum Parallelfall, welcher die Schwester der Beschwerdeführerin betreffe - keine Zusatzvereinbarung. Die Abläufe und die Entwicklung der Gelder seien aber in beiden Fällen nach dem gleichen Muster erfolgt. Es könne aufgrund der praktisch identischen Sachlage kein anderer Schluss gezogen werden, als dass auch im vorliegenden Fall eine Zusatzvereinbarung bestanden habe. Das Argument der Pflichtigen, sie habe keinerlei Unterlagen und Belege erhalten, erweise sich als Schutzbehauptung.

4.3.3 Die Beschwerdeführer machen demgegenüber geltend, sie hätten keine Zusatzvereinbarung, wonach für das investierte Kapital zusätzliche 24% p.a. zugesichert worden seien, unterschrieben und auch bis ins Jahr 2008 von entsprechenden Erträgen keine Kenntnis gehabt. So seien die Gutschriftsanzeigen betreffend das nicht deklarierte Konto zwar an die Beschwerdeführerin adressiert gewesen, ihr jedoch nie zugestellt worden. Dies ergebe sich daraus, dass die Mutter der Beschwerdeführerin zum einen die Dokumentenerstellung und den späteren Dokumentenfluss gesteuert habe, ohne ihrer Tochter diesbezüglich etwas zu sagen oder ihr Abrechnungen zuzustellen, und zum anderen gegenüber ihrem Chef zur Geheimhaltung verpflichtet gewesen sei. Ausgehend von der Unschuldsvermutung sei eine durch nichts begründete Annahme der Zustellung der fraglichen Dokumente noch lange kein genügender Beweis für die Zustellung. Müsse aber im Bereich der Strafsteuer von einer nicht bewiesenen Zustellung ausgegangen werden, so gelte das Gleiche auch für die Nachsteuer. Es wäre mithin nicht nachvollziehbar, wenn hier mit zwei verschiedenen Ellen gemessen würde. Dass die Beschwerdeführer keine Kenntnis von einer Zusatzvereinbarung gehabt hätten, ergebe sich auch daraus, dass die Beschwerdeführer im gegebenen Zeitpunkt nur die Grundinvestition, nicht aber die Erträge zu 24% p.a. inkl. Zinsen zurückgefordert hätten. Zu beachten sei im Weiteren, dass das Schreiben

der Beschwerdeführer vom 29. August 2008 nur so verstanden werden könne, dass die Mutter, wenn sie der Beschwerdeführerin gefragt oder ungefragt Geld gegeben habe, dieses immer von jenen Konti bezogen habe, welche sie für die Töchter ohne deren Wissen eingerichtet, geführt und geäufnet habe. Aus diesem Schreiben könne mithin nicht geschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin ihre Mutter jeweils gebeten habe, von den "Schwarz-Konti Geldern" zu ihren Gunsten zu beziehen. Da die Beschwerdeführer keine Kenntnis von der Zusatzvereinbarung gehabt hätten, hätten sie auch keine Realisierungsmöglichkeit, welche für die Besteuerung eines Ertrages vorausgesetzt werde, gehabt. Damit entfalle jegliche Nach- und Strafsteuerpflicht.

4.3.4 In Ihrer Stellungnahme vom 18. Juli 2011 machte die Steuerverwaltung geltend, dass betreffend das Konto Nr. ak01562 nicht etwa ein Treuhandverhältnis, sondern eine Geschäftsführung ohne Auftrag gemäss Art. 424 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (OR) vom 30. Mai 1911 vorliege. Dies ergebe sich aus dem Umstand, dass die Mutter ursprünglich sowohl im Interesse als auch im Namen und zu Gunsten der Tochter eine Zusatzvereinbarung mit Gewinnbeteiligung bis zu 24% abgeschlossen habe, die Tochter davon aber gemäss eigenen Aussagen bzw. Bestätigungen seitens der Mutter gar nichts gewusst habe. Die jeweiligen Gutschriften und der Bestand des Zusatzkontos seien daher grundsätzlich der Tochter zuzurechnen, wenn man davon ausginge, dass dies die Tochter bei Kenntnis der jeweiligen Gutschriften auch genehmigt hätte. Mit der Genehmigung, welche auch formlos und stillschweigend erteilt werden könne, hätten die Rechtswirkungen nach den Regeln der Stellvertretung rückwirkend auf die Tochter übertragen werden können. Deshalb seien der Tochter auch die Vorteile, d.h. die damals gutgeschriebenen Gewinnanteile nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerrechtlich zuzuordnen.

4.3.5 Zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführer in den Jahren 2001 bis 2004 Kenntnis vom nicht deklarierten, auf die Beschwerdeführerin lautende Konto Nr. ak01562 hatten. Hierzu ist zu beachten, dass die Verwaltung als verfügende Instanz und – im Beschwerdefall – das Gericht eine Tatsache nur dann als bewiesen annehmen dürfen, wenn sie von ihrem Bestehen überzeugt sind. Verlangt wird im Grundsatz der volle Beweis. Vom vollen Beweis wird dann gesprochen, wenn die entscheidende Behörde vom Vorhandensein einer Tatsache so überzeugt sein muss, dass das Gegenteil als unwahrscheinlich erscheint. Die Überzeugung braucht jedoch nicht in einer absoluten Gewissheit zu bestehen, die jede andere Möglichkeit ausschliesst. Es genügt, wenn die Überzeugung von der Lebenserfahrung und Vernunft getragen und auf sachliche Gründe abgestützt ist (BGE 105 Ib 114 E.1; SILVIA HUNZIKER/ MARTIN ZWEIFEL, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, "dealing at arm's length", Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"] in: ASA 77, S. 688, mit weiteren Nachweisen; vgl. auch KGE VV vom 9. Mai 2007 [810 06 344] E. 3).

4.3.6 Aus den Akten geht hervor, dass ein Konto mit der Bezeichnung Nr. ak01562 existiert haben muss und dass dieses Konto auf den Namen der Beschwerdeführerin lautete. Allerdings befindet sich in den Akten keine von der Beschwerdeführerin unterschriebene Zusatzvereinbarung. Auch ergibt sich aus den Akten kein Hinweis darauf, dass die Beschwerdeführerin Unter-

lagen zu diesem Konto je erhalten hat. Für den Umstand, dass die Beschwerdeführer keine Kenntnis vom Konto Nr. ak01562 hatten, sprechen demgegenüber die Stellungnahmen der Mutter der Beschwerdeführerin vom 23. April 2010 und 29. Juli 2010. So hält die Mutter der Beschwerdeführerin in diesen Schreiben fest, dass die Beschwerdeführer betreffend die Zusatzvereinbarung und das Zusatzkonto keine Kenntnis und entsprechend auch keine Zugriffsmöglichkeit gehabt hätten und nur ihr diese Zugriffsmöglichkeit zugekommen sei. Auch geht aus den den Beschwerdeführern unbestritten zugestellten Kontoauszügen zum deklarierten Konto nicht hervor, dass ein zweites Konto bestand, auf welches die Zinserträge des deklarierten Kontos zur nochmaligen Verzinsung überwiesen wurden. Auf die Zustellung derjenigen Tabellen, aus welchen die Übertragung auf das vorliegend strittige Konto zumindest hervorgehen würde, kann zudem gestützt auf die Akten nicht geschlossen werden. Dass den Beschwerdeführern das Geld der Mutter vom nicht deklarierten Konto zugekommen sein soll, könnten die Beschwerdeführer ausserdem auch - wie sie selber geltend machten - tatsächlich erst nachträglich erfahren haben, wobei es als möglich erscheint, dass sich die Beschwerdeführer in ihrem Schreiben vom 29. August 2008 - wie sie mit Stellungnahme vom 30. April 2010 geltend machten - fälschlicherweise unpräzise ausdrückten. Weshalb Geldgeschenke der Mutter der Beschwerdeführerin die Beschwerdeführer hätten stutzig machen sollen, legen die Vorinstanzen sodann nicht näher dar. Ebenso wenig ist den Akten zu entnehmen, dass derartige Geldgeschenke in hohem Ausmass erfolgt wären. Entsprechend kann den Beschwerdeführern auch nicht vorgeworfen werden, dass sie bei der Mutter der Beschwerdeführerin nicht weiter nach den Quellen der Geldgeschenke gefragt haben. Dies führt wiederum dazu, dass den Beschwerdeführern auch nicht vorgeworfen werden kann, sie hätten im Falle von Nachforschungen wohl ein Zugriffs- und Verfügungsrecht auf das fragliche Konto durchsetzen können. Gestützt auf die Akten kann sich der Sachverhalt mithin auf verschiedene Arten zugetragen haben. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang schliesslich, dass allein aufgrund des Umstandes, wonach in den Parallelverfahren 810 11 227 und 810 11 228 davon ausgegangen werden muss, dass die Schwester der Beschwerdeführerin eine entsprechende Zusatzvereinbarung unterzeichnet hat, aufgrund der Akten und der Aussagen der Parteien nicht gefolgert werden darf, dass die Beschwerdeführerin ebenfalls eine Zusatzvereinbarung unterschrieben habe. Entsprechendes kann ebenso nicht - entgegen der Ansicht der Vorinstanz - aus dem Umstand, wonach es betreffend die D.\_\_\_\_-Anlagen noch zahlreiche weitere Betroffene mit sehr ähnlichen Sachverhalten gebe, geschlossen werden. Mithin ist die dahingehende Auslegung der Akten, dass die Beschwerdeführer weder über die Errichtung des Zusatzkontos informiert waren bzw. hätten informiert sein sollen, noch über dieses verfügen konnten, nicht unwahrscheinlich. Es kann deshalb nicht als bewiesen angesehen werden, dass die Beschwerdeführer in den Jahren 2001 bis 2004 Kenntnis vom nicht deklarierten, auf sie lautenden Konto Nr. ak01562 hatten.

4.3.7 Mit der Vorinstanz und entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung ist zudem nicht davon auszugehen, dass den Beschwerdeführern die Erträge des Kontos Nr. ak01562 aufgrund einer Geschäftsführung ohne Auftrag gemäss Art. 419 ff. OR zuzuordnen sind. Für die Annahme einer Geschäftsführung ohne Auftrag fehlt es - wie die Vorinstanz richtig festgehalten hat - bereits an der Hilfsbedürftigkeit der Beschwerdeführer sowie an der Dringlichkeit der Besorgung der Angelegenheit (vgl. ROLF H. WEBER, in: Honsell/Vogt/Wiegand, Basler Kommentar zum Ob-

ligationenrecht, Band I, 5. Auflage, Basel 2011, Rn 13). So sind entsprechende Hinweise, welche auf eine Hilfsbedürftigkeit der Beschwerdeführer in vermögensrechtlicher Hinsicht bzw. auf eine Dringlichkeit der Besorgung von Investitionen schliessen liessen, den Akten nicht zu entnehmen und werden von der Steuerverwaltung zu Recht auch nicht geltend gemacht. Ausserdem könnten die Erträge des Kontos Nr. ak01562 der Beschwerdeführerin auch dann nicht zugeordnet werden, wenn von einer nicht gebotenen Geschäftsführung ohne Auftrag auszugehen wäre, wie dies die Steuerverwaltung geltend machte. In den Akten befinden sich - entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung - nämlich keine Hinweise darauf, dass die Beschwerdeführer die Handlungen der Mutter genehmigten.

4.3.8 Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen ist in einem weiteren Zwischenschritt festzuhalten, dass betreffend die Gutschriften auf dem Konto Nr. ak01562 nicht auf Einkommen der Beschwerdeführer geschlossen werden kann, welches nachzubesteuern wäre. Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt gutzuheissen.

5.1 Weiter ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführer betreffend das Konto Nr. ak01561 zu Recht wegen einer vollendeten Steuerhinterziehung von der Steuerverwaltung gebüsst wurden.

5.2.1 Das Steuergericht brachte betreffend das Konto Nr. ak01561 vor, dass die ordentliche Veranlagung für das Jahr 2001 mangels Deklaration des vollständigen Einkommens unvollständig geblieben sei, weshalb das Gemeinwesen einen Steuerausfall erlitten habe. Demzufolge sei der Tatbestand der Steuerhinterziehung erstellt. Da die Beschwerdeführerin zumindest die Möglichkeit gehabt hätte, den Sachverhalt vollends zu ergründen und entsprechend richtig zu deklarieren, sei ihr leichtes Verschulden vorzuwerfen. Vorsatz sei der Beschwerdeführerin nicht vorzuwerfen, allenfalls unbewusste Fahrlässigkeit. Dementsprechend rechtfertige sich eine Strafsteuer in der Höhe von einem Drittel.

5.2.2 Die Beschwerdeführer machten hierzu im Wesentlichen geltend, dass die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen bestimmte Beträge ins sogenannte "System D.\_\_\_\_" investiert habe und dafür eine Investitionsvereinbarung abgeschlossen habe, gemäss welcher ihr eine Verzinsung von 6% p.a. zugesagt worden sei. Diese Investition und die daraus der Beschwerdeführerin gutgeschriebenen Erträge seien vollständig und korrekt deklariert worden.

5.3.1 Wer gemäss Art. 175 Abs. 1 DBG als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird mit Busse bestraft.

5.3.2 Eine vollendete Steuerhinterziehung liegt vor, wenn den Steuerbehörden steuerbare Tatbestände (Einkommen, Vermögen, Umsätze usw.) verheimlicht werden und diese Verheimlichung zur Folge hat, dass gemäss der definitiven rechtskräftigen Veranlagung zu wenig Steuern entrichtet werden. Das Delikt der Steuerhinterziehung ist erst dann vollendet, wenn der Erfolg der Hinterziehungshandlungen eingetreten ist. Das ist der Fall, wenn die gemäss rechtskräftiger Veranlagung zu erbringende Steuerleistung niedriger ist als jene, die bei ordnungsgemässer Versteuerung (d.h. Nichtverheimlichung) erbracht werden müsste (vgl. HÖHN/WALD-

BURGER, Steuerrecht Band I, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 38 N 9 f.). Ausgangspunkt der Sachverhaltsfeststellung im Veranlagungsverfahren bildet die Steuererklärung, zu deren Einreichung die steuerpflichtigen Personen verpflichtet sind. Das Formular für die Steuererklärung muss vollständig und wahrheitsgemäss ausgefüllt und innert Frist eingereicht werden; aufzuführen sind alle Tatsachen, die für eine gesetzmässige Veranlagung rechtserheblich sind. Verletzt ist die Deklarationspflicht, wenn unrichtige (unwahre oder unvollständige) Angaben gemacht oder für Bestand und Umfang der Steuerpflicht wesentliche Tatsachen verschwiegen werden (vgl. SIEBER in: Zweifel Martin/Athanas Peter, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Auflage, Art. 175 DBG N 7 ff.). Der Taterfolg gilt als verwirklicht, wenn der Steuerausfall nicht mehr im ordentlichen Verfahren abgewendet werden kann, was bei unvollständiger Veranlagung mit dem Eintritt der Rechtskraft der entsprechenden Veranlagungsverfügung und bei unterbliebener Veranlagung mit dem Eintritt der Veranlagungsverjährung einhergeht. Hernach kann eine Änderung der sich nachträglich als unzutreffend erweisenden Veranlagung bzw. die nunmehr als geboten erkannte Vornahme einer solchen nur noch im Nachsteuerungsverfahren erfolgen (vgl. SIEBER, a.a.O., Art. 175 DBG N 20). Zu beachten ist schliesslich, dass die Straftatbestände der vollendeten Steuerhinterziehung nur dann erfüllt sind, wenn zwischen dem strafbaren Verhalten und dem Deliktserfolg ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Die Steuerverkürzung setzt voraus, dass das Gemeinwesen einen Steuerausfall erlitten hat, der daher rührt, dass die Veranlagung der steuerpflichtigen Person materiell nicht gesetzmässig ausgefallen oder eine Veranlagung überhaupt unterblieben ist, obschon nach Gesetz eine solche hätte erfolgen müssen. Ursache für die steuerverkürzende bzw. unterbliebene Veranlagung – und damit für einen ungerechtfertigten Steuervorteil und letztlich für den Vermögensschaden des Gemeinwesens – bildet eine unzutreffende Sachverhaltsfeststellung. Diese wiederum muss als adäquat kausale Folge auf das Verhalten der steuerpflichtigen Person zurückzuführen sein. Hat die steuerpflichtige Person die ihr für das Veranlagungsverfahren gesetzlich auferlegten Deklarations-, Auskunfts- oder Beweisleistungspflichten verletzt, so wird der adäquate Kausalzusammenhang zur steuerverkürzenden Veranlagung nicht etwa schon dadurch unterbrochen, dass die Veranlagungsbehörde einen als rechtserheblich erkennbaren, aber noch unklaren oder unvollständig ermittelten Sachverhalt nicht weiter abgeklärt hat; daran ändert nichts, dass sie die ungenügende Deklaration durch zusätzliche Abklärungen oder durch Folgerungen von deklarierten Steuerfaktoren auf nicht oder nicht vollständig deklarierte Steuerfaktoren hätte erkennen können (vgl. ASA 73 [2004/05] 221). Vielmehr darf sich die Steuerbehörde grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist; die Steuerpflichtigen müssen grundsätzlich damit rechnen, dass die Steuerbehörde auf ihre Angaben abstellt, ohne sie näher zu kontrollieren (vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 8. März 2007, 2A.168/2006, E. 4.1). Immerhin muss die Behörde berücksichtigen, dass die Steuerklärungsformulare nicht nur nach Tatsachen fragen, sondern bisweilen auch eine steuerrechtliche Würdigung solcher Tatsachen voraussetzen. Eine Pflicht zu ergänzender behördlicher Untersuchung besteht jedoch nur, wenn die Steuererklärung offensichtliche Fehler enthält (vgl. ASA 73 [2004/05] 482).

5.4 Zu prüfen ist zunächst, ob der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt ist. Bezüglich des Beweisgrades im Strafbesteuerverfahren ist festzuhalten, dass dieses Verfahren eine pönale Funktion verfolgt und daher die strafprozessualen Garantien zur Anwendung gelangen, wobei insbesondere die Unschuldsvermutung zu beachten ist. Nach Art. 10 Abs. 2

der Schweizerischen Strafprozessordnung (StPO) vom 5. Oktober 2007 würdigt das Gericht die Beweise frei nach seiner aus dem gesamten Verfahren gewonnenen Überzeugung. Welches Beweismass für die richterliche Überzeugung erforderlich ist, wird zwar nirgends explizit erwähnt, ergibt sich aber aus dem Grundsatz in dubio pro reo (Art. 10 Abs. 3 StPO) und der dazu ergangenen Rechtsprechung (vgl. SUMMERMATTER/JACOBER, a.a.O., S. 140, mit weiteren Hinweisen). Danach darf das Gericht nur dann von einem bestimmten Sachverhalt ausgehen, wenn es keine unüberwindlichen Zweifel an dessen Wahrheit hat (BGE 127 I 38, E. 2a; 124 IV 86, E. 2a). Andernfalls hat es von der für den Beschuldigten günstigeren Sachlage auszugehen. Unüberwindliche Zweifel sind Zweifel, die sich nach der objektiven Sachlage für einen kritischen und vernünftigen Menschen aufdrängen. Die denktheoretisch nie auszuschliessende Möglichkeit, dass es auch anders sein könnte, ist demgegenüber irrelevant. In Würdigung der Akten ist davon auszugehen, dass keine sich nach der objektiven Sachlage für einen kritischen und vernünftigen Menschen aufdrängenden Zweifel daran bestehen, dass die Beschwerdeführer die Erträge des Kontos Nr. ak01561 der ersten drei Quartale des Jahres 2001 in der Steuererklärung 2001 nicht deklariert haben (vgl. E. 4.2.3). Die Vorinstanzen haben deshalb richtigerweise festgestellt, dass die ordentliche Veranlagung für das Jahr 2001, mangels Deklaration aller Einkünfte, unvollständig war. Das Gemeinwesen hat einen Steuerausfall erlitten und somit ist der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erstellt. Es ist somit im Weiteren zu prüfen, ob auch der subjektive Tatbestand erfüllt ist.

5.5.1 In subjektiver Hinsicht erfordert der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung, dass der Steuerpflichtige schuldhaft eine Verkürzung oder Gefährdung des gesetzlichen Steueranspruchs bewirkt hat. Dabei beurteilt sich die Frage, ob ein Verschulden vorliegt, nach den allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen. Zum Verschulden zählen unter anderem die nachgewiesenen Schuldformen, das heisst Fahrlässigkeit und Vorsatz. Der materielle Gehalt der Begriffe Vorsatz und Fahrlässigkeit bestimmt sich ebenfalls nach dem gemeinen Strafrecht, also nach Art. 12 Abs. 2 und 3 des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB) vom 21. Dezember 1937 (vgl. EGLOFF DIETER in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, § 236 N 38).

5.5.2 Vorsätzlich begeht eine Steuerhinterziehung, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt (Art. 18 Abs. 2 StGB). Bezüglich der Wissenskomponente wird vorausgesetzt, dass der Täter in Bezug auf die tatbestandsmässige Handlung um alle tatbestandsrelevanten Umstände weiss. Sodann muss der Täter hinsichtlich des tatbestandsmässigen Erfolges annehmen, dass seine Handlungen oder Unterlassungen zum Eintritt desselben führen oder dies zumindest geschehen könnte. Dazu gehört auch, dass er sich den entsprechenden Kausalverlauf zumindest in groben Zügen vorstellt. Der Wille kommt darin zum Ausdruck, dass der Täter die tatbestandsmässige Handlung in Kenntnis ihrer objektiven Merkmale vollzieht und dabei den Eintritt des tatbestandsmässigen Erfolges bewirken will. Das Motiv seiner Handlung ist für die Schuldfrage nicht relevant (EGLOFF DIETER, a.a.O., § 236 N 41 ff.). 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 (vgl. BGE 109 IV 150 f.). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts kann der Wille zur Steuerhinterziehung vorausgesetzt werden, wenn mit hinreichender Sicher-

heit feststeht, dass sich der Steuerpflichtige der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gegenüber den Steuerbehörden gemachten Angaben bewusst war (BGE 114 Ib 27 E. 3a). Diesfalls ist davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige willentlich gehandelt, das heisst eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz).

5.5.3 Fahrlässig handelt, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit dann, wenn der Täter nicht die Vorsicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Art. 12 Abs. 3 StGB). Je nachdem, ob der Täter die mögliche Bedeutung seines Verhaltens bedacht hat, liegt bewusste oder unbewusste Fahrlässigkeit vor (EGLOFF DIETER, a.a.O., § 236 N 50 f.). Im Steuerrecht sind grundsätzlich an das Mass der gebotenen objektiven Sorgfalt hohe Anforderungen gestellt (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, Art. 235 N 9). Dies ergibt sich aus den umfassenden Verfahrenspflichten, die Steuererklärung vollständig und wahrheitsgetreu auszufüllen. Das Mass der geforderten Sorgfalt ist sodann davon abhängig, wie detailliert und klar die Steuerbehörde die Mitwirkung der dazu verpflichteten Person verlangt (EGLOFF DIETER, a.a.O., § 236 N 56). Neben der genannten objektiven 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. Kann der Täter bei der Erfüllung von Verfahrenspflichten davon ausgehen, dass seine Angaben von der Steuerbehörde im Grossen und Ganzen übernommen werden und als Grundlage für die Veranlagung oder weitere Anordnungen dienen, so ist an die Sorgfalt ein strengerer Massstab anzulegen; der Täter hat diesfalls die Behörde auf allfällige Zweifel an der Richtigkeit seiner Angaben hinzuweisen (vgl. SIEBER, a.a.O., Art. 56 StHG N 18).

5.6 Im vorliegenden Fall versäumten die Beschwerdeführer die ordnungsgemässe Deklaration ihrer Einkünfte auf dem Konto Nr. ak01561 betreffend die ersten drei Quartale des Jahres 2001. Hierzu ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführer trotz Kenntnis der Erträge eine Deklaration unterlassen haben. So haben sie zumindest pflichtwidrig unvorsichtig gehandelt. Sie wären mithin verpflichtet gewesen, abzuklären, ob sie mit der alleinigen Angabe des Vermögens und der Erträge des vierten Quartals des Jahres 2001 ihrer Steuerdeklarationspflicht nachgekommen seien. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführer Laien sind und zumindest den Auszug für das vierte Quartal 2001 eingereicht haben. Insofern ist es gut möglich und auch nachvollziehbar, dass die Einreichung der Abrechnungen für die ersten drei Quartale schlicht vergessen ging. Somit ist die Ansicht der Vorinstanz vertretbar, dass die Beschwerdeführer pflichtwidrig unvorsichtig handelten, indem sie der genannten Abklärungspflicht nicht nachkamen, dass sie aber die Erträge der ersten drei Quartale des Kontos Nr. ak01561 ohne Vorsatz nicht deklarierten. Der Ansicht der Vorinstanzen, dass die Pflichtige fahrlässig gehandelt hat, ist somit beizupflichten. Die Beschwerde ist folglich auch in diesem Punkt abzuweisen.

5.7.1 Abschliessend bleibt das Verschulden der Beschwerdeführerin zu prüfen. Gemäss Art. 175 Abs. 2 DBG beträgt 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. Für die vorsätzliche und fahrlässige Tatbegehung ist per Gesetzeswortlaut derselbe Strafraum vorgesehen. Die jeweiligen Unwertsgehalte der beiden Begehungsformen sind einander auch im Steuerstrafrecht keineswegs gleichzusetzen, was sich bereits im unterschiedlichen Strafraum äussern sollte. Da diese Differenzierung im Gesetz nicht geregelt ist, muss sie im Rahmen der Strafzumessung behelfsmässig nachvollzogen werden (vgl. SIEBER, a.a.O., Art. 175 DBG N 43). Bei der Steuerverkürzung bestimmt sich die hinterzogene Steuer ausgehend vom Steuerausfall aufgrund unterbliebener Veranlagung oder vom Unterschiedsbetrag zwischen der Steuer, die bei gesetzmässiger Veranlagung geschuldet wäre, und jener, die sich aus der in Rechtskraft erwachsenen Veranlagungsverfügung ergibt (Nachsteuer i.S.v. Art. 151 DBG). Da die hinterzogene Steuer den Deliktsbetrag eines Straftatbestandes bildet, ist der vorenthaltene Steuerbetrag nur in dem Ausmasse hinterzogene Steuer, als er kausale Folge des strafbaren Verhaltens des Täters darstellt und in einem Verfahren ermittelt wird, das strafprozessualen Grundsätzen entspricht (vgl. SIEBER, a.a.O., Art. 175 DBG N 44). Die in Art. 175 Abs. 2 Satz DBG enthaltene Bestimmung ist so auszulegen, dass sie nicht nur mit Bezug auf den Strafraum, sondern auch hinsichtlich der Verschuldensgrade nur "Grenzpunkte" setzt. Damit wird auch das Regelstrafmass zum blossen Ausgangspunkt für die Strafzumessung nach dem Verschuldensprinzip (vgl. BGE 114 Ib 31 E. 4b). Der Betrag der Hinterziehungsbusse ist "je nach den Verhältnissen des Täters" so festzusetzen, "dass dieser die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist" (Art. 106 Abs. 3 StGB). Nebst der Schwere der Verfehlung und der Vorwerfbarkeit der Verhaltensweise des Täters sind dessen persönliche Verhältnisse bezogen auf den Zeitpunkt der Entscheidung zu berücksichtigen (vgl. SIEBER, a.a.O., Art. 175 DBG N 47). 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 (vgl. THOMAS HOFER, Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, Zürich/St. Gallen 2007, S. 87).

5.7.2 Zunächst ist festzustellen, dass die Beschwerdeführer für das Steuerjahr 2001 fahrlässig ungenügende Steuererklärungen einreichten (E. 5.6). Dies spricht bereits für ein leichtes Verschulden. Für ein leichtes Verschulden spricht insbesondere der Umstand, dass die Beschwerdeführer Laien sind und zumindest den Auszug für das vierte Quartal 2001 eingereicht haben. Es ist mithin - wie bereits angeführt - nachvollziehbar, dass die Einreichung der Abrechnungen für die ersten drei Quartale schlicht vergessen ging (E. 5.6). Zudem ergeben sich aus den Akten keine straf erhöhenden Umstände. Somit kann festgehalten werden, dass von einem leichten Verschulden auszugehen ist und die Ansetzung einer Strafsteuer auf dem Mindestsatz von einem Drittel der Nachsteuer als vertretbar erscheint.

5.8 Betreffend das Konto Nr. ak01562 konnte bereits festgestellt werden, dass nicht auf Einkommen der Beschwerdeführer geschlossen werden kann, welches nachzubesteuern wäre (vgl. E. 4.3). Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist nicht erfüllt. Die Prüfung wei-

terer Tatbestandselemente erübrigt sich damit und die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen.

6.1 Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG auferlegt das Kantonsgericht in Steuerstreitigkeiten die Verfahrenskosten der unterliegenden Partei. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Den Vorinstanzen werden keine Verfahrenskosten auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Vorliegend erscheint es gerechtfertigt, den teilweise unterliegenden Beschwerdeführern einen Verfahrenskostenanteil in der Höhe von Fr. 400.-- aufzuerlegen. Der Verfahrenskostenanteil der Beschwerdeführer ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- zu verrechnen, und der zuviel bezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'000.-- ist den Beschwerdeführern zurückzuerstatten.

6.2 Gemäss § 21 Abs. 3 VPO sowie Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren (VwVG) vom 20. Dezember 1968 kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters bzw. einer Vertreterin eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Dem Kanton wird demgegenüber keine Parteientschädigung zugesprochen (§ 21 Abs. 2 VPO). Entsprechend dem hiavor Angeführten ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführer teilweise obsiegt haben. Das Gericht erachtet es aus diesem Grund als angemessen, den Beschwerdeführern eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 2'160.-- (inkl. Auslagen und 8% MWSt) zu Lasten der Steuerverwaltung zuzusprechen. Im Übrigen werden die Parteikosten wettgeschlagen.

6.3 Zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens wird die Angelegenheit an das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, zurückgewiesen.

Demgemäss wird **erkannt**:

- ://:
1. Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zur Neubeurteilung zurückgewiesen.
  2. Zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens wird die Angelegenheit an das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, zurückgewiesen.
  3. Den Beschwerdeführern wird ein Verfahrenskostenanteil in der Höhe von Fr. 400.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet. Der zuviel bezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'000.-- wird den Beschwerdeführern zurückerstattet.
  4. Die Steuerverwaltung hat den Beschwerdeführern eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 2'160.-- (inkl. Auslagen und 8% MWSt) zu bezahlen. Im Übrigen werden die Parteikosten wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber