



Entscheid vom 1. März 2013 (510 12 84)

Nachsteuern

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter J. Felix, R. Richner,
M. Zeller, Dr. L. Schneider, Gerichtsschreiber i.V. v. Q. P. Tran

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

Rekurrenten

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Nachsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer 2001**

Sachverhalt:

1. Mit Schreiben vom 1. Oktober 2007 leitete die Steuerverwaltung gegen die Pflichtigen aufgrund einer nicht deklarierten Dividendenzahlung der D. AG in Höhe von Fr. 1'000'000.-- ein Nachsteuerverfahren ein. Auf die Anhebung eines Strafsteuerverfahrens wurde zum damaligen Zeitpunkt mangels Vorliegens eines Hinterziehungstatbestandes verzichtet.

Mit Veranlagungsverfügung zur Staatssteuer vom 24. Januar 2008 (ersetzt Verfügung vom 25. Februar 2003) wurde die Dividende nachbesteuert.

2. Mit Schreiben vom 7. Februar 2008 erhob die damalige Vertreterin Einsprache und begehrte, die Veranlagungsverfügung vom 24. Januar 2008 (Ersetzt-Verfügung) sei aufzuheben und die Verfügung vom 25. Februar 2003 wieder herzustellen.

Zur Begründung führte sie aus, die Pflichtigen bestritten die Zulässigkeit der Ersetzt-Verfügung. Zudem seien sie nur unter Vorbehalt der Gutschrift der Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. 350'000.-- mit einer Rektifizierung einverstanden.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 26. März 2008 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache gut, hob die Ersetzt-Verfügung vom 24. Januar 2008 auf und setzte die Veranlagungsverfügung vom 25. Februar 2003 wieder in Kraft.

Zur Begründung führte sie aus, da die angefochtene Ersetzt-Verfügung mehr als fünf Jahre nach Rechtskraft der Veranlagung vom 25. Februar 2003 eröffnet worden und die Pflichtigen damit nicht einverstanden seien, sei sie als gegenstandslos zu erklären. Das am 1. Oktober 2007 eingeleitete Nachsteuerverfahren müsse demnach fortgesetzt werden.

4. Mit Schreiben vom 15. Mai 2008 wurde der Vertreterin die Möglichkeit eingeräumt, eine Stellungnahme einzureichen, die sie innert zweimalig erstreckter Frist mit Schreiben vom 13. August 2008 nachlieferte. Die Vertreterin führte aus, ein Nachsteuerverfahren könne nicht weitergeführt werden, da noch gar keines eröffnet worden sei. Die Steuerdeklaration 2001 enthalte die Dividende auf Grund eines Versehens nicht. Am 20. September 2004 sei das Dossier der Abteilung Nach- und Strafsteuern übergeben worden und im Dezember 2004 habe die Vertreterin die Angelegenheit mit der Steuerverwaltung besprochen. Die Parteien seien sich einig

gewesen, dass die Angelegenheit durch Rektifikate gelöst werden sollte. Die Vertreterin habe sich mit dem Vorgehen einverstanden erklärt und auf die Einrede der materiellen Rechtskraft verzichtet, sofern den Pflichtigen die Verrechnungssteuer gutgeschrieben werden würde.

Die Vertreterin führte weiter aus, dass bei den Akten ein Systemausdruck liege, welcher dem Steuerveranlager vorgelegen sei. Bei angemessener Sorgfalt hätte der Deklarationsfehler der Pflichtigen erkannt werden müssen.

5. Mit Schreiben vom 25. August 2008 forderte die Steuerverwaltung die Gemeinde E. auf, ihre Nachsteuerberechnungen einzureichen. Die Gemeinde E. setzte diese auf Fr. 109'193.30 fest.

6. Mit Verfügung vom 16. Oktober 2008 setzte die Steuerverwaltung die Nachsteuern zur Staatssteuer auf Fr. 227'326.25 und die Nachsteuern zur Gemeindesteuer auf Fr. 117'019.30 fest.

Sie führte aus, das Nachsteuerverfahren sei mit Schreiben vom 1. Oktober 2007 korrekt eingeleitet worden. Im Rahmen dieses Verfahrens habe die Besprechung mit der Vertreterin stattgefunden, anlässlich welcher in Aussicht gestellt worden sei, das Verfahren mit einer Ersetzt-Rechnung abzuschliessen. Da die Pflichtigen gegen diese Veranlagung erfolgreich Einsprache erhoben hätten, sei das am 1. Oktober 2007 eingeleitete Nachsteuerverfahren fortzusetzen.

In Bezug auf das Vorliegen einer neuen Tatsache hielt die Steuerverwaltung fest, die Pflichtigen hätten im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärung 2001B den Ertrag der Aktien mit 0.00 bzw. 0 angegeben. Für den zuständigen Veranlager habe aufgrund dieser klaren Erklärung keine Veranlassung bestanden, die Richtigkeit und Vollständigkeit der Deklaration zu überprüfen. Der erwähnte Systemausdruck enthalte das Datum "27.10.2003". Die definitive Veranlagung für das Jahr 2001 datiere vom 10. Februar 2003, also über acht Monate früher als der Systemausdruck. Dem Ausdruck sei zwar zu entnehmen, dass jemand am 10. Februar 2003 eine Abfrage gestartet habe, jedoch sei es nie zu einer Neubewertung des Steuerwertes gekommen. Interne Abklärungen hätten ergeben, dass der Veranlager den Steuerwert per 31.12.2003 abgefragt habe, um eine Neubeurteilung des Steuerwertes zu beantragen.

Vorliegend handle es sich nicht um eine Missachtung der Untersuchungspflicht. Auch wenn bei besserer Untersuchung bzw. erhöhter Sorgfalt der Veranlager die Nichtdeklaration der Dividende hätte im Nachhinein erkennen können, wiege die "doppelte" Pflichtverletzung der

Pflichtigen schwerer. Der Pflichtige sei im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht gehalten gewesen, auf die Unterlassung hinzuweisen.

7. Mit Schreiben vom 13. November 2008 erhob die damalige Vertreterin Einsprache und begehrte, die Verfügung vom 16. Oktober 2008 sei mangels Vorliegens der Voraussetzungen zur Erhebung einer Nachsteuer aufzuheben und das Verfahren einzustellen.

Sie hielt fest, aus der Kopie des Systemausdruckes sei ersichtlich, dass am 10. Februar 2003 eine Systemabfrage zu den Aktienkursen sowie den Aktienerträgen gestartet worden sei. Der Ausdruck enthalte neben der Bewertung des Aktientitels auch die Dividendenerträge der Jahre 1997 bis und mit 2001. Weiter führte die Vertreterin aus, wie die Steuerverwaltung auf Nachfrage bestätigt habe, handle es sich um die Abklärung des Steuerwertes per 31.12.2001. Objektiv betrachtet sei damit das Dividendeneinkommen 2001 also bereits am 10. Februar 2003 ersichtlich gewesen. Zudem sei ein Nachsteuerverfahren auch ausgeschlossen, wenn die veranlagende Behörde einen erkennbar unvollständigen oder fragwürdigen Sachverhalt habe ungeklärt gelassen.

Abschliessend hielt die Vertreterin fest, dass die Pflichtigen mit der definitiven Verwirkung der Rückforderung der Verrechnungssteuer bereits ihre Steuerlast getragen resp. für ihr Fehlverhalten materiell "gebüsst" worden seien.

8. Mit Entscheid vom 4. Oktober 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie führte aus, die ordentliche Veranlagung für das Jahr 2001 sei unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Gerade die Höhe des undeclariert gebliebenen Einkommens, wie auch der Umstand, dass auch bei einer bloss summarischen Kontrolle der definitiven Steuerrechnung mit einem Steuerbetrag von Fr. 0.-- die Unvollständigkeit der Deklaration hätte auffallen müssen, zeige, dass die Pflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht gehörig erfüllt hätten. Der zuständige Veranlagungsexperte habe keinen Grund gehabt, den Angaben in der Steuererklärung zu misstrauen. Die Veranlagungsbehörde sei nicht gehalten, nach undeclarierten Einkünften zu forschen. Eine Grobfahrlässigkeit oder ein Missachten der Untersuchungspflicht, sei demnach auszuschliessen.

Betreffend dem erwähnten Systemausdruck hielt die Steuerverwaltung fest, dass dieser wohl ein Abfragedatum vor der Eröffnung der Veranlagung erwähne. Es lasse sich auch nicht erhärten, wer dies gewesen sei, sowie ob diese Abfrage der Veranlagung 2001 gedient habe und nicht einer späteren Steuerperiode. Einzig gesichertes Datum sei der 27. Oktober 2003

(Ausdrucksdatum). Die definitive Steuerveranlagung 2001 sei jedoch früher in Rechtskraft erwachsen.

Bezüglich der Verrechnungssteuer sei der Vertreterin beizupflichten, dass die Pflichtigen den Verrechnungssteueranspruch verwirkt hätten. Davon blieben die Nachsteuergrundlagen allerdings unberührt.

9. Mit Schreiben vom 2. November 2012 erhob die Vertreterin der Pflichtigen Rekurs mit den Begehren, es sei der Einsprache-Entscheid vom 4. Oktober 2012 mangels Vorliegen der Voraussetzungen zur Erhebung einer Nachsteuer aufzuheben und das Verfahren unter Kostenfolge einzustellen.

Zur Begründung führte sie aus, in den Steuerakten hätten sich zwei Systemabfragen befunden, eine erste mit Datum vom 14. Dezember 2001 und eine zweite mit Datum vom 10. Februar 2003. Es sei somit bewiesen, dass eine Systemabfrage getätigt worden sei, welche vor Zustellung der definitiven Veranlagungsverfügung klare und unmissverständliche Informationen zur fehlerhaften Deklaration geliefert habe. Der zuständige Veranlagungsexperte habe die Möglichkeit gehabt, die Nicht-Deklaration der Dividende zu entdecken. Aufgrund des engen sachlichen und auch zeitlichen Zusammenhangs der Systemabfragen mit der definitiven Veranlagungsverfügung liege der Schluss nahe, dass der Sachbearbeiter die Nicht-Deklaration entdeckt, aber vergessen habe, diese Daten korrekt im System einzugeben oder dass er im Rahmen der Untersuchungspflicht die offensichtlichen Informationen zur Nicht-Deklaration nicht gehörig abgeklärt und sich in pflichtwidriger Verletzung der gebotenen Sorgfalt auf die Falschdeklaration der Pflichtigen verlassen habe.

10. Mit Vernehmlassung vom 27. November 2012 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses.

Zur Begründung führte sie aus, die Kausalität des Nachsteuerverfahrens sei durch die Pflichtigen selbst gesetzt worden, indem eine unvollständige und nicht wahrheitsgemässe Deklaration eingereicht worden sei. Auffallend sei in diesem Zusammenhang, dass die damalige Vertreterin nicht nur die Steuerdeklaration 2001 besorgt habe, sondern auch noch Revisionsstelle der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft gewesen sei. Die Kausalität könne nun nicht durch eine allfällige mangelnde Sorgfalt der Veranlagungsbehörde unterbrochen werden. Die einzelnen Systemabfragen, welche sich in den Akten befänden, hätten in erster Linie dazu ge-

dient, den korrekten Steuerwert der Aktie der D. AG per 31. Dezember 2001 zu entnehmen bzw. zu kontrollieren.

Dass nach all den Jahren dieser Sachverhalt rückblickend hätte möglicherweise besser beurteilt werden können, vermöge die Nichtdeklaration eines Einkommens von Fr. 1'000'000.-- nicht aufzuwiegen.

11. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

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 Voraussetzungen zur Einleitung eines Nachsteuerverfahrens in casu gegeben waren und ob die Steuerverwaltung zu Recht Nachsteuern zur Staats- und Gemeindesteuern für die Steuerperiode 2001 erhoben hat.

a) Ergibt sich gemäss § 146 Abs. 1 StG in der für den vorliegenden Fall massgeblichen Fassung vom 1. Januar 2001, dass aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, 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.

Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten erlischt 10 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Recht unterblieb oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Abs. 2).

b) Damit eine Nachsteuer erhoben werden kann, muss somit die in Frage stehende Einschätzung erstens rechtskräftig sein, zweitens ungenügend ausgefallen sein und drittens auf im Einschätzungszeitpunkt nicht bekannte Tatsachen oder Beweismittel oder ein Verbrechen oder Vergehen zurückzuführen sein (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A. Zürich 2006, § 160 N 9).

c) Bei rechtskräftigen Veranlagungen ist eine einfache Nachforderung von Steuerbeträgen die nicht durch die Verfügung gedeckt sind, nicht möglich. Das Prinzip der Rechtskraft wird jedoch in den Gesetzen regelmässig durchbrochen, indem auch dem Fiskus die Möglichkeit gegeben wird, die Verfügung unter bestimmten Voraussetzungen zu seinen Gunsten abzuändern und einen zusätzlichen Steuerbetrag (samt Zins) als Nachsteuer einzufordern (Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band 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 Nachsteuerverfahren 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: Zweifel/Athanas, 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, in: a.a.O., 147 N 2).

d) Da die Pflichtigen gegen die Ersetzt-Veranlagung vom 24. Januar 2008 erfolgreich Einsprache erhoben haben, ist die definitive Veranlagung vom 25. Februar 2003 wieder in Kraft gesetzt worden. Diese Einschätzung ist unbestrittenermassen rechtskräftig geworden.

Zu prüfen bleibt, ob auch die weiteren Voraussetzungen zur Erhebung einer Nachsteuer in casu vorliegen. Mit anderen Worten ist zunächst festzustellen, ob die von den Pflichtigen erhaltene Dividende als Einkommensbestandteil hätte erkannt und in der Folge als Einkommen hätte erfasst werden müssen. In einem nächsten Schritt ist die eigentliche Kernfra-

ge zu prüfen, nämlich ob sich die Steuerverwaltung auf das Vorliegen einer neuen Tatsache hat berufen können.

3. a) Gemäss § 23 Abs. 1 StG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aller Art der natürlichen sowie der ihnen gleichgestellten juristischen Personen. Als Einkommen im steuerrechtlichen Sinn ist gemäss der Reinvermögenszuflusstheorie nur zu verstehen, was von aussen in die Vermögenssphäre der Steuerpflichtigen hineinkommt (vgl. Reich in: Zweifel/Athanas, a.a.O, Art. 7 StHG N 20). Gemäss § 24 lit. e StG gehören zum steuerbaren Einkommen unter anderem alle Einkünfte aus beweglichem Vermögen, namentlich Zinsen aus Guthaben, Dividenden und geldwerte Leistungen aus Beteiligungen aller Art unter Einschluss des über den Nennwert ausgeschütteten Liquidationserlöses, ferner Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung beweglicher Sachen oder nutzbarer Rechte aus immateriellem Güterrecht (Patente, Lizenzen usw.), aus Renten, aus geldwerten Vorteilen bei Nutzniessung sowie aus vertraglicher oder öffentlich-rechtlicher Nutzung.

Das steuerbare Einkommen bemisst sich nach § 88 Abs. 1 StG nach den Einkünften in der Steuerperiode.

b) Eine Einkunft gilt steuerlich dann als zugeflossen, wenn der Gläubiger die Leistung vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch mit tatsächlicher Verfügungsmacht darauf erwirbt. In der Regel wird bereits der Forderungserwerb als einkommensbildend betrachtet, sofern die Erfüllung nicht als unsicher erscheint oder der Leistungsanspruch nur ein bedingter ist. Massgebend ist der Zeitpunkt, zu dem die Verwirklichung der Forderung so gewiss und gesichert ist, dass sie dem Zufluss von Geld gleichgestellt werden kann (Reich, Die ungerechtfertigte Bereicherung und andere rechtsgrundlose Vermögensübergänge im Einkommenssteuerrecht, IFF Forum für Steuerrecht 2004, S. 7). Bei Einkünften aus Kapitalvermögen wird jedoch grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Leistung abgestellt. Im Zeitpunkt der Fälligkeit verwirklicht sich gemäss Bundesgericht der Vermögenszuwachs beim Gläubiger, welcher ab diesem Moment darüber verfügen kann. Als Verfügung des Gläubigers gilt zum Beispiel auch die Reinvestition in dieselbe Anlage, die mit dem erzielten Vermögensertrag finanziert wird. Vom Fälligkeitsprinzip muss jedoch abgewichen werden, sofern der Gläubiger im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht über den Vermögenszuwachs verfügen kann, weil die Auszahlung zum Beispiel auf behördliche Anordnung hin verweigert wird (vgl. Findeisen/Theiler in: Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O, 24 N 134; Entscheid des Bundesgerichts [BGE] Nr.114/2001 vom

10. Juli 2001, E. 3; BGE 2A.613/2006, a.a.O., E. 3.1; BGE 2P.208/2002 vom 6. Februar 2003, E. 2.2.2; BGE vom 21. Oktober 1996, a.a.O., E. 4a).

c) Aus dem Gesagten folgt, dass eine Dividende zweifellos zum Einkommen zählt. In casu hätte die Dividende in Höhe von Fr. 1'000'000.-- deklariert und erfasst werden müssen.

Von höchster Relevanz ist aber, ob die Steuerbehörde zum Zeitpunkt der definitiven Veranlagung, also am 25. Februar 2003, bereits über alle relevanten Tatsachen im Bilde gewesen war. Denn kann ein Pflichtiger nachweisen, dass der nachbesteuerte Einkommensanteil der Steuerverwaltung bereits zum Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung bekannt gewesen war, entfällt die Rechtsgrundlage für ein Nachsteuerverfahren und es darf keine Nachsteuer erhoben werden (vgl. Vallender in: a.a.O., Art. 53 StHG N 8). "Bekannt" ist für die Steuerbehörde im Zeitpunkt der Veranlagung, 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. a) Die Veranlagung des Einkommens und Vermögens der natürlichen Personen erfolgt durch das System des gemischten (ordentlichen) Veranlagungsverfahrens. Das gemischte Veranlagungsverfahren kombiniert und koordiniert Mitwirkungshandlungen der steuerpflichtigen Person und Untersuchungshandlungen der Einschätzungsbehörden (Ludwig in: Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., 101 N 1). Während die Steuerpflichtige Person verpflichtet ist, eine Steuererklärung einzureichen und alle für eine korrekte Veranlagung notwendigen Mitwirkungshandlungen vorzunehmen, hat die Einschätzungsbehörde gemäss § 109 Abs. 1 StG die nötigen Erhebungen zur Feststellung der für die Steuerveranlagung bedeutsamen Tatsachen vorzunehmen (vgl. Ludwig in: a.a.O., 101 N 2).

b) Tatsachen sind Zustände oder Vorgänge (Ereignisse), die den gesetzlichen Steuertatbestand betreffen. Wie der Ausdruck sagt, sind Beweismittel Erkenntnisquellen, die dazu geeignet sind, den rechtserheblichen Sachverhalt festzustellen, d.h. vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsachen zu überzeugen (Vallender in: a.a.O., Art. 53 StHG N 7).

Entscheidend für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens ist, dass die Beweismittel und Tatsachen neu, d.h. erst nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung entdeckt worden sind. Zwar ist der Steuerpflichtige verantwortlich für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung, doch darf die Behörde - im Wissen, später ohne weiteres ein Nachsteuerverfahren einleiten zu können - nicht leichtfertig auf die Richtigkeit der deklarierten

ten Angaben vertrauen. Vielmehr muss ein Nachsteuerverfahren dann ausgeschlossen sein, wenn die veranlagende Behörde einen erkennbar unvollständigen oder fragwürdigen Sachverhalt ungeklärt liess. Bei der Beurteilung der Frage, ob Tatsachen und Beweismittel neu sind, kommt es somit auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten des Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde bei der Veranlagung an (vgl. BGE 2C_557/2007 vom 21. Dezember 2007, E. 2). Auf erkennbar unsicherer Grundlage verfügte Veranlagungen dürfen nicht über ein Nachsteuerverfahren "verbessert" werden, wenn sich diese Grundlage im Nachhinein als unzutreffend erweist (vgl. Schneider/Merz, in: a.a.O., 146 N 4). Entgegen dieser Beschränkung festgestellte Tatsachen sind nicht neu (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., 2. A. Zürich § 160 N 32).

c) Es ist unbestritten, dass die Rekurrenten die in Frage stehende Dividende weder in ihrer Steuererklärung 2001A vom 29. November 2001, noch in Ihrer Steuererklärung 2001B vom 8. Januar 2003 deklariert haben. Die Steuerverwaltung vertritt nun den Standpunkt, dass diese Erklärung derart klar gewesen sei, dass der Veranlager keine weiteren Abklärungen hätte tätigen müssen. Die Vertreterin ist hingegen der Ansicht, dass die Steuerverwaltung aufgrund der ihr vorliegenden Dokumente sich zumindest habe veranlasst sehen müssen, weitere Abklärungen hinsichtlich der Dividende vorzunehmen.

d) In Ihrem Rekurschreiben vom 2. November 2012 reichte die Vertreterin Kopien zweier Systemausdrucke nach, die anlässlich der Akteneinsicht vom 26. Oktober 2012 in den Steuerakten der Pflichtigen zum Vorschein kamen. Der eine Systemausdruck weist das Abfragedatum 14. Dezember 2001, 12.31 Uhr auf. Der zweite Ausdruck das Datum vom 10. Februar 2003, 15.13 Uhr. Die beiden Systemabfragen datieren also etwa zwei Wochen, resp. 14 Monate vor der definitiven Veranlagung und weisen beide die Dividende in Höhe von Fr. 1'000'000.-- aus, was nicht zu übersehen ist.

Bei der Beantwortung der Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon zur Zeit der Veranlagung vorlagen, ist gemäss herrschender Lehre und Rechtsprechung der Aktenstand in diesem Zeitpunkt massgeblich (vgl. BGE Nr. 2A.187/2000 vom 3. November 2010; BGE Nr. 2C_26/2007 vom 10. Oktober 2007, E. 3.1 in: ASA 78 S. 308; Vallender in: a.a.O., Art. 53 StHG N 9). Eine nachträglich festgestellte Tatsache ist demnach nicht neu, wenn der Veranlager einen als erheblich erkennbaren, aber noch unklaren oder unvollständigen Sachverhalt nicht weiter abgeklärt hat (vgl. Vallender in: a.a.O., Art. 53 StHG N 8).

Die Steuerverwaltung argumentiert, der Steuerveranlager habe aufgrund der klaren Steuerdeklaration keine weiteren Abklärungen tätigen müssen. Die Pflichtigen seien im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht gehalten gewesen, auf die Unterlassung hinzuweisen. Dem ist

zu entgegnen, dass die sehr hohe Dividende auf den Systemauszügen nicht zu übersehen war. Auf Grund der Dividendenhöhe lässt sich zudem sagen, dass in casu nicht nur ein untergeordneter Teil der Steuerfaktoren widersprüchlich war, weshalb es im System der gemischten Veranlagung der Behörde obliegt, die korrekte Sachverhaltsdarstellung durch ergänzende Untersuchungen sicherzustellen (vgl. Der Steuerentscheid [StE], 1999, B 97.41 Nr.11 E. 2). Die Steuerverwaltung hat es vorliegend unterlassen, einen bestimmten, einfach zu erhellenden Umstand näher abzuklären, obwohl dazu Anlass bestanden hat (vgl. BGE Nr. 2C_223/2011 vom 13. September 2011, E. 3.3). Das Bundesgericht hält hierzu fest, dass der Kausalzusammenhang zwischen der nicht gehörigen Deklaration der Pflichtigen und dem Steuerausfall unterbrochen werde, wenn die Unzuverlässigkeit der Steuererklärung und der Beilagen der Einschätzungsbehörde bekannt war oder hätte bekannt sein müssen, und von dieser wider besseres Wissen oder aus Nachlässigkeit nicht beachtet wurde (vgl. Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 1. Aufl, 2008, § 26 N. 15; StE, 2000, B 97.41 Nr. 13; BGE vom 29. März 1946, in: ASA 14 S. 488).

Aus dem Gesagten folgt, dass die Zahlung der Dividende der D. AG bereits zum Zeitpunkt der definitiven Veranlagung zum Aktenstand gehörte und somit keine neue Tatsache darstellt.

Das Steuergericht erkennt, dass die Voraussetzungen zur Erhebung einer Nachsteuer mangels einer neuen Tatsache in casu nicht erfüllt waren, weshalb die Erhebung einer Nachsteuer zur Staats- und Gemeindesteuer für das Jahr 2001 demgemäss nicht zulässig und die Nachsteuerverfügung vom 16. Oktober 2008 aufzuheben ist.

5. Unabhängig von einer Nachsteuer können Pflichtige gemäss § 151 StG mit einer Busse bestraft werden, die vorsätzlich oder fahrlässig bewirken, dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Dazu müsste die Steuerverwaltung aber gemäss § 161 StG fristgemäss ein Strafsteuerverfahren eingeleitet haben.

Die Steuerverwaltung führte in ihrer Vernehmlassung vom 27. November 2012 zutreffend aus, dass die damalige Vertreterin der Pflichtigen nicht nur die Steuerdeklaration 2001 besorgt habe, sondern auch noch Revisionsstelle der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft gewesen sei. Es ist deshalb davon auszugehen, dass sie über die Einkünfte der Pflichtigen vollständig informiert war. Gleichwohl hat die Steuerverwaltung von Beginn an das Vorliegen eines Hinterziehungstatbestandes gemäss § 151 StG verneint und auf die Einleitung eines Strafsteuerfahrens verzichtet. Eine Prüfung der Voraussetzungen zur Auferlegung einer

Busse wurde aus unersichtlichen Gründen nicht vorgenommen, obwohl keine be- noch entlastenden Erkenntnisse vorlagen.

Ein Strafsteuerverfahren kann praxisgemäss unabhängig von einem Nachsteuerverfahren angehoben und geführt werden. Auch das Argument, die Rekurrenten hätten mit Ablieferung der Verrechnungssteuer ihre Steuerschuld bereits getragen, ist nicht zu hören, als dies für die Erhebung einer Strafsteuer ebenfalls nicht von Belang ist. Die nicht Anhebung eines Strafsteuerverfahrens erscheint in diesem Licht zumindest als fragwürdig, zumal eine Einstellung des Verfahrens zu einem späteren Zeitpunkt problemlos möglich gewesen wäre. Eine weitergehende Beurteilung dieser Thematik erübrigt sich hier jedoch.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass der Rekurs gutzuheissen ist und die Nachsteuererfügung zur Staats- und Gemeindesteuer für das Jahr 2001 vom 16. Oktober 2006 aufzuheben ist.

6. a) Ausgangsgemäss sind den Rekurrenten keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 130 StG i.V.m § 20 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. Vorliegend hat die Vertreterin der Pflichtigen eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 4'880.50 inkl. MWSt. geltend gemacht. Diese setzt sich zusammen aus 9.75 Stunden à Fr. 450.-- und Auslagen in Höhe von Fr. 131.50 zzgl. MWSt. Der Stundenansatz beträgt für Nicht-Anwälte praxisgemäss Fr. 150.--, weshalb dieser von Fr. 450.-- auf Fr. 150.-- zu kürzen ist, sodass sich die Honorarnote bereinigt auf Fr. 1'721.50.-- inkl. MWSt. und Auslagen beläuft.

Demgemäss wird erkannt:

- ://:
1. Der Rekurs wird gutgeheissen.
 2. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 1'000.-- wird den Rekurrenten zurückerstattet.
 3. Die Steuerverwaltung hat den Rekurrenten eine reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 1'721.50 (inklusive Auslagen und MWSt.) zu bezahlen.
 4. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrenten (2), die Gemeinde E. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiber i.V.:

C. Baader

v. Q. P. Tran