



Entscheid vom 1. März 2013 (530 12 44)

Strafsteuerverfahren

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter M. Zeller, P. Salathe,
J. Felix, Dr. L. Schneider, Gerichtsschreiberin I. Wissler

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

Beschwerdeführer

gegen

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

Beschwerdegegnerin

betreffend **Bussen zur direkten Bundessteuer 2003 - 2005**

Sachverhalt:

1. Mit Schreiben vom 31. Mai 2007 teilte die Steuerverwaltung den Pflichtigen mit, es sei festgestellt worden, dass die Pflichtige in den Jahren 2002-2005 von der D. (Schweiz) AG (nachfolgend: D.) Lohnbezüge in der Höhe von insgesamt Fr. 1,3 Mio. erhalten, jedoch nicht deklariert habe. Ausserdem seien in den vergangenen Jahren nie Angaben zu den Wertschriften gemacht worden. Die Steuerverwaltung sehe sich daher veranlasst, ein Nach- und Strafsteuerverfahren einzuleiten, weshalb zur Einreichung von Unterlagen eine Frist bis 15. Juni 2007 gesetzt werde.

Mit Schreiben vom 20. Juli 2007 äusserte sich der Vertreter dahingehend, dass derzeit ein Beschwerdeverfahren vor dem Kantonsgericht Basel-Landschaft der D. gegen die Ausgleichskasse Wirtschaftskammer 114 betr. durchgeführte AHV-Revision anhängig sei. Die Pflichtige sei gleichzeitig Arbeitnehmerin und selbständig erwerbstätig gewesen. Ob ihre Tätigkeit insgesamt als unselbständige oder als selbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert werde, habe u.a. Einfluss auf die Berechnung des steuerbaren Einkommens. Vor diesem Hintergrund sei das Verfahren zu sistieren. Im Weiteren führte der Vertreter zusammenfassend aus, infolge der andauernden erheblichen Arbeitsüberlastung der Pflichtigen in den Jahren 2003-2005 seien im Wissen und Einverständnis von D. der Ehemann, der Sohn, die Schwester sowie vereinzelt Bekannte für die Firma D. tätig gewesen. Diese habe sämtliche Entschädigungen für die von den weiteren Personen geleisteten Arbeitsstunden an die Pflichtige überwiesen. Ebenso seien diverse Materialkosten und Spesen auf ihr Konto zurückerstattet worden. Weiter führte er aus, die Saldoausweise sämtlicher Konti, die bis dahin nicht deklariert worden seien betreffend die Jahre 1997 bis 2002 hätten ein Minussaldo und Negativzinsen ausgewiesen. In den Jahren 2003 bis 2005 sei der Vermögenssaldo positiv und in den Jahren 2004 und 2005 sei dies auch der Zinsertrag. Im Weiteren habe die Pflichtige einen BMW 323 von der D. erworben. Bezüglich weiterer Einkünfte führte der Vertreter aus, im Jahre 2005 habe die Pflichtige in der Zeit vom 1. Oktober bis 16. November 2005 Lohn von der E. AG erhalten und überdies von der F. Versicherung ein Krankentaggeld. Die damalige Arbeitssituation bei der D. sei für die Pflichtige extrem belastend gewesen, was denn auch im Jahre 2005 zu einem ersten Zusammenbruch der Pflichtigen geführt habe. Die Überforderung, die massive Arbeitsüberlastung und die daraus entstandenen psychischen Probleme seien ursächlich dafür gewesen, dass die eigenen Angelegenheiten nicht mehr mit der gebührenden Sorgfalt behandelt worden seien. Im Einzelnen sei auf die Arztzeugnisse verwiesen. In den Jahren 2008, 2009, 2010 sowie im ersten Quartal 2011 folgten diverse Fristerstreckungen aufgrund der Anhängigkeit des Sozialversicherungsrechtlichen Verfahrens vor dem Kantonsgericht. Mit Schreiben vom 28. Februar 2011 teilte der Vertreter der

Steuerverwaltung mit, das Kantonsgericht, Abt. Sozialversicherungsrecht habe mit Entscheid vom 17. September 2010 die Tätigkeit der Pflichtigen als unselbständig qualifiziert.

Mit Schreiben vom 2. Mai 2011 reichte der Vertreter auch in Anlehnung an den Entscheid des Kantonsgerichts betreffend das sozialversicherungsrechtliche Verfahren eine Auflistung des Einkommens der Pflichtigen ein. Mit Schreiben vom 5. Dezember 2011 hielt die Steuerverwaltung das in der Besprechung mit dem Vertreter vom 1. Dezember 2011 vereinbarte fest und führte u. a. aus, es erfolge per 31. Dezember 2011 eine Zahlung von Fr. 100'000.--; bei Bezahlung der gesamten Nachsteuerforderungen würde die Busse auf 40 % der Nachsteuer festgelegt.

Mit Schreiben vom 28. März 2012 teilte die Steuerverwaltung dem Vertreter mit, dass die Nachsteuern betr. die direkte Bundessteuer Fr. 157'703.90 betragen würden. Ausserdem wurde der Vertreter aufgefordert sämtliche Bankunterlagen für die Jahre 2003 bis 2005 bzw. bis 2010 einzureichen.

Mit Schreiben vom 30. April 2012 führte der Vertreter aus, dass die Zahlung der Nachsteuern per Datum von heute ausgelöst werde und die verlangten Bankunterlagen der Steuerverwaltung direkt durch die Pflichtigen zugestellt würden.

2. Mit Nach- und Strafsteuerverfügung 2003 - 2005 vom 24. Mai 2012 wurden die Pflichtigen zur Zahlung von Nachsteuern und Zinsen in Höhe von Fr. 163'764.20 sowie einer Steuerbusse in Höhe von 70 %, d.h. Fr. 90'575.00 veranlagt.

Zur Begründung führte die Steuerverwaltung zusammenfassend aus, die Steuerverwaltung habe erfahren, dass die Pflichtige in den Jahren 2002 bis 2005 von der Firma D. mutmassliche Lohnbezüge in der Höhe von insgesamt ca. 1,3 Mio. erhalten haben solle, die jedoch nicht deklariert worden seien. Auch seien nie Angaben zu den Wertschriften gemacht worden.

Im Weiteren führte die Steuerverwaltung aus, die Steuerpflichtigen hätten Einkünfte aus ihren Tätigkeiten bei der D. für die Jahre 2003 bis 2005, die Einkünfte der Steuerpflichtigen, bei der E. AG für das Jahr 2005 sowie die Erwerbsausfallentschädigungen bzw. Krankentaggelder der F. Versicherungen für das Jahr 2005 im Gesamtumfang von knapp über Fr. 1 Mio. nicht deklariert. Die Veranlagung habe in der Folge - trotz mehrmaliger Aufforderung - mangels Einreichung der Unterlagen das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Ehefrau für die Jahre 2003 und 2004 auf Fr. 50'000.00 festgelegt. Für das Jahr 2005 hätten die Steuerpflichtigen keine Steuererklärung eingereicht, was zu einer amtlichen Veranlagung geführt hätte.

Die Nichtdeklaration der Einkünfte sei mit Wissen und Willen erfolgt und somit vorsätzlich. Zudem sei die Steuerpflichtige vom 3. Februar 1997 bis 22. August 1997 als Aushilfe im

Steuerbüro G. tätig gewesen, weshalb sie hätte wissen müssen, dass sämtliches Einkommen zu deklarieren sei. Damit hätten die Ehegatten den Tatbestand von Art. 175 Abs. 1 DBG vorsätzlich erfüllt. Aus den drei Arztzeugnissen könne entnommen werden, dass die Steuerpflichtige zwar psychisch angeschlagen gewesen und nicht mehr in der Lage gewesen sei für D. zu arbeiten. Inwiefern ihre Krankheit eine korrekte Deklaration von Einkommen beeinträchtigt haben solle, sei den Arztzeugnissen jedoch nicht zu entnehmen. Ausserdem hätten die Steuerpflichtigen einen Dritten mit ihren steuerlichen Angelegenheiten beauftragen können. Eine verminderte Schuldfähigkeit bzw. deren Ausschluss liege nicht vor. Bei einer vollendeten Steuerhinterziehung betrage die Busse in der Regel das Einfache der Nachsteuer. Unter Berücksichtigung der persönlichen Umstände und der finanziellen Verhältnisse werde die Busse auf 70% der Nachsteuer festgelegt.

3. Mit Schreiben vom 28. Juni 2012 erhob der Vertreter der Pflichtigen Einsprache mit den Begehren, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben und die Strafsteuer auf maximal 20 % der Nachsteuer festzusetzen. Zur Begründung führte er aus, die Nachsteuer sei unstrittig. Die Einsprache richte sich einzig gegen die Höhe der verfügten Strafsteuer. Bei dieser handle es sich um eine echte Strafe, wobei die Grundsätze des Strafrechts insbesondere Art. 147 StGB anwendbar seien. Danach sei für deren Bemessung das Verschulden massgebend und würden das Vorleben und die persönlichen Verhältnisse sowie die Wirkung der Strafsteuer auf das Leben der Einsprecher berücksichtigt. Sofern ein Strafmilderungsgrund gemäss Art. 48 StGB vorliege, sei die Strafsteuer nach freiem Ermessen zu mildern. In der angefochtenen Verfügung werde von Vorsatz ausgegangen. Die Überlegungen der Steuerverwaltung zu den strafmildernden Umständen seien nachvollziehbar und richtig, müssten aber bei einer richtigen Gewichtung zu einer erheblich tieferen Strafsteuer führen. So seien die Pflichtigen seit der Eröffnung des Nach- und Strafsteuerverfahrens am 31. Mai 2007 stets kooperativ gewesen. Die Arbeit bei D. sei für die Einsprecherin und für ihr ganzes Umfeld extrem belastend gewesen. Diese Umstände hätten dazu geführt, dass sie überhaupt nicht mehr in der Lage gewesen sei ihre eigenen Angelegenheiten zu erledigen. Hierzu könne auf die bereits eingereichten Arztzeugnisse verwiesen werden. Die extreme Belastung und die psychische Überlastung müssten bei der Gesamtbeurteilung aller Umstände einfließen. Schliesslich sei auch die lange Verfahrensdauer zu berücksichtigen, welche wesentlich durch ein Verfahren vor dem Kantonsgericht Abt. Sozialversicherungsrecht bedingt gewesen sei. Art. 49 lit. e StGB sehe eine Strafmilderung vor, wenn das Strafbedürfnis in Anbetracht der seit der Tat verstrichenen Zeit deutlich vermindert sei. Das Bundesgericht habe festgehalten, dass dieser Strafmilderungsgrund auf jeden Fall zu beachten

sei, wenn zwei Drittel der Verjährungsfrist abgelaufen seien. Dies habe zur Folge, dass der Strafmilderungsgrund zu beachten sei, da mehr als zwei Drittel der massgeblichen Verjährungsfrist von 10 Jahren abgelaufen seien. Ebenso sei auch das Wohlverhalten der Pflichtigen als Strafminderungsgrund zu würdigen. Vorliegend erscheine unter Berücksichtigung aller Umstände speziell auch der Strafempfindlichkeit der Einsprecher und der gebotenen Strafmilderung eine Strafsteuer in der Höhe von maximal 20 % der Nachsteuer angemessen.

4. Mit Einsprache-Entscheidung vom 2. August 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie u.a. aus, das Verschulden an der Unterbesteuerung wiege schwer. Das Verhalten der Pflichtigen sei als vorsätzlich einzustufen, da sie Einkünfte während drei Jahren sowie Wertschriftenbestände nicht deklariert hätten. Straferhöhend wirke der Taterfolg und strafmildernd die Kooperation und Einsichtigkeit sowie die Tatsache, dass noch kein anderes Nach- und Strafsteuerverfahren durchgeführt worden sei, was die Festsetzung der Busse auf 70 % der Nachsteuer rechtfertige.

Die Deklarationspflicht gehe sowohl aus dem Steuerformular als auch aus der Wegleitung hervor. Zudem seien die Pflichtigen auch zur Auskunftserteilung gemahnt worden. Die Nichtdeklaration der Lohninkünfte könne für sich allein durchaus eine Regelbusse (100% der Nachsteuer) nach sich ziehen. Immerhin handle es sich bei den undeklarierten Einkünften um wesentliches Einkommen zur Bestreitung des Lebensunterhalts. Es sei davon auszugehen, dass im Wissen um die Deklarationspflicht Einkünfte in einer sechsstelligen Summe pro Jahr in der Selbstdeklaration nicht unterbleiben dürften, zumal der ausserordentliche zeitliche Aufwand für die Einkommenserzielung während der fraglichen Jahre allgegenwärtig gewesen sei.

Die Schuldfähigkeit gründe entgegen der Ansicht der Pflichtigen nicht auf der ungenutzten Möglichkeit, eine andere Person mit dem Ausfüllen der Steuererklärungen beauftragt zu haben. Die Arztzeugnisse würden lediglich Bezug auf die Einschränkungen bei der Arbeitstätigkeit nehmen. Zudem würden sich die Ehegatten gegenseitig vertreten. Zumindest hätte eine Drittperson beauftragt werden können. Eine besondere Strafempfindlichkeit sei durchaus gegeben. Diese sei von der verfügenden Behörde jedoch bereits reichlich gewürdigt worden, indem die Busse auf 70 % festgesetzt worden sei. Gleiches gelte für das Wohlverhalten. Betreffend die lange Verfahrensdauer führte die Steuerverwaltung aus, könne diese mangels genügender Kausalität zum Nach- und Strafsteuerverfahren im vorliegenden Fall somit nicht zusätzlich strafmildernd ins Gewicht fallen. Unter Berücksichtigung aller Umstände komme man daher zum Schluss, dass die Bussenbemessung bereits gewichtig zu Gunsten der Beschwerdeführer ausgelegt worden sei. Zudem seien trotz etlicher Beteuerung der Pflichtigen Nachsteuern be-

zahlen zu wollen, bis Ende Juli 2012 keine Zahlungseingänge feststellbar. Zusammenfassend bestehe weder ein Ermessensspielraum für einen Verzicht auf die Busse noch für eine Korrektur auf 20 % der Nachsteuer.

5. Mit Schreiben vom 3. September 2012 erhob der Vertreter der Pflichtigen Beschwerde und begehrte, 1. Es sei der Einsprache-Entscheid aufzuheben. 2. Es sei die Strafsteuer auf maximal 20 % der Nachsteuer festzulegen. 3. Unter o/e Kostenfolge.

Zur Begründung führte er u.a. aus, die Beschwerde richte sich allein gegen die Höhe der Strafsteuer. Die Steuerhinterziehung nach Art. 175 DBG sei eine echte Kriminalstrafe, wobei sich die Strafzumessung nach den Grundsätzen des Strafrechts richte und Art. 47 ff. StGB ergänzend anwendbar seien. Im angefochtenen Entscheid werde von Vorsatz ausgegangen. Es könne jedoch kein schweres Verschulden der Beschwerdeführer erkannt werden. Als Grundsatz gelte, dass die Schuld grösser sei, je mehr kriminelle Energie aufgewendet worden sei. Schweres Verschulden sei anzunehmen, wenn die Vorgehensweise nicht nur vorsätzlich, sondern hinterhältig, planmässig oder unter Zuhilfenahme besonderer Machenschaften erfolgt sei, was vorliegend jedoch nicht der Fall sei. Unter Berücksichtigung des Verschuldens und der übrigen persönlichen Verhältnisse sei die Strafsteuer unverhältnismässig hoch. Die besondere Belastungssituation hätte in angemessener Weise berücksichtigt werden und im Resultat zu einer erheblich tieferen Strafsteuer führen müssen. Betreffend der Kriterien der strafmildernden Umstände führte der Vertreter aus, nebst der Schwere der Verfehlung und der Vorwerfbarkeit der Verhaltensweise des Täters seien dessen persönliche Verhältnisse bezogen auf den Zeitpunkt der Entscheidfällung zu berücksichtigen nach denen sich seine Strafempfindlichkeit bewerte. Die Nachsteuerforderungen und die Verzugszinsen von rund Fr. 545'000.-- würden die Beschwerdeführer hart treffen. Hinzu komme, dass die Strafsteuer insgesamt Fr. 190'000.-- betrage. Unter Hinzurechnung der Strafsteuer bei der direkten Bundessteuer ergebe sich sogar eine Strafsteuer von rund Fr. 281'000.--. Dies mache es den Beschwerdeführern sehr schwierig, je wieder eine realistische Perspektive auf eine Zeit ohne Steuerschulden zu haben. Die massive Strafempfindlichkeit der Beschwerdeführer als Teil ihrer persönlichen Verhältnisse, sei daher in angemessenem Umfang bei der Strafzumessung zu berücksichtigen. Ebenfalls strafmildernd müsse sich eine überlange Verfahrensdauer auswirken. Entscheidend sei der objektive Umstand, dass seit dem Ende der betreffenden Steuerjahre mindestens 6 ½ (Steuerjahr 2005), teilweise sogar 8 ½ Jahre (Steuerjahr 2003) vergangen seien. Falls derart viel Zeit seit der Tat verstrichen sei, so falle dies strafmildernd ins Gewicht. Irrelevant sei, ob die Steuerverwaltung für die lange Verfahrensdauer verantwortlich sei. Das kooperative wie auch das Wohlverhalten

würden sich ebenfalls strafmildernd auswirken. Auch der massiven Arbeitsbelastung und den daraus entstandenen psychischen Probleme sei Rechnung zu tragen. Das Strafgesetzbuch sehe keinen Mindestbetrag der Busse vor, während ein solcher für die Steuerhinterziehung mit einem Drittel der hinterzogenen Steuer ausdrücklich festgelegt werde, was nach allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen stossend sei. Eine Auslegung der entsprechenden Bestimmungen des StGB ergebe, dass die Unterschreitung der in Art. 175 Abs. 2 DBG vorgeschriebenen Mindestbusse möglich sein müsse. Die auf 70 % festgelegte Strafsteuer trage den gesamten Umständen und den persönlichen Verhältnissen keineswegs - wie im Entscheid behauptet - Rechnung. Die Strafmilderungsgründe müssten bei der Bussenbemessung dazu führen, dass eine mildere Strafe als die im Tatbestand minimal angedrohte Busse ausgefällt werde.

Art. 48 lit. e StGB sehe eine Strafmilderung vor, wenn das Strafbedürfnis in Anbetracht der seit der Tat verstrichenen Zeit deutlich vermindert sei und sich der Täter in dieser Zeit wohl verhalten habe. Das Bundesgericht habe festgehalten, dass dieser Strafmilderungsgrund auf jeden Fall zu beachten sei, wenn seit der Tat mehr als zwei Drittel der Verjährungsfrist abgelaufen seien, wobei der Richter diese Zeitspanne unterschreiten könne. Vorliegend sei festzustellen, dass mehr als zwei Drittel der massgeblichen Verjährungsfrist von 10 Jahren abgelaufen seien, weshalb sich aus diesem und den angeführten Gründen eine Reduktion der Strafsteuer auf maximal 20 % der verfügbaren Nachsteuer rechtfertige.

6. Mit Vernehmlassung vom 5. Oktober 2012 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie aus, vorliegend sei von einem vorsätzlichen Verhalten auszugehen. Sowohl erhebliche Erwerbseinkünfte als auch der konkrete Wertschriftenbestand seien während dreier Jahre nicht deklariert worden. Die Deklarationspflicht dieser Einkommens- und Vermögensanteile sei bekannt gewesen, wobei sie zudem von der Veranlagungsbehörde gemahnt worden seien über die Einkommensverhältnisse der Beschwerdeführerin Auskunft zu erteilen. Die AHV-rechtliche Qualifikation der Erwerbseinkünfte der Beschwerdeführerin könnten nicht Grund sein, diese erheblichen Einkommensbestandteile gänzlich wegzulassen.

Der Tatbestand der vorsätzlichen Steuerhinterziehung sei nicht explizit bestritten worden, ebenso nicht die Berechnung der Nachsteuern. Ausgehend von der Regelbusse von 100 % als Ausgangspunkt für die Strafzumessung nach dem Verschuldensprinzip, seien bei der Festlegung der Strafsteuer bzw. Busse die Taterfolge einerseits sowie die Kooperation und Einsichtigkeit andererseits hinreichend gewürdigt worden. Zusätzlich sei berücksichtigt worden, dass es sich vorliegend um eine erstmalige Hinterziehung handle. Dem Verschulden der Be-

schwerdeführerin sei in angemessener Weise Rechnung getragen worden. Schliesslich sei die Regelbusse von 100 % auf 70 % reduziert worden, was bereits für eine wohlwollende Behandlung spreche.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden.

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

2. Vorliegend unbestritten ist die Erhebung der Nachsteuer. Es bleibt im Folgenden zu untersuchen, ob sich eine Reduktion der von der Steuerverwaltung verfügbaren Busse in Höhe von 70 % der Nachsteuer rechtfertigt.

a) Gemäss Art. 175 Abs. 1 DBG wird, wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, mit Busse bestraft.

b) Strafbar macht sich gemäss Art. 175 Abs. 1 DBG, wer dem Gemeinwesen Steuern vorenthält oder deren Bezug hintertreibt, wobei in beiden Fällen eine Steuerverkürzung eintritt. Weiter erfordert der Tatbestand der Steuerverkürzung in objektiver Hinsicht, dass der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht nicht gehörig erfüllt hat, wobei eine richtige Veranlagung im ordentlichen Verfahren nicht mehr möglich ist, weil die entsprechenden Steuerperioden bereits rechtskräftig veranlagt sind. Nicht zum objektiven Tatbestand gehört nach der hier vertretenen Auffassung die Nachsteuerpflicht, denn diese setzt das Vorliegen neuer Tatsachen und Beweismittel voraus, worauf es bei der Beurteilung der Vorwerfbarkeit des Verhaltens des Steuerpflichtigen wohl nicht ankommen kann.

Die Steuerverkürzung erscheint als unechtes Unterlassungsdelikt und wird regelmässig dadurch begangen, indem der Steuerpflichtige gesetzlich umschriebene Mitwirkungspflichten verletzt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, Art. 175 N 22ff.).

c) Die Mitwirkungspflicht besteht unabhängig von der objektiven Beweislast. Der Steuerpflichtige hat nicht nur an der Feststellung von Tatsachen mitzuwirken, für die er beweislasterlastet ist, sondern auch und gerade an der Ermittlung von Tatsachen, für welche die Veranlagungsbehörde die Beweislast trägt. Denn die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gründet im Umstand, dass er die für die Veranlagung massgebenden Tatsachen am besten kennt. Im Interesse der Praktikabilität und Rechtssicherheit erfolgt eine Konkretisierung der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen in verschiedenen gesetzlichen Verfahrenspflichten. Entsprechend den Untersuchungsstadien der Feststellung des Wissens des Steuerpflichtigen um die rechts-erheblichen Tatsachen einerseits und der Überprüfung seiner Tatsachenbehauptungen andererseits bestehen die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Vorbringen von Sachdarstellungen, in der Beschaffung von Beweismitteln und in der Duldung von Beweiserhebungen in seinem Herrschaftsbereich (vgl. Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b Art. 124 DGB N 2ff.).

d) Vorliegend haben die Pflichtigen über drei Jahre hinweg den überwiegenden Teil ihres Einkommens nicht deklariert und auch auf Aufforderung der veranlagenden Behörde hin nicht offen gelegt, was in den Jahren 2003 und 2004 dazu geführt hat, dass ein Teil des Einkommens der Pflichtigen schätzungsweise festgesetzt wurde. Im Jahre 2005 wurden die Pflichtigen mangels Einreichung einer Steuererklärung amtlich veranlagt. In der Folge erwuchsen die Veranlagungen in Rechtskraft. Das bis dahin nicht deklarierte Einkommen konnte somit einzig über ein Nachsteuerverfahren gemäss Art. 151 DBG erfasst werden, was von den Pflichtigen auch akzeptiert wurde. Die Pflichtigen behaupten denn auch nicht, dass sie um die Deklarationspflicht nicht gewusst hätten. Die ordentlichen Veranlagungen für die Jahre 2003 bis 2005 blieben unbestrittenerweise mangels Deklaration des vollständigen Einkommens sowie Vermögens unvollständig, weshalb das Gemeinwesen einen Steuerausfall erlitten hat. Demzufolge ist vorliegend der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt (vgl. auch BGE Nr. 2C.26/2007 vom 10. Oktober 2007, E. 5.1 mit weiteren Hinweisen; Entscheid des Steuergewerichts [StGE] vom 25. Februar 2011, 530 10 38, E 5d, StGE vom 28. Mai 2010, 530 10 10, E 4d, www.bl.ch/steuergericht).

3. Die Pflichtigen begründen ihr Verhalten damit, dass die Beschwerdeführerin in der genannten Zeit unter einer hohen Arbeitsbelastung stand. Dies habe dazu geführt, dass sie sich nicht mehr um ihre persönlichen Angelegenheiten gekümmert habe. Die ganzen Umstände hätten schliesslich zu einem psychischen Zusammenbruch der Beschwerdeführerin geführt.

Fraglich ist nun in subjektiver Hinsicht, ob den Pflichtigen Vorsatz oder Fahrlässigkeit anzulasten ist.

a) Vorsätzlich handelt gemäss Art. 18 Abs. 2 aStGB, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt. Hinsichtlich der Willenskomponente des Vorsatzes wird vorausgesetzt, dass der Beschuldigte alle tatbestandsrelevanten Umstände verwirklichen wollte. Ist der Wille des Beschuldigten ausdrücklich und deutlich bewusst auf das strafbare Verhalten ausgerichtet, liegt direkter Vorsatz vor. Steht mit hinreichender Sicherheit fest, dass sich der Steuerpflichtige der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gegenüber der Steuerbehörde gemachten Angaben bewusst war, kann der Wille zur Steuerhinterziehung vorausgesetzt werden. Dem direkten Vorsatz gleichgestellt ist der Eventualvorsatz. Dieser liegt vor, wenn der Täter die Verwirklichung eines Tatbestands zwar nicht mit Gewissheit voraussieht, aber doch ernsthaft für möglich hält und die Erfüllung des Tatbestands für den Fall, dass sie eintreten sollte, auch will, bzw. mindestens in Kauf nimmt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. Art. 175 N 43ff.).

b) Fahrlässige Tatbegehung liegt laut Art. 18 Abs. 3 aStGB vor, wenn der Täter die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist. Das Mass der im Steuerrecht von einer bestimmten Person geforderten Sorgfalt ist zunächst davon abhängig, wie detailliert und klar die Steuerbehörde die Mitwirkung der dazu verpflichteten Person verlangt. Es beurteilt sich sodann nach dem, was von einer besonnen und umsichtig handelnden Person mit gleichen Kenntnissen und Fähigkeiten, wie sie der Täter besitzt, verlangt werden könnte, wenn sie sich in dessen Lage befände (vgl. Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a Art. 175 DGB N 32f.).

Zur Bestimmung des Masses der geforderten objektiven Sorgfalt sind die Wahrscheinlichkeit der Normverletzung sowie die Höhe der zu befürchtenden Schädigung zu berücksichtigen. Hinsichtlich des Masses der gebotenen Sorgfalt sind im Steuerrecht hohe Anforderungen zu stellen. Die Frage der Verletzung der subjektiven Sorgfaltspflicht wird unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Täters geprüft. Zu diesen zählen etwa Bildung, geistige Fähigkeiten und berufliche Erfahrung. Geboten ist das Verhalten eines, als Referenzperson gedachten, besonnenen und umsichtigen, in die gleiche Lage versetzten, Menschen mit gleichen Kenntnissen und Fähigkeiten, wie sie der Täter besitzt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 175 N 59ff.).

c) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschuldigte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist. Fahrlässig handelt der Steuerpflichtige demgegenüber, wenn er die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Steuerpflichtige die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (vgl. Art. 18 Abs. 3 StGB) (vgl. BGE 2A.182/2002 vom 25. April 2003, E.4.3.)).

d) Vorliegend haben die Pflichtigen in den Jahren 2003 und 2004 nicht ihr gesamtes Einkommen deklariert. Sie haben in der Folge diese Veranlagungen in Rechtskraft erwachsen lassen und haben auch akzeptiert, dass diese viel zu niedrig ausgefallen sind. Im Jahre 2005 folgte mangels Einreichung einer Steuererklärung eine amtliche Veranlagung, welche ebenfalls zu tief ausfiel und gegen welche ebenfalls nichts unternommen wurde.

Die Pflichtigen haben demzufolge über drei Jahre hinweg einen wesentlichen Teil ihres Einkommens verschwiegen. Aufgrund der Höhe des im damaligen Zeitraum generierten Einkommens mussten ihnen jedoch die grossen Diskrepanzen auffallen. Auch wenn davon ausgegangen wird, dass die Beschwerdeführerin ausschliesslich mit ihrer Arbeit beschäftigt war, hätte sich ihr Ehemann im Rahmen der Ehegattenvertretung um die Steuern kümmern müssen, zumal dieser ja auch in der Lage war seinen Beruf auszuüben und seiner Arbeit nachzugehen. Schliesslich wäre den Pflichtigen noch die Möglichkeit offen gestanden, sich an eine Fachperson in Steuersachen zu wenden, um ihren Mitwirkungspflichten nachzukommen und so eine korrekte Veranlagung zu bewirken. Zur Vornahme einer bestimmten Rechtshandlung innerhalb einer bestimmten Frist, hat das Steuergericht in ständiger Rechtsprechung denn auch festgehalten, dass es in Fällen, gesundheitlicher oder psychischer Problemlagen regelmässig zumutbar ist eine Drittperson mit der Wahrung seiner Rechte und Pflichten zu beauftragen (hierzu vgl. StGE vom 4. Dezember 2009, 530 09 51; StGE vom 7. Oktober 2011, 530 11 9 E 3c). Eine Ausnahme besteht lediglich dann, wenn ein unverschuldetes Hindernis, also eine objektive oder subjektive Unmöglichkeit zu handeln angenommen werden muss (vgl. auch Ent-

scheid des Bundesgerichts [BGE] 112 V 255, E 2a; BGE 2A.175/2006 vom 11. Mai 2006, E 2.2.2; BGE 2C_401/2007 vom 21. Januar 2008 E 3.3).

Die Pflichtigen haben vorliegend keine der Möglichkeiten ausgeschöpft. Weder hat sich der Ehemann um eine korrekte Erledigung der Steuern bemüht noch wurde die Hilfe eines Steuerberaters oder Treuhänders in Anspruch genommen. Dass die Pflichtigen damit bewusst das Risiko einer viel zu tiefen Veranlagung eingegangen ist offensichtlich. Dass nach diesen Ausführungen weder eine sehr hohe Arbeitslast noch die psychische Erkrankung nur eines Ehegatten eine Rechtfertigung das Einkommen nicht vollständig zu deklarieren darstellen, ergibt sich bereits daraus, dass eine Unmöglichkeit zu Handeln gegeben sein muss. Die Unmöglichkeit zu Handeln oder gar eine Handlungsunfähigkeit beider Ehegatten ist vorliegend nicht auszumachen. Für den Einzelnen mag diese Hürde in Anbetracht seiner persönlichen Lage zwar hoch erscheinen, dennoch kann nicht schlechthin von einer Unmöglichkeit zu handeln gesprochen werden, wenn sich naheliegende Lösungsmöglichkeiten geradezu aufdrängen und diese aus Nachlässigkeit oder Gleichgültigkeit nicht verfolgt werden. Es steht somit fest, dass die Pflichtigen ihres Verhaltens bewusst waren und ihnen klar war, dass sie unvollständige Steuererklärungen abgegeben haben. Es ist auch nichts anderes anzunehmen, als dass dies willentlich geschah. Demzufolge ist mit der Steuerverwaltung einig zu gehen, dass die Pflichtigen vorsätzlich Steuern hinterzogen haben.

4. Schliesslich ist der Grad des Verschuldens der Pflichtigen festzusetzen.

a) Gemäss der bundesrechtlichen Regelung in Art. 175 DBG beträgt die Busse bei vollendeter Steuerhinterziehung 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. Eine Unterschreitung des gesetzlich vorgesehenen Regelstrafmasses ist nur bei Vorliegen von Strafmilderungsgründen im Sinne von Art. 11, 20 oder 64 StGB in Verbindung mit Art. 65 f. StGB zulässig (vgl. Sieber in: a.a.O., Art. 175 DBG N 42). Auf eine Selbstanzeige nach Art. 175 Abs. 3 ist vorliegend nicht weiter einzugehen, da diese schon am Vorliegen einer spontanen und aus eigenem Antrieb erfolgten Anzeige des Pflichtigen bei der Steuerbehörde scheitert.

b) Fiskalstrafen sind echte Strafen, weshalb bei der Beurteilung der Schuld strafrechtliche Grundsätze massgebend sind. (vgl. Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 373). Der Richter bemisst die Strafe nach dem Verschulden des Täters.

Die Schwere des Verschuldens hat massgebenden Einfluss auf die Strafzumessung. Ausgangspunkt dieser Vorwerfbarkeit ist die Freiheit, anders zu handeln und wohl auch das Ausmass des Unheils, das der Täter schuldhaft herbeigeführt hat. Für die Strafzumessung ist in erster Linie das Mass der Schuld erheblich. Bei der Strafzumessung berücksichtigt der Richter die Beweggründe, das Vorleben und die persönlichen Verhältnisse des Schuldigen. Sodann sind besondere Strafschärfungs- und Strafmilderungsgründe zu beachten. Für die Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung folgt daraus, dass innerhalb der steuerharmonisierungsrechtlichen Vorgaben die Strafzumessung grundsätzlich nur innerhalb des Strafrahmens von einem Drittel bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuer beachtet werden darf (vgl. Thomas Hofer, Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, Zürich/St.Gallen 2007, S. 65f.).

c) 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. Die Lebensumstände können Aufschluss über das Mass der Schuld bzw. darüber geben, wie sehr oder wie wenig der Täter fähig gewesen ist, die Rechtswidrigkeit der Tat zu erkennen oder den Antrieben zur rechtswidrigen Tat zu widerstehen. Erheblich ist dabei auch das Verhalten nach der Tat oder das Umfeld, in welchem der Täter lebt (vgl. Thomas Hofer, a.a.O. S. 87f.).

5. Ausgangspunkt für die Beurteilung der Strafzumessung ist die von der Steuerverwaltung verfügte Busse in Höhe von 70 % der Nachsteuer.

Der Vertreter der Pflichtigen möchte die massive Strafempfindlichkeit, die lange Verfahrensdauer, die Einsichtigkeit, das Wohlverhalten und den guten Leumund der Beschwerdeführer, ihre Kooperation und schliesslich die besondere Belastungssituation durch den hohen Arbeitsanfall beachtet wissen, da in Würdigung all dieser Faktoren seiner Ansicht nach, dies zu einer Reduktion der Busse zu führen hat. Bezugnehmend auf die einzelnen Punkte ergibt sich folgendes:

a) Die lange Verfahrensdauer ist nicht zuletzt von den Pflichtigen resp. dessen Vertreter selbst mittels einem Sistierungsgesuch und zahlloser Fristerstreckungen bewirkt worden, wobei die Steuerverwaltung den Pflichtigen diese Fristerstreckungen nicht nur berechtigterweise gewährt hat. Die Steuerverwaltung hätte sich nämlich auf den Standpunkt stellen müs-

sen, dass im Rahmen des Nachsteuerverfahrens zunächst nach deren Einschätzung der Sachlage eine Veranlagung als selbständig oder unselbständig Erwerbstätige zu erfolgen hat. Nach Abschluss des sozialversicherungsrechtlichen Verfahrens hätte sodann der Entscheid des Kantonsgerichts als Revisionsgrund nach Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG gedient. Das vorliegende Verfahren hätte demzufolge bereits früher abgeschlossen werden können. Ausgehend davon, dass die Steuerbusse regelmässig bei 100 % der Nachsteuer angesetzt wird, hat die Steuerverwaltung in dieser Hinsicht bereits einen Einschlag vorgenommen. Mit einer Ansetzung der Steuerbusse auf 70 % der Nachsteuern wurde der langen Verfahrensdauer demzufolge gebührend Rechnung getragen.

b) Betreffend die hohe Strafempfindlichkeit ist dem Vertreter durchaus beizupflichten. Unter Berücksichtigung der derzeitigen Vermögenssituation, welches gemäss seiner Darstellung per Ende Dezember 2012 Fr. 2'807.-- betragen hat ist klar, dass die Busse nicht aus dem Vermögen bezahlt werden kann. Die Einkommenssituation hingegen präsentiert sich etwas anders. Die Beschwerdeführer haben im Jahr 2012 zusammen ein Einkommen von Fr. 217'792.-- generiert. Es ist ihnen somit trotz ihrer Vermögenssituation zumutbar die aufgelaufene Steuerschuld entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, in monatlichen Raten zu begleichen.

c) Betreffend die aussergewöhnliche Belastungssituation der Pflichtigen ist auszuführen, dass ihre schwierige Lage nicht angezweifelt wird. Die Belastungssituation muss sich gemäss dem ärztlichen Zeugnis von Dr. H. vom 23. November 2005 denn auch kontinuierlich aufgebaut haben, bis es im Juli 2005 zu einer kompletten Arbeitsunfähigkeit der Ehefrau kam. Die eingereichten Zeugnisse attestieren der Pflichtigen in der Folge eine 100 %-ige Arbeitsunfähigkeit.

Der Begriff der Arbeitsunfähigkeit stammt aus dem Sozialversicherungsrecht. Gemäss dem Bundesgesetz über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG) vom 6. Oktober 2000 umschreibt Art. 6 die Arbeitsunfähigkeit als die durch eine Beeinträchtigung der körperlichen, geistigen oder psychischen Gesundheit bedingte, volle oder teilweise Unfähigkeit, im bisherigen Beruf oder Aufgabenbereich zumutbare Arbeit zu leisten. Bei langer Dauer wird auch die zumutbare Tätigkeit in einem anderen Beruf oder Aufgabenbereich berücksichtigt.

In der Literatur wird auch von einer Einbusse an funktionellem Leistungsvermögen gesprochen. Entscheidend ist die durch einen Gesundheitsschaden bedingte Unfähigkeit, im bisherigen Beruf oder Aufgabenbereich nutzbringende Arbeit verrichten zu können. Die Ar-

beitsunfähigkeit kann auch als Berufsunfähigkeit bezeichnet werden (vgl. Locher, Sozialversicherungsrecht, 3. Aufl., S. 117ff.). Aus dieser kurzen Darstellung wird ersichtlich, dass es bei einer Arbeitsunfähigkeit nicht um eine generelle Handlungsunfähigkeit geht, sondern um eine auf die Berufsausübung eingeschränkte und somit auf einen Teilbereich beschränkte "Handlungs"-Unfähigkeit.

Wohl konnte der Beschwerdeführerin aufgrund ihres psychischen Zustandes eine Rückkehr an ihren Arbeitsplatz nicht mehr zugemutet werden und konnte sie allenfalls unter den gegebenen Umständen auch keiner anderen Tätigkeit nachgehen. Doch wäre es ihr durchaus zumutbar gewesen, ihren Ehemann oder eine Drittperson zur Wahrung ihrer Interessen beizuziehen (vgl. StGE vom 7. Oktober 2011, 530 11 9 E 3d).

d) Die Einsicht, einen Fehler begangen zu haben, vermochte die Pflichtigen bestimmt zu einer guten Kooperation mit der Steuerverwaltung zu bewegen. Auch sind seit diesem Zeitpunkt soweit ersichtlich keine weiteren Hinterziehungshandlungen vorgefallen. Festzuhalten ist an dieser Stelle jedoch, dass die Pflichtigen in den Jahren 2002 bis 2009 keine Steuern bezahlt haben und gemäss Auszug des Betreibungsamtes I. vom 22. Februar 2013 auf den Ehemann der Pflichtigen zahlreiche Verlustscheine (betreffend ausstehender Steuerforderungen) registriert sind. Die Einsicht der Pflichtigen Steuern bezahlen zu müssen, wobei beide Ehegatten über die ganze Zeit mit ihrer Erwerbstätigkeit ein ausreichendes Einkommen generieren konnten, besteht nach Beurteilung der jetzigen Sachlage nach wie vor nicht. Die Steuerverwaltung hatte sich im Laufe des Nachsteuerverfahrens unter der Prämisse, dass die Nachsteuern bezahlt würden bereit erklärt, die Steuerbusse auf bis 40 % zu reduzieren. Die Gelegenheit selbst auf die Höhe der Busse Einfluss nehmen zu können, haben die Pflichtigen aus nicht weiter dargelegten Gründen ungenutzt entgehen lassen. Festzuhalten ist gleichwohl, dass es keinen sachlichen Grund gab, diese Busse auf 40 % zu reduzieren. Die Steuerverwaltung hat dies wohl entgegenkommender Weise tun wollen, was jedoch unter der Beachtung der gesetzlichen Regelungen wie auch des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht angeht.

e) Dass gegen die Pflichtigen bislang erstmalig ein Nach- und Strafsteuerverfahren eröffnet worden ist, hat keine direkt strafmindernde Wirkung. Es kann lediglich als Argument dafür betrachtet werden, dass das Strafmass von 100 % der Nachsteuer nicht überschritten wird. Da die Busse vorliegend bereits bei 70 % liegt, spielt dieses Argument insofern keine Rolle.

Aus dem bisher ausgeführten folgt, dass die Busse in Höhe von 70 % nicht weiter herabgesetzt werden kann. Zudem wurde die lange Verfahrensdauer, welches als einziges Argument für eine Ermässigung der Busse tauglich ist, bereits genügend berücksichtigt und kann für eine weitere Verminderung derselben somit nicht herangezogen werden. Weitere Reduktionsgründe sind nicht ersichtlich.

Schliesslich ist noch darauf hinzuweisen, dass ein Verzicht auf eine Busse gemäss Art. 175 Abs. 3 DBG lediglich bei einer Selbstanzeige möglich ist. Da vorliegend das Nach- und Strafsteuerverfahren nicht aufgrund einer Selbstanzeige in Gang gesetzt wurde, sondern der Hinweis von der Gemeinde G. kam, steht auch vor diesem Hintergrund ein Verzicht ausser Frage.

Die Beschwerde erweist sich demzufolge als unbegründet und ist abzuweisen.

6. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Beschwerdeführern die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG) und es ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG).

Demgemäss wird erkannt:

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Den Beschwerdeführern werden gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
 3. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Beschwerdeführer (2), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin:

C. Baader

I. Wissler