



Urteil vom 5. September 2025 (530 24 30)

Nach- und Strafsteuern / Nichtdeklaration ausländischer Liegenschaften

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter J. Felix (Ref.),
S. Schmid, H. Steiner, Steuerrichterin Dr. L. Kubli, Gerichtsschreiberin
E. Zäch

Parteien **A.B._____ und B.B._____**, vertreten durch Ozan Polatli, Advokat, Advoka-
tur Polatli, Rathausstrasse 68, 4410 Liestal

Beschwerdeführende

gegen

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

Beschwerdegegnerin

betreffend **Nach- und Strafsteuern zur direkten Bundessteuer 2011 bis 2017**

Sachverhalt:

A.

Mit Schreiben vom 16. April 2021 informierte die Steuerverwaltung die Pflichtigen über die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens für die Steuerjahre 2011 bis 2017. Hintergrund dafür seien Meldungen im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs (AIA) mit Deutschland, deren Daten nicht mit den Angaben und Unterlagen in der Steuererklärung 2017 übereinstimmten. Es sei davon auszugehen, dass die gemeldeten Vermögenswerte auch in den Vorjahren nicht ordnungsgemäss deklariert worden seien. Die Pflichtigen wurden ersucht, bis zum 17. Mai 2021 vollständige Konto- und Depotauszüge der betreffenden Konten einzureichen sowie allfällige weitere in- und ausländische Einkünfte und Vermögenswerte seit dem 1. Januar 2011, welche bis anhin nicht deklariert worden seien, bekanntzugeben.

Die Pflichtigen reichten mit Schreiben vom 3. Mai 2021 Unterlagen ein.

Mit Schreiben vom 29. Juni 2021 stellte die Steuerverwaltung fest, dass die eingereichten Unterlagen unvollständig seien und verlangte daher die Nachreichung weiterer Unterlagen bis zum 2. August 2021.

Die Steuerverwaltung gewährte mehrere Fristerstreckungen; zuletzt wurde die Frist mit Schreiben vom 19. Juli 2022 bis zum 15. September 2022 verlängert.

Mit Schreiben vom 15. September 2022 führten die Pflichtigen, nunmehr vertreten durch Ozan Polatli, Advokat, aus, dass der Pflichtige in C.____ (Türkei) ein Grundstück gekauft habe und dort im Jahr 2012 ein Haus habe bauen lassen. Zuvor habe er im Jahr 2009 sein Haus in der Schweiz verkauft und am 6. September 2012 das Geld auf ein Konto in Deutschland überwiesen. Langsam habe er das Geld vom Konto in Deutschland abgezogen und mehrheitlich für Ferien, auswärtiges Essen, etc. ausgegeben. Zudem habe er einen Teil für den Hausbau in C.____ verwendet. Ausserdem habe er neun Zimmer gekauft, um sie an Feriengäste zu vermieten. Seit Beginn der Corona-Pandemie hätten die Zimmer jedoch praktisch nicht vermietet werden können. Das Haus in C.____ habe gegen Ende des Jahres 2021 aufgrund der türkischen Währungskrise einen umgerechneten Wert von ca. CHF 70'000.– gehabt. Seither sei der Wert nochmals erheblich gesunken.

Die Steuerverwaltung ersuchte mit Schreiben vom 28. Oktober 2022 um Nachreichung von Unterlagen bis zum 28. November 2022, insbesondere um eine aktuelle Verkehrswertschätzung der Liegenschaft in C.____ sowie um Kauf- und Mietverträge der Zimmerwohnungen.

Nachdem die Steuerverwaltung erneut mehrmals Fristerstreckungen gewährte – letztmals bis zum 30. April 2023 – führte der Rechtsvertreter der Pflichtigen mit Schreiben vom 28. April 2023 aus, dass der Pflichtige in der Türkei gewesen sei, um eine aktuelle Verkehrswertschätzung erhältlich zu machen. Die Ämter in der Ortschaft rund um C.____ seien jedoch geschlossen und er habe keine Unterlagen anfordern können. Die Liegenschaft in C.____ sei mittlerweile komplett abgerissen worden.

Mit Schreiben vom 12. Mai 2023 leitete die Steuerverwaltung das Strafsteuerverfahren ein, stellte den Pflichtigen die Nachsteuerberechnungen zu und gewährte ihnen eine Frist von 15 Tagen ab Zustellung des Schreibens, um zu den Nachsteuerberechnungen und zum Verschuldensvorwurf Stellung zu nehmen.

Innert letztmals erstreckter Frist führte der Rechtsvertreter der Pflichtigen mit Schreiben vom 2. Juli 2023 aus, dass es dem Pflichtigen aufgrund des Erdbebens vom 6. Februar 2023 nicht möglich gewesen sei, sachdienliche Unterlagen erhältlich zu machen. Diese Notstandssituation in der Türkei rechtfertige es, mit dem Erlass einer Verfügung zuzuwarten und die Frist zur Stellungnahme ausnahmsweise zu erstrecken.

Mit Verfügung vom 18. August 2023 erhob die Steuerverwaltung Nachsteuern zur direkten Bundessteuer für die Jahre 2011 bis 2017, eine Steuerbusse von 90 % der Nachsteuer der Jahre 2013 bis 2017 sowie Verzugszinsen. Begründet wurde dies insbesondere damit, dass die Begebenheiten in den Jahren 2011 bis 2017 massgebend seien und der aktuelle Zustand der Liegenschaft in C.____ keinen Einfluss auf die Nachsteuerberechnungen habe. Nebst den Bankbelegen der Bank D.____ seien keine weiteren Unterlagen eingereicht worden, weshalb die Nachsteuerberechnungen nach pflichtgemäsem Ermessen aufgrund der aus den Bankbelegen ersichtlichen Zahlen bzw. den mutmasslichen Kaufpreisen der neun Zimmerwohnungen bzw. des Erstellpreises des Hauses erstellt worden seien. Bezüglich des subjektiven Tatbestands wurde dargelegt, dass eine Liegenschaft und neun Zimmerwohnungen sowie Vermögenswerte in nicht unbeachtlicher Höhe auf Konten im Ausland über mehrere Jahre hinweg nicht deklariert worden seien. Von einem Versehen könne nicht ausgegangen werden, weshalb zumindest Eventualvorsatz vorliege. Da es sich um die Steuerfaktoren des Pflichtigen handle, könne die Busse nur ihm auferlegt werden. Das Verschulden des Pflichtigen wiege vorliegend mittelschwer. Zu seinen Lasten seien die lange Dauer der Hinterziehung sowie die Höhe des Taterfolgs zu berücksichtigen. Zu seinen Gunsten wirkten sich der bisher einwandfreie steuerstrafrechtliche Leumund sowie die Kooperation aus. Unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse werde die Busse auf 90 % der Nachsteuer festgelegt.

B.

Gegen diese Verfügung erhob der Rechtsvertreter der Pflichtigen mit Schreiben vom 20. September 2023 Einsprache und beantragte im Wesentlichen die Aufhebung der angefochtenen Verfügung, die Neuberechnung der Nachsteuern, den Verzicht auf die Steuerbusse sowie eventualiter deren Reduktion auf das gesetzliche Minimum. Zur Begründung wurde unter anderem dargelegt, dass die mit den ausländischen Immobilien zusammenhängenden Einkünfte lediglich satzbestimmend heranzuziehen seien. Die Berechnungen seien vorliegend gesamthaft falsch erfolgt, zumal auch ein bei weitem zu hoher (Eigen-)Mietwert angenommen worden sei. Ausserdem sei unberücksichtigt geblieben, dass für im Ausland generiertes Einkommen auch Steuern im entsprechenden Staat bezahlt würden, womit gegen das Doppelbesteuerungsverbot und das mit der Türkei abgeschlossene Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verstossen worden sei. Die Busse erweise sich als zu hoch, zumal die Pflichtigen kooperiert hätten und aufgrund des Erdbebens in der Türkei immensen Schaden erlitten hätten. Es sei von der Busse abzusehen oder diese wenigstens auf 30 % der Nachsteuer zu reduzieren. Ausser-

dem habe die Steuerverwaltung die Eingaben der Pflichtigen vom 15. September 2022 und vom 2. Juli 2023 nicht berücksichtigt. Die Realitäten in der Türkei seien ausser Acht gelassen worden, zumal die Liegenschaften nicht annähernd die angenommenen Renditen einbringen bzw. Werte aufweisen könnten. Dies bestätige auch ein Gutachten betreffend die Liegenschaft in C.____, woraus hervorgehe, dass der Pflichtige lediglich Teilinhaber sei und der Vermögenswert im Jahr 2017 EUR 49'223.– betragen habe. Schliesslich hätte die Steuerverwaltung weitere steuermindernde Tatsache berücksichtigen und diverse Pauschalabzüge gewähren müssen.

Die Steuerverwaltung ersuchte mit Schreiben vom 10. November 2023 um Einreichung ergänzender Unterlagen bis 31. März 2024. Die mit E-Mail vom 27. März 2024 beantragte Fristerstreckung wurde bis zum 30. Juni 2024 gewährt. Die Steuerverwaltung machte im Schreiben vom 12. April 2024 darauf aufmerksam, dass eine weitere Fristverlängerung nicht gewährt werde. Der Rechtsvertreter beantragte mit E-Mail vom 1. Juli 2024 eine nachperemptorische Fristerstreckung, da die Mandanten zurzeit nicht erreichbar seien.

Mit Entscheid vom 8. November 2024 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Zur Begründung wurde insbesondere dargelegt, dass bezüglich der Liegenschaft in C.____ eine aktuelle Verkehrswertschätzung eingereicht worden sei, weshalb der Eigenmietwert neu berechnet werden könne. Die Tatsache, dass die Liegenschaft in C.____ zwischenzeitlich durch ein Erdbeben grosse Schäden erlitten und an Wert verloren habe, habe keinen Einfluss auf die Nachbesteuerung in den Jahren 2011 bis 2017, da die Liegenschaft in diesen Jahren noch keine Schäden gehabt habe. Für die anderen Liegenschaften in der Türkei seien auch nach mehrmaliger Aufforderung keine Unterlagen eingereicht worden, weshalb die Eigenmietwerte zu bestätigen seien. Eine Doppelbesteuerung liege nicht vor, da ausländische Immobilien nur satzbestimmend zu berücksichtigen seien und eine Doppelbesteuerung mittels Steuerauscheidung verhindert werde. Soweit der Vertreter der Pflichtigen des Weiteren vorgebracht habe, dass weitere steuermindernde Tatsachen zu berücksichtigen gewesen seien und diverse Pauschalabzüge hätten gewährt werden müssen, seien keine Angaben gemacht worden, welche steuermindernden Tatsachen bzw. Pauschalabzüge nicht berücksichtigt worden seien. Die bekannten und belegmässig nachgewiesenen steuermindernden Tatsachen seien berücksichtigt worden. Schliesslich sei die verfügte Steuerbusse von 90 % der hinterzogenen Steuer nicht zu beanstanden, da bei der Festsetzung der Steuerbusse die Schwere des Verschuldens, der eingetretene oder beabsichtigte Erfolg und die persönlichen Verhältnisse berücksichtigt worden seien. Von einer Selbstanzeige könne nicht gesprochen werden, da die ausländischen Konten und Liegenschaften über Jahre hinweg nicht deklariert worden seien, obwohl in der Steuererklärung explizit danach gefragt werde. Die Offenlegung der Konten sei erst auf Nachfrage im Rahmen des AIA erfolgt, jene der Liegenschaften hingegen erst auf explizite Nachfrage im vorliegenden Nachsteuerverfahren. Ausserdem seien bis auf die Kontobelege – auch nach mehrmaliger Aufforderung seit der Verfahrenseinleitung am 16. April 2021 – keine Unterlagen eingereicht worden. Die Verkehrswertschätzung der Liegenschaft in C.____ sei erst im Einspracheverfahren eingereicht worden.

C.

Die Pflichtigen, vertreten durch Ozan Polatli, Advokat, erheben gegen diesen Entscheid mit Eingabe vom 9. Dezember 2024 Beschwerde beim Steuergericht und beantragen, (1) der Einspracheentscheid vom 8. November 2024 sei vollumfänglich aufzuheben; (2) die Nachsteuern für die Jahre 2011 bis 2017 seien neu zu berechnen; (3) das Hinterziehungsverfahren sei einzustellen bzw. auf eine Steuerbusse zu verzichten; (4) eventualiter sei die Steuerbusse neu zu berechnen und auf das gesetzliche Minimum festzusetzen; (5) subeventualiter sei die Sache zur vollständigen und richtigen Feststellung des Sachverhalts und neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen; (6) es seien keine Verfahrenskosten zu erheben; (7) es sei die Beschwerdegegnerin zu verpflichten, den Beschwerdeführenden eine Parteientschädigung zu bezahlen. In verfahrensrechtlicher Hinsicht wird begehrt, dass (1) den Beschwerdeführenden eine angemessene Frist zur Nachbegründung der Beschwerde sowie zur Nachreichung von Unterlagen für die Neuberechnung der Nachsteuer zu gewähren sowie (2) das vorliegende Verfahren mit dem unter derselben Dossiernummer laufenden Verfahren betreffend Nachsteuer und Busse zur direkten Bundessteuer (recte: Staats- und Gemeindesteuer) 2011 bis 2017 zu vereinigen sei. Die Beschwerdeführenden kritisieren den Einspracheentscheid insbesondere dahingehend, dass die Steuerverwaltung die wesentlichen Tatsachen nicht vollständig dargelegt habe und der Entscheid nicht nachvollziehbar sei. Namentlich werde nicht klar ersichtlich, wie die Annahme von neun Wohnungen begründet werde und auf welche Grundlage die Steuerverwaltung diese Behauptung stütze. Des Weiteren sei bezüglich des Verkehrswerts der Liegenschaft in C._____ in Höhe von TRY 405'867.– zu bemängeln, dass der Umrechnungskurs nicht ausgewiesen werde und die Steuerverwaltung fälschlicherweise von einer bebaut gekauften Liegenschaft ausgehe. Die Liegenschaft sei im Jahr 2000 von Vater und Sohn erbaut worden. Zudem würden die berücksichtigten Liegenschaftsunterhaltskosten beanstandet. Es sei zu berücksichtigen, dass das Fehlen einer Heizung und einer Küche den Nutzwert der Räume erheblich beeinträchtige. Die untere Wohnung dieser Liegenschaft stehe leer und könne nicht vermietet werden, da in der ländlichen Region keine Nachfrage nach Mietwohnungen bestehe. Daher sei der Eigenmietwert der unteren Wohnung um die Hälfte zu senken oder ganz aufzuheben. Die Steuerverwaltung gehe weiter fälschlicherweise von einer Liegenschaft mit neun Wohnungen aus. Es handle sich vielmehr um eine Liegenschaft mit acht Zimmern und einem Lagerraum. Mangels Nachfrage hätten die Beschwerdeführenden die Räume nicht vermieten können. Einzig in den Monaten Juli und August 2017 habe die ganze Einheit zu einem Preis von TRY 5'250.– vermietet werden können. Weitere Vermietungen hätten nicht stattgefunden. Die Steuerverwaltung habe pro angebliche Wohnung einen Verkehrswert von EUR 40'000.– angenommen. Diese Liegenschaft sei hingegen im Jahr 2012 zu einem Preis von EUR 60'000.– bis 70'000.– erworben worden. Die dazugehörigen Eigenmietwerte seien zudem zu beanstanden, da unter anderem Angaben zu einer allfälligen Inflationsrechnung, zu Umrechnungskursen sowie zu den jährlichen Veränderungen der Eigenmietwerte fehlten. Die Steuerverwaltung habe weder dargelegt noch nachgewiesen, wie die Eigenmietwerte ermittelt worden seien. Die Eigenmietwerte seien wegen der Nichtvermietbarkeit der Zimmer aufzuheben und für das Jahr 2017 die tatsächlichen Einnahmen heranzuziehen. Die von der Steuerverwaltung darüber hinaus angenommene Liegenschaft in der Türkei mit einem Verkehrswert von EUR 100'000.– und einem Erwerbsdatum am 14. Januar 2015 sei den Beschwerdeführenden unbekannt. Es sei an der Steuerverwaltung die Herkunft der Angaben zu dieser Liegenschaft nachvollziehbar darzulegen und zu belegen.

Mit Verfügung des Präsidenten des Steuergerichts vom 24. Februar 2025 wird der Antrag auf Vereinigung der Verfahren betreffend die Nach- und Strafsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer 2011 bis 2017 sowie die Nach- und Strafsteuern zur direkten Bundessteuer 2011 bis 2017 abgewiesen. Zudem wird keine Nachfrist zur Nachbegründung der Beschwerde sowie zur Nachreichung von Unterlagen für die Neuberechnung der Nachsteuer gesetzt, zumal die Verfahrensparteien die Möglichkeit haben, bis zur Verhandlung weitere Beweismittel und Begründungen einzureichen.

Die Steuerverwaltung beantragt mit Vernehmlassung vom 11. April 2025 die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung wird im Wesentlichen dargelegt, dass die Beschwerdeführenden nur sehr zögerlich und unvollständige Informationen preisgegeben hätten, obwohl dies zur Klärung des Falls hilfreich gewesen wäre. Es seien zwar Unterlagen in türkischer Sprache eingereicht worden, was jedoch mangels Übersetzung nicht zielführend sei. Der Vertreter der Beschwerdeführenden habe im Schreiben vom 15. September 2022 festgehalten, dass ein Teil des Geldes für den Hausbau in C.____ verwendet worden sei und ausserdem neun Zimmer zur Ferienvermietung gekauft worden seien. Es sei allerdings unklar, ob es sich dabei um dasselbe Grundstück oder zwei verschiedene Liegenschaften handle. Aufgrund des Bank-Kontoauszugs der Bank D.____ sowie mangels weiterer Unterlagen habe die Steuerverwaltung vom Kauf diverser Liegenschaften ausgehen dürfen. Es obliege den Beschwerdeführenden nachzuweisen, wie die Immobilienkäufe genau erfolgt seien, damit die Erträge daraus bzw. die allfälligen Eigenmietwerte korrekt ermittelt und satzbestimmend berücksichtigt werden könnten. Da die Beschwerdeführenden selbst durch ihre Nichtdeklaration des Euro-Kontos das Fundament für das Verfahren gelegt hätten, sei es an ihnen, den Gegenbeweis anzutreten, und nicht bloss das Vorgehen der Steuerverwaltung zu kritisieren. Des Weiteren gingen dem Immobilienbewertungsbericht wiederum andere Daten hervor und der eingereichte Mietvertrag aus dem Jahr 2017 lasse diverse Fragen offen.

An der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung vom 13. Dezember 1994 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (VV DBG; SGS 336.21) i. V. m. § 129 Abs. 3 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 10'000.– übersteigt, von der Fünferkammer beurteilt werden. Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2.

2.1 In formeller Hinsicht macht der Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden zunächst eine Verletzung des rechtlichen Gehörs im Sinne der Begründungspflicht geltend. Der Einspracheentscheid umfasse sieben Seiten, ohne dass klar ersichtlich sei, wie die Annahme von neun Wohnungen begründet werde. Es würden weder die Entscheidungsgrundlagen detailliert aufgezeigt, noch werde eine nachvollziehbare Verknüpfung mit den beigelegten Dokumenten hergestellt. Ein 17-seitiges Schreiben, das aus sieben Seiten Entscheid und zehn Seiten Beilagen bestehe, erschwere die Nachvollziehbarkeit erheblich.

2.2 Im Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) drückt sich ein zentraler Gehalt prozeduraler Fairness aus. Das rechtliche Gehör dient einerseits der Klärung des Sachverhaltes und stellt andererseits ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht dar.¹ Rechtsprechung und Lehre haben aus dem verfassungsrechtlichen Gehörsanspruch verschiedene Teilgehalte abgeleitet: Den Anspruch auf vorgängige Äusserung und Mitwirkung im Verfahren, das Recht auf Akteneinsicht, auf Entscheidungsbegründung und auf Rechtsbeistand.² Aus dem Anspruch der Parteien auf Begründung erwächst den Behörden die Pflicht, die Vorbringen tatsächlich zu hören, sorgfältig und ernsthaft zu prüfen und bei der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen. Die Behörde muss jedoch nicht alle vorgebrachten Argumente würdigen, sondern darf sich auf die Prüfung der entscheidungswesentlichen Argumente beschränken. Die Begründungsdichte genügt den verfassungsrechtlichen Standards, wenn sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheides Rechenschaft ablegen und diesen in voller Kenntnis der Sachlage gegebenenfalls anfechten kann.³

2.3 Die Steuerverwaltung führte im angefochtenen Entscheid im Wesentlichen aus, dass mangels entsprechender Belege an den festgelegten Steuerwerten und Eigenmietwerten festzuhalten sei. Lediglich hinsichtlich der Liegenschaft in C.____ sei eine Schätzung eingereicht worden, weshalb deren Verkehrswert sowie die entsprechenden Eigenmietwerte anzupassen seien. Aus der dem Einspracheentscheid beigelegten Tabelle gehen die von der Steuerverwaltung angenommenen Verkehrswerte und die sich daraus ergebenden Eigenmietwerte eindeutig hervor. Darüber hinaus setzte sich die Steuerverwaltung mit den weiteren Einwänden der Beschwerdeführenden auseinander, insbesondere betreffend Doppelbesteuerung und Busse. Der Entscheid geht somit auf alle entscheidungsrelevanten Gesichtspunkte ein. Soweit der Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden bemängelt, dass die Steuerverwaltung nicht begründet habe, weshalb sie von neun Wohnungen ausgehe, ist festzuhalten, dass dieser Punkt in der Einsprache nicht ausdrücklich gerügt wurde, weshalb sich die Steuerverwaltung damit auch nicht vertieft auseinandersetzen musste.

Der Umfang der dem Entscheid beigelegten Unterlagen erklärt sich dadurch, dass das vorliegende Nach- und Strafsteuerverfahren sieben Steuerjahre umfasst. Entsprechend nehmen die Nachsteuerberechnungen und die Verfügungen zur internationalen Steuerauscheidung einen gewissen Umfang ein. Dies beeinträchtigt die Nachvollziehbarkeit des Entscheids hingegen

¹ Urteil des Bundesgerichts (BGE) 135 I 187, E. 2.2.

² KIENER/RÜTSCHÉ/KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, 3. Aufl., Zürich/St. Gallen 2021, N 229.

³ KIENER/RÜTSCHÉ/KUHN, a. a. O., N 243 f.

nicht. Aus dem Entscheid geht klar hervor, dass bezüglich der Liegenschaft in C.____ Änderungen vorgenommen wurden. Diese lassen sich anhand der dem Einspracheentscheid beigelegten Übersichtstabellen aller Liegenschaften nachvollziehen. Soweit der Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden bemängelt, dass die Berechnungsschritte aus den Tabellen nicht hervorgehen, ist darauf hinzuweisen, dass sich der Tabelle sowohl die Verkehrswerte als auch die Umrechnungskurse entnehmen lassen. In E. 3.5 des Einspracheentscheids zu den Nachsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer 2011 bis 2017 wird zudem erläutert, wie der Eigenmietwert ausländischer Liegenschaften berechnet wird. Der Eigenmietwert für die direkte Bundessteuer beträgt 120 % des kantonalen Eigenmietwerts für die Staatssteuer (vgl. nachfolgend E. 3.4). Damit lassen sich die Berechnungen nachvollziehen. Die Beschwerdeführenden haben schliesslich ihren Standpunkt in der Beschwerde darlegen können und ausgeführt, weshalb sie mit den Argumenten der Steuerverwaltung nicht einverstanden sind. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ist jedenfalls nicht ersichtlich.

3.

In materieller Hinsicht ist nachfolgend zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht Nachsteuern erhoben hat.

3.1 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 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.

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 dem Fiskus die Möglichkeit gegeben wird, die Verfügung unter bestimmten Voraussetzungen zu seinen Gunsten abzuändern und einen zusätzlichen Steuerbetrag (samt Zins) als Nachsteuer einzufordern.⁴ 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, wobei die Nachsteuer nicht zur Überbesteuerung des Pflichtigen führen darf.⁵ 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.⁶

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

⁴ HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht Band I, 9. A. Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 36 N 22.

⁵ Vgl. LOOSER, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizer Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl. Basel 2022, Art. 151 DBG N 2; SCHNEIDER/MERZ in: Nefzger/Simonek/Wenk (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 146 N 1.

⁶ Vgl. LOOSER, a. a. O., Art. 151 N 2; SCHNEIDER/MERZ, a.a.O., § 147 N 2.

Steuererklärung, doch darf die Behörde – im Wissen, später ohne weiteres ein Nachsteuerverfahren einleiten zu können – nicht leichtfertig auf die Richtigkeit der deklarierten Angaben vertrauen. Vielmehr muss ein Nachsteuerverfahren dann ausgeschlossen sein, wenn die veranlagende Behörde einen erkennbar unvollständigen oder fragwürdigen Sachverhalt ungeklärt liess. Auf erkennbar unsicherer Grundlage verfügte Veranlagungen dürfen nicht über ein Nachsteuerverfahren «verbessert» werden, wenn sich diese Grundlage im Nachhinein als unzutreffend erweist.⁷

3.2 Der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich aber dem Steuerpflichtigen; dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen.⁸

3.3 Gemäss Art. 6 DBG ist bei persönlicher Zugehörigkeit die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland. Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Wenn ein schweizerisches Unternehmen Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnet hat, innert der folgenden 7 Jahre aber aus dieser Betriebsstätte Gewinne verzeichnet, so ist im Ausmass der im Betriebsstättenstaat verrechenbaren Gewinne eine Revision der ursprünglichen Veranlagung vorzunehmen; die Verluste aus dieser Betriebsstätte werden in diesem Fall in der Schweiz nachträglich nur satzbestimmend berücksichtigt. In allen übrigen Fällen sind Auslandsverluste ausschliesslich satzbestimmend zu berücksichtigen. Vorbehalten bleiben die in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Regelungen (Art. 6 Abs. 3 DBG). Gemäss Art. 7 Abs. 1 DBG entrichten natürliche Personen, die nur für einen Teil ihres Einkommens in der Schweiz steuerpflichtig sind, die Steuer für die in der Schweiz steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen entspricht.

Nach Art. 6 Abs. 1 des Abkommens vom 18. Juni 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Türkei zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA CH-T; SR 0.672.976.31) können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen (einschliesslich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, im anderen Staat besteuert werden. Gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. a DBA CH-T wird für in der Schweiz ansässige Personen die Doppelbesteuerung wie folgt beseitigt: Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte und können diese Einkünfte nach diesem Abkommen in der Türkei besteuert werden, so nimmt die Schweiz, unter Vorbehalt von Buchstabe b, diese Einkünfte von der Besteuerung aus; sie kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen dieser ansässigen Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

⁷ Vgl. SCHNEIDER/MERZ, a.a.O., § 146 N 4.

⁸ Vgl. BGE 140 II 248, E. 3.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. Zürich 2016, S. 519.

3.4 Gemäss Art. 21 Abs. 1 DBG sind die Erträge aus unbeweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung (lit. a); der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (lit. b); Einkünfte aus Baurechtsverträgen (lit. c); Einkünfte aus der Ausbeutung von Kies, Sand und anderen Bestandteilen des Bodens (lit. d). Die Festsetzung des Eigenmietwertes erfolgt gemäss Art. 21 Abs. 2 DBG unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) als gesamtschweizerisches Aufsichtsorgan anerkennt die für die kantonalen Steuern massgebenden Eigenmietwerte auch für die direkte Bundessteuer, sofern sie gemäss den periodischen, stichprobeweise durchgeführten Erhebungen im kantonalen Durchschnitt nicht unter 70% des Marktmietwerts (Interventionslimite) liegen.⁹ Die jeweils kantonal festgelegten Mietwerte, welche für die Staatssteuer gelten, können für die direkte Bundessteuer jedoch nicht in jedem Kanton ohne Korrektur resp. Zuschlag übernommen werden. Aus diesem Grund hat die ESTV in dem für die vorliegenden Steuerperioden massgebenden Rundschreiben an die kantonalen Verwaltungen vom 21. Februar 2008 den jeweils erforderlichen Zuschlag in den davon betroffenen Kantonen, geltend ab der Steuerperiode 2007, festgelegt. Im Kanton Basel-Landschaft hat aufgrund dessen ein Zuschlag von 20% zu erfolgen. Der Eigenmietwert für die direkte Bundessteuer beträgt demzufolge 120 % des kantonalen Eigenmietwertes für die Staatssteuer.

Die Berechnung des steuerbaren Eigenmietwertes wird in § 27^{ter} StG im Einzelnen explizit angeordnet und geregelt. Eine massgebliche Selbstnutzung liegt dann vor, wenn ein Gebäude zu Wohn- oder anderen Zwecken tatsächlich selbst gebraucht wird. Dabei ist es ausreichend, wenn der Steuerpflichtige sein Haus oder seine Wohnung jederzeit zu seiner Verfügung hält und beziehen kann, ohne das Wohnrecht tatsächlich auszuüben; den entsprechenden Nutzen hat er zu versteuern, wie wenn er das ganze Jahr darin gewohnt hätte.¹⁰ Dasselbe gilt für unbenützte Wohnungen und Liegenschaften (z. B. Ferienhäuser), die der Eigentümer zu seiner Verfügung hält und deshalb nicht vermieten will.¹¹ In einem solchen Fall hat das Steuergericht die Festsetzung und Besteuerung des Eigenmietwerts für ein selten genutztes und aufgrund der spärlichen Infrastruktur sowie der dadurch geringen Attraktivität des Ferienortes praktisch nicht vermietbares Ferienhaus bestätigt.¹² Anders verhält es sich dagegen, wenn es dem Eigentümer am Willen fehlt, sich die Liegenschaft zur eigenen Nutzung vorzubehalten, die Nutzung also aus äusseren Gründen unterbleibt, weil sich trotz ernsthafter Bemühungen kein Mieter oder Käufer

⁹ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., Zürich 2023, Art. 21 N 96.

¹⁰ Vgl. Der Steuerentscheid (StE), 1992, B 25.3 Nr. 13, E. 2a mit weiteren Hinweisen; vgl. Urteil des Bundesgerichts (BGer) 2C_773/2009 vom 23. April 2010, E. 2.1.

¹¹ Vgl. FINDEISEN/THEILER, in: Nefzger/Simonek/Wenk, (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 27^{ter} N 6; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. Zürich 2021, Art. 21 N 77 ff.

¹² Vgl. Entscheid des Steuergerichts (StGE) vom 26. September 2008, 510 08 43, E. 2c.

findet, oder weil das Gebäude leer steht, da es zum Verkauf bestimmt ist oder totalsaniert wird.¹³

Gemäss § 27^{ter} Abs. 1 StG leitet sich der Eigenmietwert von dem gemäss dem Sachversicherungsgesetz vom 12. Januar 1981 geschätzten einfachen Brandlagerwert einer Liegenschaft ab, welcher mit einem gemeindespezifischen Korrekturfaktor, einem Korrekturfaktor nach Alter der Liegenschaft und einem Korrekturfaktor für Stockwerkeigentum multipliziert wird, was den steuerlichen Brandlagerwert ergibt. Im interkantonalen Verhältnis kann der Eigenmietwert von ausserkantonalen Liegenschaften ohne Korrekturen direkt übernommen werden, da dieser in der Regel ebenfalls 60 % der Marktmiete beträgt. Für ausländische Liegenschaften fehlen die nötigen Angaben wie Brandlagerwert und Korrekturfaktoren, um nach den für die Staatssteuer massgebenden Regeln den Eigenmietwert konkret bestimmen zu können, weshalb für die Berechnung folgende pauschalisierte Formel zur Anwendung kommt: Der ausländische Wert der Liegenschaft wird durch 2.6 geteilt, was den Katasterwert des Kantons Basel-Landschaft ergibt, welcher wiederum durch 3.45 zu teilen ist, was zum einfachen Brandlagerwert führt.¹⁴

Der Eigenmietwert betrug bis zum Steuerjahr 2017 bis zu einem steuerlichen Brandlagerwert von CHF 20'000.– 64.53 % (§ 27^{ter} Abs. 5 StG in der damals geltenden Fassung).

4.

4.1 Die Vorgeschichte in dieser Angelegenheit lässt sich wie folgt zusammenfassen: Die Steuerverwaltung stellte im Rahmen des AIA fest, dass die Beschwerdeführenden gewisse Konten in Deutschland in der Steuererklärung nicht angegeben hatten. Daraufhin reichten die Beschwerdeführenden im Wesentlichen Kontoauszüge ihrer Konten bei der Bank D.____ (Kontonr. 549428 und Kontonr. 3700873624) sowie Depotauszüge der Bank E.____ ein. Die Unterlagen betreffend die Bank E.____ betreffen die vorliegend relevanten Steuerjahre nicht, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist. Auf den Kontoauszügen der Bank D.____ konnte auf dem Konto Nr. 549428 insbesondere eine Überweisung am 14. Januar 2015 in Höhe von EUR 100'000.– mit dem Betreff «Immobilien Kauf» festgestellt werden. Weiter erfolgten Überweisungen am 12. März 2013 (EUR 40'000.–), am 20. März 2013 (EUR 40'000.–), am 26. November 2013 (EUR 40'000.–), am 10. September 2012 (zwei Überweisungen von je EUR 50'000.–) am 13. September 2012 (EUR 110'000.–) und am 18. September 2012 (EUR 40'000.–). Die Steuerverwaltung ersuchte mit Schreiben vom 29. Juni 2021 um Erklärung und Nachweis der Mittelherkunft bzw. Mittelverwendung dieser Vermögenswerte. Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden erklärte mit Schreiben vom 15. September 2022, dass der Beschwerdeführer in der Türkei (C.____) ein Grundstück mit ca. 8'000 m² gekauft und dort im Jahr 2012 ein Haus habe bauen lassen. Zuvor habe der Beschwerdeführer ca. im Jahr 2009 sein Haus in der Schweiz verkauft und am 6. September 2012 das Geld auf ein Konto in Deutschland überwiesen. Das Geld vom Konto in Deutschland habe er langsam abgezogen und für Ferien, auswärtiges Essen, Möbel, Auto, usw. ausgegeben. Zudem habe er einen Teil

¹³ StGE vom 15. Dezember 2017, 510 17 86, E. 5b, m. w. H.; LISSI/DINI, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022, Art. 21 N 37 ff.

¹⁴ Baselbieter Steuerbuch 24 Nr. 10, Ziff. 2.2.

für den Hausbau in C._____ in der Türkei verwendet. Ausserdem habe er neun Zimmer für Ferienvermietungen gekauft, wobei er diese seit Beginn der Corona-Pandemie praktisch nicht habe vermieten können. Das Haus in C._____ habe gegen Ende 2021 einen umgerechneten Wert von ca. CHF 70'000.– gehabt. Seither sei der Wert aufgrund der immer schlimmer werdenden Währungskrise nochmals erheblich gesunken. Die Steuerverwaltung verlangte mit Eingabe vom 28. Oktober 2022 weitere Unterlagen (aktuelle Verkehrswertschätzung der Liegenschaft in C._____ oder eine plausible und nachvollziehbare Angabe zum angegebenen Wert von CHF 70'000.– sowie eine Kopie der Kaufverträge der Zimmerwohnungen sowie eine Kopie der Mietverträge). Gemäss Schreiben des Vertreters der Beschwerdeführenden vom 28. April 2023 habe der Beschwerdeführer diese Unterlagen insbesondere aufgrund des Erdbebens Anfang des Jahres 2023 nicht erhältlich machen können. Nachdem die Steuerverwaltung das Strafsteuerverfahren eingeleitet und dem Vertreter der Beschwerdeführenden die Nachsteuerberechnungen zugestellt hatte, führte dieser mit Schreiben vom 2. Juli 2023 erneut aus, dass es dem Beschwerdeführer aufgrund des Erdbebens nicht möglich gewesen sei, sachdienliche Unterlagen erhältlich zu machen. Es gebe einen Beschluss, die Liegenschaft aufgrund der grossen Schäden abreißen zu lassen; aktuell habe sie somit keinen Wert mehr. Erst im Rahmen der Einsprache vom 20. September 2023 reichten die Beschwerdeführenden eine Verkehrswertschätzung für eine Liegenschaft ein. Im Rahmen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens wird eine teilweise Übersetzung dieser Schätzung sowie ein Mietvertrag (inkl. deutscher Übersetzung) eingereicht. Anlässlich der heutigen Verhandlung werden weitere Unterlagen eingereicht: Eine Aufstellung mit Wertschätzungen basierend auf Auskünften von Einwohnern und Immobilienmaklern mit einer anteilmässigen Aufteilung auf den Beschwerdeführenden, sowie Online-Zugangsdaten für WebTapu, ein elektronisches System der türkischen Grundbuch- und Katasterbehörde.

4.2 Aus dem vorstehend geschilderten Sachverhalt ergibt sich, dass die Beschwerdeführenden ausländische Vermögenswerte und Einkommen nicht deklariert haben. Die Veranlagungen der Jahre 2011 bis 2017 sind unvollständig und die Steuerverwaltung durfte grundsätzlich zu Recht eine Nachsteuer veranlagern. Zu den Liegenschaften in der Türkei haben die Beschwerdeführenden nur sehr wenige Belege eingereicht. Die Steuerverwaltung forderte mehrfach die Einreichung von entsprechenden Unterlagen, erhielt jedoch im Wesentlichen lediglich Kontoauszüge. Sie war daher gezwungen, gewisse Annahmen zu treffen und die Verkehrswerte zu schätzen. Im Einspracheverfahren wurde sodann eine Liegenschaftsschätzung eingereicht, welche die Steuerverwaltung in der Folge entsprechend berücksichtigte. Weitere Nachweise wurden hingegen nicht nachgereicht. An der heutigen Verhandlung werden nochmals gewisse Belege vorgelegt. Dennoch bleiben für das Steuergericht weiterhin verschiedene Punkte unklar. Es erscheint wenig glaubhaft, dass keinerlei sachdienliche Unterlagen (z. B. Kaufverträge, Mieterspiegel, Fotos etc.) zu den fraglichen Liegenschaften vorhanden sein sollen. Es ist mindestens zu erwarten, dass der Kauf schriftlich dokumentiert wird. Dies dürfte auch in der Türkei ohne weiteres möglich und üblich sein. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführenden insgesamt nur sehr wenige und insgesamt unzureichende Belege eingereicht haben. Dieser Umstand ist bei der Beurteilung des vorliegenden Falls stets zu berücksichtigen.

4.3 Was der Vertreter der Beschwerdeführenden zur Beweislastverteilung ausführt, vermag nicht zu überzeugen. Es trifft zwar zu, dass die Steuerverwaltung den Nachweis für steuerbe-

gründende Tatsachen zu erbringen hat. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden ist dieser Nachweis jedoch erbracht worden. Wie bereits dargelegt, standen der Steuerverwaltung kaum verlässliche Unterlagen zur Verfügung, da die Beschwerdeführenden praktisch keine Belege eingereicht hatten. Bei dieser Sachlage ist es zulässig und notwendig, dass die Steuerverwaltung auf Grundlage der vorhandenen Informationen gewisse Annahmen und Schätzungen trifft. Es obliegt den Beschwerdeführenden, die von der Steuerverwaltung getroffenen Annahmen durch geeignete Beweismittel zu entkräften. Selbst in einem Steuerhinterziehungsverfahren ist es im Übrigen zulässig, die Höhe eines hinterzogenen Einkommensbestandteils zu schätzen.¹⁵

4.4 Die Rüge in Ziff. 2 der Beschwerde zielt ebenfalls ins Leere. Der Vertreter der Beschwerdeführenden bemängelt, dass im Einspracheentscheid auf Vermögenszunahmen und -abnahmen hingewiesen werde, ohne dass eine nachvollziehbare Darstellung erfolge, in welchen Jahren eine Vermögenszunahme oder -abnahme vorliege. In der vom Vertreter erwähnten Passage des Einspracheentscheid gibt die Steuerverwaltung den Sachverhalt wieder und verweist auf ihr Schreiben vom 28. Oktober 2022, mit welchem sie die Pflichtigen unter anderem aufgefordert habe, die bereits mit Schreiben vom 29. Juni 2021 aufgeführten Vermögenszunahmen bzw. -abnahmen belegmässig zu erklären und nachzuweisen. Mit Schreiben vom 29. Juni 2021 hatte die Steuerverwaltung die einzelnen fraglichen Vermögenszunahmen und -abnahmen auf dem Konto Nr. 549428 aufgeführt und die Pflichtigen zur Erläuterung sowie zum Nachweis der Mittelherkunft bzw. Mittelverwendung gebeten. Damit hat die Steuerverwaltung bereits im erwähnten Schreiben klar aufgezeigt, welche Positionen betroffen sind. Eine nochmalige detaillierte Wiedergabe dieser Angaben im Einspracheentscheid drängte sich nicht auf.

5.

5.1 Die Beschwerdeführenden monieren den angenommenen Verkehrswert für die Liegenschaft in C.____ in Höhe von TRY 405'867.–. Es würden Umrechnungskurse fehlen und die Annahme, dass die Liegenschaft gebaut gekauft worden sei, sei falsch; die Liegenschaft sei im Jahr 2000 vom Vater und dem Sohn erbaut worden. Die Liegenschaftsunterhaltskosten seien einseitig mit 10 % berücksichtigt. Tatsächlich würden sich die Unterhaltskosten auf 10 % und 20 % belaufen. Die Zimmer seien ohne Heizung ausgestattet, weshalb die Räume in den kalten Monaten nicht bewohnbar seien. Zudem verfüge die Liegenschaft über keine Küche, was den Nutzwert der Räume erheblich beeinträchtige. Darüber hinaus stehe die untere Wohnung leer und könne nicht vermietet werden, da in der ländlichen Region keine Nachfrage nach Mietwohnungen bestehe. Daher sei der Eigenmietwert der unteren Wohnung infolge der Unternutzung um die Hälfte zu senken oder ganz aufzuheben.

Dazu ist festzuhalten, dass die Umrechnungskurse in der dem Einspracheentscheid angehängten Auflistung ausgewiesen sind. Soweit die Beschwerdeführenden ausführen, dass die Liegenschaft im Jahr 2000 vom Vater und dem Sohn erbaut worden sei, widerspricht dies den Ausführungen im Schreiben vom 15. September 2022, in welchem noch dargelegt wurde, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2012 ein Haus habe bauen lassen. Es liegt keinerlei Nachweis vor, dass die Liegenschaft im Jahr 2000 erbaut wurde. Die Unterhaltskosten sind daher korrekt

¹⁵ Vgl. Urteil des BGer vom 7. August 2014, 2C_214/2014, E. 3.6.2.

ausgewiesen: Bei einem Gebäudealter bis zehn Jahren gilt ein Pauschalabzug von 10 % (vgl. den damals geltenden Art. 2 Abs. 2 lit. a der Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116]). Die Hinweise auf die fehlende Heizung und die fehlende Küche stellen unsubstantiierte und unbelegte Parteibehauptungen dar. Sie vermögen an der Annahme des Verkehrswerts von TRY 405'867.– nichts zu ändern. Auch bezüglich des Eigenmietwerts bringen die Beschwerdeführenden für ihre Behauptungen keinerlei Nachweise vor. Insbesondere existieren keinerlei Belege dafür, dass ernsthafte Vermietungsbemühungen unternommen wurden, die aufgrund mangelnder Nachfrage erfolglos geblieben sind. Nach dem Gesagten ist an den verfügbaren Eigenmietwerten festzuhalten.

5.2 Ferner monieren die Beschwerdeführenden, dass die Steuerverwaltung bei der Liegenschaft in der Gemeinde C._____ fälschlicherweise von neun Wohnungen ausgehe. Es handle sich nicht um neun einzelne Wohnungen, sondern um eine bauliche Einheit mit acht Zimmern und einem Lagerraum. Die Liegenschaft sei mit der Absicht gekauft worden, diese zu vermieten. Dies sei jedoch nicht zum Tragen gekommen, da keine Nachfrage bestanden habe. Die ganze Einheit sei lediglich für die Monate Juli und August 2017 zu einem Preis von TRY 5'250.– vermietet gewesen; weitere Vermietungen hätten nicht stattgefunden. Die Liegenschaft sei im Jahr 2012 zum Preis von EUR 60'000.– bis EUR 70'000.– erworben worden. Demgegenüber gehe die Steuerverwaltung von einem Verkehrswert von EUR 40'000.– pro Wohnung aus, obwohl es nur eine Wohnung mit neun Räumen sei. Ausserdem würden Umrechnungskurse fehlen sowie Angaben, ob der Betrag ein Substanz- oder Steuerwert sei. Zudem sei nicht erklärbar, weshalb sich der Eigenmietwert in den Jahren 2016 und 2017 erhöht habe. Fraglich sei zudem, ob eine Inflationsrechnung angewandt worden sei. Ohne Inflationsrechnung sei die Berechnung der Zu- und Abnahmen nicht nachvollziehbar. Es sei nicht erwähnt worden, wie der Grund-Eigenmietwert ermittelt und/oder berechnet worden sei. Ferner liege das Verhältnis zwischen dem Steuerwert der Liegenschaft und dem Eigenmietwert bei 6.83 %. Bei einer Liegenschaft in der Schweiz und einem angenommenen Steuerwert von CHF 490'000.– würde sich ein Eigenmietwert von CHF 33'460.– ergeben, was nicht sein könne. Zusammenfassend seien die Eigenmietwerte wegen der Nichtvermietbarkeit der Zimmer aufzuheben; für das Jahr 2017 seien die tatsächlichen Einnahmen heranzuziehen.

5.2.1 Der eingereichten teilweisen Übersetzung des Immobilienbewertungsberichts vom 11. September 2023 lässt sich unter Ziff. 2 entnehmen, dass die fragliche Liegenschaft wie folgt aufgeteilt ist: Erdgeschoss mit einem Geschäft, einem Depot und vier Pensionszimmer; 1. Obergeschoss eine Pension; im 2. Obergeschoss ebenfalls eine Pension. In Ziff. 6.1 des Immobilienbewertungsberichts wird das Erdgeschoss hingegen mit sieben Läden, zwei Lagern und sechs Pensionszimmer beschrieben. Zudem hält das Gutachten fest, dass das 2. Obergeschoss nie gebaut wurde. Schliesslich werden auch in Ziff. 7 des Immobilienbewertungsberichts die einzelnen Räume ausgewiesen. Demnach umfasst das Erdgeschoss ein Geschäft, ein Lager und vier Pensionszimmer. Das gesamte 1. Obergeschoss ist als Pension ausgewiesen und umfasst 422 m². Gleiches gilt für das 2. Obergeschoss, welches jedoch – wie bereits erwähnt – offenbar nie erstellt wurde. Aus dem Grundrissplan auf S. 9 des Immobilienbewertungsberichts geht hervor, dass das 1. Obergeschoss 15 Zimmer umfasst. Dem Gutachten ist weiter zu entnehmen, dass die Liegenschaft infolge des Erdbebens im Jahr 2023 abge-

rissen werden musste. Dieser Umstand ist zwar bedauerlich, jedoch für die Beurteilung des vorliegenden Falls nicht relevant, da in casu lediglich die Steuerperioden 2011 bis 2017 zu beurteilen sind.

Die Steuerverwaltung ging von «neun Zimmerwohnungen» – mithin neun separaten Wohnungen – aus. Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, dürfte diese Annahme nicht zutreffen. Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden spricht seinerseits von «acht Zimmern und einem Lagerraum». Auch diese Bezeichnung stimmt nicht mit dem Immobilienbewertungsbericht überein, zumal bereits die im 1. Obergeschoss gelegene Pension über 15 Zimmer verfügt. Die genaue Begrifflichkeit ist jedoch ohnehin nicht entscheidend. Ausschlaggebend ist vielmehr, dass den Kontoauszügen im Zeitraum von September 2012 bis März 2013 Überweisungen in Höhe von insgesamt EUR 370'000.– zu entnehmen sind. Die Beschwerdeführenden vermögen nicht substantiiert und nachvollziehbar darzulegen, wofür diese erheblichen Geldbeträge verwendet wurden. Vor diesem Hintergrund ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung für die fragliche Liegenschaft in C.____ einen Wert von insgesamt EUR 360'000.– angenommen hat. Der eingereichte Immobilienbewertungsbericht vermag die Annahme der Steuerverwaltung jedenfalls nicht zu entkräften, zumal dieser einerseits nicht mit den Angaben der Beschwerdeführenden übereinstimmt und sich nicht als schlüssig erweist. Hinzu kommt, dass sich der Bericht auf die Jahre 2017 bis 2023 bezieht und somit lediglich ein einziges für das vorliegende Verfahren tatsächlich relevantes Jahr (2017) umfasst.

5.2.2 Das Vorbringen des Rechtsvertreters der Beschwerdeführenden, wonach die Zimmer nicht hätten vermietet werden können, weil keine Mieter gefunden worden seien und sie lediglich für zwei Monate vermietet gewesen seien, vermag an der Besteuerung des Eigenmietwerts nichts zu ändern. Es liegt keinerlei Nachweis vor, dass tatsächlich ernsthafte Vermietungsbestrebungen unternommen wurden, die mangels Nachfrage erfolglos geblieben sind. Der Beschwerdeführer hat sich die Nutzungsmöglichkeit der Liegenschaft zur Verfügung gehalten. Auf die Erhebung des Eigenmietwerts kann daher nicht verzichtet werden. Auch der eingereichte Mietvertrag ist wenig hilfreich. Gemäss Vertrag soll das Mietverhältnis am 1. Juli 2017 beginnen, eine dreijährige Laufzeit aufgewiesen und im ersten Jahr eine Miete von TRY 5'250.– vorgesehen haben, die jährlich um 10 % erhöht werden sollte. Gleichzeitig wurde festgehalten, dass die Vermietung auf den Zeitraum zwischen dem 1. Juli und 31. August beschränkt sei. Damit bleibt unklar, für welchen Zeitraum diese Miete genau zu entrichten ist. Ebenso geht aus dem Vertrag nicht hervor, wie viele bzw. welche Zimmer tatsächlich gemietet wurden. Unter dem Zustand des Mietobjekts werden «neun leere Zimmer oder ½ F.____ Pension» aufgeführt, ohne dass ersichtlich wäre, welche Zimmer konkret gemeint sind – solche im Erdgeschoss, im 1. Obergeschoss oder allenfalls in beiden Geschossen. Dieser Mietvertrag lässt daher wesentliche Fragen offen und stellt keine verlässliche Grundlage dar, um im Jahr 2017 auf die effektiven Mietzinseinnahmen abzustellen.

5.2.3 In Bezug auf die Berechnung der Eigenmietwerte ist erneut darauf hinzuweisen, dass die massgebenden Verkehrswerte aus den der Verfügung bzw. dem Einspracheentscheid beiliegenden Tabellen hervorgehen und sich daraus die Eigenmietwerte ableiten lassen (vgl. E. 2.3 und E. 3.4 hiavor). Die Umrechnungskurse wurden zudem ausgewiesen bzw. lassen sich der Kursliste der Eidgenössischen Steuerverwaltung entnehmen. Da diese Kurse je nach Jahr vari-

ieren, kann auch der berechnete Eigenmietwert von Jahr zu Jahr unterschiedlich sein. Soweit der Rechtsvertreter den veranlagten Eigenmietwert ins Verhältnis zum Steuerwert setzt und mit einer schweizerischen Liegenschaft vergleicht, deren Steuerwert deutlich höher ausfällt, verkennt er, dass für die Berechnung des Eigenmietwerts der Brandlagerwert herangezogen wird. Wie bereits erwähnt, existieren für ausländische Liegenschaften keine Brandlagerwerte, weshalb eine pauschalisierte Formel zur Anwendung gelangt (vgl. E. 3.4 hiavor). Zudem ist zu berücksichtigen, dass der Eigenmietwert bis zu einem steuerlichen Brandlagerwert von CHF 20'000.– 64.53 % beträgt. Für jeden um CHF 100.– höheren steuerlichen Brandlagerwert reduziert sich dieser Satz (§ 27^{ter} Abs. 5 StG in der damals geltenden Fassung). Daher kann eine Liegenschaft mit einem sehr tiefen Brandlagerwert nicht mit einer Liegenschaft verglichen werden, die einen wesentlich höheren Brandlagerwert aufweist.

5.3 Des Weiteren macht der Rechtsvertreter geltend, dass den Beschwerdeführenden eine Liegenschaft in der Türkei, welche laut Steuerverwaltung einen Verkehrswert von EUR 100'000.– aufweise und am 14. Januar 2015 erworben sein solle, nicht bekannt sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass dem Kontoauszug zum Konto Nr. 549428 am 14. Januar 2015 eine Überweisung in Höhe von EUR 100'000.– zu entnehmen ist mit dem Vermerk «Immobilien Kauf». Die Beschwerdeführenden können diese Überweisung nicht erklären, geschweige denn eine alternative Verwendung belegen. Daher ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung auf Grundlage dieses Vermerks im Kontoauszug einen Immobilienkauf mit einem Verkehrswert von EUR 100'000.– angenommen hat. Es obliegt nun den Beschwerdeführenden, substantiiert darzulegen, was es mit dieser Überweisung auf sich hat. Diesen Nachweis vermögen sie jedoch, wie bereits erwähnt, nicht zu erbringen.

5.4 Zusammenfassend sind die von der Steuerverwaltung verfüigten Nachsteuern nicht zu beanstanden.

6.

Weiter ist zu beurteilen, ob die Steuerverwaltung dem Beschwerdeführer zu Recht eine Strafsteuer resp. Busse in Höhe von 90 % der Nachsteuern für die Steuerjahre 2013 bis 2017 auferlegt hat.

6.1 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 einer Busse bestraft. Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden auf das Dreifache erhöht werden (Art. 175 Abs. 2 DBG).

Der Tatbestand der sog. Steuerverkürzung erfordert in objektiver Hinsicht, dass der Steuerpflichtige einen ungerechtfertigten Steuervorteil erlangt hat, weil die Veranlagungsbehörde für Bestand und Umfang der Steuerpflicht wesentliche Tatsachen nicht gekannt hat und die Veranlagung aus diesem Grund zu Unrecht unterblieben oder ungenügend ausgefallen und in Rechtskraft erwachsen ist.¹⁶

¹⁶ StGE vom 24. Januar 2014, 530 13 17 E. 8, m. w. H.

In subjektiver Hinsicht ist zu prüfen, ob dem Steuerpflichtigen Vorsatz oder Fahrlässigkeit anzulasten ist. Vorsätzlich begeht eine Steuerhinterziehung, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt (vgl. Art. 12 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 [Strafgesetzbuch, StGB; SR 311.0]). Der Nachweis des Vorsatzes gilt 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.¹⁷ Fahrlässig handelt, wer 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. Je nachdem, ob der Täter die mögliche Bedeutung seines Verhaltens bedacht hat, liegt bewusste oder unbewusste Fahrlässigkeit vor. An das Mass der im Steuerrecht geforderten Sorgfalt werden generell hohe Anforderungen gestellt. Im Einzelfall bestimmt sich die gebotene Sorgfalt danach, wie komplex der zu beurteilende steuerrechtliche Sachverhalt ist und wie detailliert und klar die Steuerbehörde die Mitwirkung der dazu verpflichteten Person verlangt. Neben diesen Umständen (objektive Sorgfaltspflicht) sind jedoch auch die persönlichen Verhältnisse des Täters (subjektive Sorgfaltspflicht) zu beachten.¹⁸

6.2 Die Busse wurde mit Verfügung betreffend Nachsteuern und Bussen zur direkten Bundessteuer 2011 bis 2017 vom 18. August 2023 festgesetzt. Da die Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung 10 Jahre nach dem Ablauf der Steuerperiode, für die der Steuerpflichtige nicht oder unvollständig veranlagt wurde verjährt (vgl. Art. 184 Abs. 1 lit. b Ziff. 1 DBG), hat die Steuerverwaltung die Busse zu Recht nur für die Steuerperioden 2013 bis 2017 auferlegt.

6.3 Obwohl Ehegatten gemeinsam veranlagt und mit der Nachsteuer belegt werden, wird eine steuerpflichtige Person, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, nur für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuerfaktoren gebüsst (Art. 180 DBG). Da es vorliegend um die Steuerfaktoren von Herrn A.B._____ geht, hat die Steuerverwaltung zu Recht die Busse nur ihm auferlegt. Die ordentliche Veranlagung fiel über mehrere Steuerperioden zufolge unvollständiger Deklaration der Einkommens- und Vermögensverhältnisse durch den Beschwerdeführer ungenügend aus, weshalb das Gemeinwesen einen Steuerausfall erlitten hat. Demzufolge ist vorliegend der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erstellt.

6.4 Hinsichtlich des subjektiven Tatbestands hat die Steuerverwaltung zu Recht erkannt, dass aus dem Steuerformular und der dazugehörigen Wegleitung unmissverständlich hervorgeht, dass sämtliche Einkommens- und Vermögensverhältnisse anzugeben sind. Dem Beschwerdeführer musste daher bewusst sein, dass alle seine Einkommens- und Vermögenswer-

¹⁷ Vgl. zum Ganzen BGer 2C_1157/2016, 2C_1158/2016 vom 2. November 2017 E. 6.2.

¹⁸ Vgl. zum Ganzen StGE vom 24. Januar 2014, 530 13 17, E. 9b.

te – insbesondere auch ausländische Liegenschaften – in der Steuererklärung zu deklarieren sind. Der Tatbestand von Art. 175 DBG wurde mindestens eventualvorsätzlich erfüllt.

Innerhalb des Strafrahmens legt das Gericht die Strafe nach Massgabe des Verschuldens (Art. 47 StGB) fest. Dieses sog. Verschuldensprinzip wird relativiert durch die für vollendete Steuerhinterziehung vorgesehene Regelstrafe im Umfang des Einfachen der hinterzogenen Steuer (Art. 175 Abs. 2 DBG). Dieses Regelstrafmass soll Anwendung finden «bei Vorsatz ohne besondere Strafänderungsgründe».¹⁹ Der Strafrahmen darf im Grundsatz weder über- noch unterschritten werden, es sei denn, es lägen gesetzlich geregelte Strafmilderungs- oder Strafschärfungsgründe im Sinne von Art. 48 StGB vor.²⁰ Die Strafzumessung richtet sich nach der Schwere des Verschuldens, der Verfehlung und der Verwerflichkeit der Verhaltensweise des Täters, seinen Beweggründen und Zielen sowie seinen persönlichen Verhältnissen. Zu den massgeblichen persönlichen Verhältnissen gehören namentlich Einkommen und Vermögen, Lebensaufwand, Familien- und Unterstützungspflichten (vgl. Art. 34 Abs. 2 StGB), im Weiteren aber auch Beruf und Erwerb, Alter und Gesundheit.²¹

Die Steuerverwaltung ging von einem mittelschweren Verschulden aus und legte die Busse auf 90 % der Nachsteuer fest. Dabei hat sie zu Lasten des Beschwerdeführers die lange Dauer der Hinterziehung sowie die Höhe des Taterfolgs berücksichtigt. Zu seinen Gunsten hat die Steuerverwaltung den bisher einwandfreien strafrechtlichen Leumund sowie die Kooperation gewertet. Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden begehrt, auf die Aussprechung einer Busse zu verzichten, eventualiter diese auf das gesetzliche Minimum herabzusetzen. An der heutigen Verhandlung begründet er dies unter anderem damit, dass der Beschwerdeführer trotz Verzögerung kooperiert und nachträglich verschiedene Unterlagen wie Mietverträge, Gutachten und amtliche Belege eingereicht habe. Diese Argumentation überzeugt nicht. Das Nachsteuerverfahren wurde aufgrund einer AIA-Meldung eingeleitet. Das Vorhandensein von Liegenschaften in der Türkei wurde erst auf Nachfrage offengelegt. Ausserdem hat der Beschwerdeführer nur wenige hilfreiche Unterlagen eingereicht. Trotz mehrfacher Aufforderung blieben wesentliche Dokumente aus, weshalb nach wie vor einiges unklar erscheint. Die Steuerverwaltung war daher gezwungen, gewisse Annahmen zu treffen. Daher ist eine Kooperation, welche eine Reduktion der Busse rechtfertigen würde, nicht ersichtlich. Erschwerend kommt hinzu, dass die Nachsteuer fünf Steuerjahre betrifft. Die persönlichen Verhältnisse wurden durch die Steuerverwaltung bereits angemessen berücksichtigt. Nach dem Gesagten erscheint die von der Steuerverwaltung festgesetzte Busse von 90 % der Nachsteuer eher moderat. Im Gesamten ist die dem Beschwerdeführer auferlegte Busse in Höhe von 90 % der Nachsteuer zu bestätigen.

7.

Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden beantragt eventualiter die Rückweisung der Angelegenheit an die Steuerverwaltung. Es bestehen zwar in Bezug auf die Liegenschaften in der Türkei für das Steuergericht nach wie vor gewisse Unklarheiten. Diese ergeben sich jedoch in

¹⁹ Vgl. zum Ganzen SIEBER/MALLA, in Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl. Basel 2022, Art. 175 N 45.

²⁰ Vgl. BGer 2C_1157/2016, 2C_1158/2016 vom 2. November 2017 E. 6.2, m. w. H.

²¹ SIEBER/MALLA, a. a. O., Art. 175 N 47.

erster Linie daraus, dass die Beschwerdeführenden nur unzureichende Unterlagen eingereicht haben. Auch die an der heutigen Verhandlung eingereichten Unterlagen vermögen den Sachverhalt nicht wesentlich zu erhellen. Es ist nicht davon auszugehen, dass eine Rückweisung an die Steuerverwaltung zu einer wesentlichen Klärung des Sachverhalts führen würde. Die Beschwerdeführenden hatten darüber hinaus seit der Einleitung des Nachsteuerverfahrens am 16. April 2021 ausreichend Gelegenheiten, um sachdienliche Unterlagen beizubringen. Vor diesem Hintergrund ist eine Rückweisung an die Steuerverwaltung nicht angezeigt.

8.

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 2'500.– zu bezahlen (Art. 144 Abs. 1 DBG), welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht entrichtet (Art. 144 Abs. 4 DBG i. V. m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Demnach erkennt das Steuergericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerdeführenden haben Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 2'000.– zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.

4.

Mitteilung den Vertreter, für sich und zHd. der Beschwerdeführenden (2), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (1).