



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

vom 4. Februar 2015 (810 14 321)

Steuern und Kausalabgaben

Nach- und Strafsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer 2004 und 2005

Besetzung	Vorsitz Stefan Schulthess, Kantonsrichter Christian Haidlauf, Markus Clausen, Niklaus Ruckstuhl, Edgar Schürmann, Gerichtsschreiber Stefan Suter
Parteien	A. ____, Beschwerdeführerin, vertreten durch Ernst Staehelin, Advokat gegen Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Abteilung Steuergericht) , Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal, Beschwerdegegner Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft , Rheinstrasse 33, Postfach, 4410 Liestal, Beschwerdegegnerin
Betreff	Nach- und Strafsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer 2004 und 2005 (Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 16. Mai 2014)

A. Im Nachgang zu einer Steuerrevision bei der B.____ AG leitete die Steuerverwaltung Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) am 20. Januar 2011 ein Nach- und Strafsteuerverfahren gegen A.____ betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2004 und 2005 ein. Mit Verfügung vom 7. Dezember 2012 erhob sie Nachsteuern und setzte die Steuerbusse auf ein Drittel der Nachsteuer fest. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, die als Gesellschaftsorgan tätige A.____ habe per 31. Dezember 2004 einen Aktienanteil von 50 % der B.____ AG übernommen. Die Gesellschaft habe A.____ zustehende Lohnzahlungen in der Bilanz als angefangene Arbeiten und Goodwill verbucht, was steuerlich unzulässig und als geldwerte Leistung an die Aktionärin zu qualifizieren sei. Weiter sei ein Privatanteil an den Geschäftskosten anzurechnen. Bei Anwendung pflichtgemässer Sorgfalt habe A.____ erkennen müssen, dass diese Verbuchungen nicht korrekt sein konnten, weshalb sie den Straftatbestand der Steuerhinterziehung zumindest fahrlässig erfüllt habe. Auf Einsprache hin hielt die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 21. Oktober 2013 vollumfänglich an ihrer Rechtsauffassung fest.

B. Mit Eingabe vom 21. November 2013 erhob A.____, vertreten durch Dr. Ernst Staehelin, Advokat, gegen den Einspracheentscheid Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), wobei sie die Aufhebung des Einspracheentscheids und die Einstellung des Nach- und Strafsteuerverfahrens verlangte. Mit Entscheid vom 16. Mai 2014 wies das Steuergericht den Rekurs ab.

C. Gegen den Entscheid des Steuergerichts hat A.____, weiterhin vertreten durch Dr. Ernst Staehelin, mit Eingabe vom 20. Oktober 2014 beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), Beschwerde erhoben. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. Weiter seien die verfükten Nach- und Strafsteuern für die Staats- und Gemeindesteuern 2004 und 2005 aufzuheben und das Nach- und Strafsteuerverfahren einzustellen. Eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zur Neuurteilung zurückzuweisen. Dies habe unter o/e-Kostenfolge zu geschehen. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, die der Beschwerdeführerin angerechneten Beträge seien Lohn- resp. Honoraransprüche aus den 1990er-Jahren und seien nicht erst im Jahr 2004 entstanden. Damals habe sie in Deutschland gewohnt, der Kanton Basel-Landschaft verfüge diesbezüglich über keine Steuerhoheit und dürfe auch keine Doppelbesteuerung vornehmen, wobei eine Anrechnung ohnehin an der inzwischen eingetretenen Verjährung scheitere. Dass die B.____ AG diese vorbestehenden Ansprüche erst verspätet und unter den Titeln angefangene Arbeiten resp. Goodwill eingebucht habe, könne nicht zu Lasten der Beschwerdeführerin gehen. Es sei deshalb unzulässig, ihr den gesamten Betrag für das Jahr 2004 als Einkommen anzurechnen. Die Vorinstanz habe des Weiteren verkannt, dass ein Teil der angerechneten Summe auf Zahlungen der Beschwerdeführerin an Drittpersonen auf Rechnung der in Liquiditätsschwierigkeiten stekenden B.____ zurückzuführen sei, weshalb dieser Betrag nicht als steuerbares Einkommen, sondern als Rückerstattungsanspruch aus einem Darlehen an die Gesellschaft und damit als Vermögensposition der Beschwerdeführerin zu bewerten sei. Die Strafsteuer sei überdies in einem nicht den Anforderungen der Europäischen Menschenrechtskonvention entsprechenden Strafverfahren verhängt worden, da die gleichzeitig untersuchende und entscheidende Steuerverwaltung nicht als unabhängiges und unparteiliches Gericht gelten dürfe. Der Beschwerdeführerin könne vorliegend darüber hinaus gar kein strafrechtlich relevantes Verschulden vorgewor-

fen werden. Zusätzlich verstosse die gesetzlich vorgesehene Minimalbusse von einem Drittel der Nachsteuer gegen die Menschenrechtskonvention, da im Strafrecht immer der Einzelfall zu beurteilen sei und keine Schematisierungen vorgenommen werden dürften.

D. Die Steuerverwaltung stellt in ihrer Vernehmlassung vom 11. November 2014 den Antrag auf Abweisung der Beschwerde und bekräftigt, dass sowohl die Nachsteuern als auch die Strafsteuern zu Recht erhoben worden seien.

E. In seiner Stellungnahme vom 12. November 2014 beantragt das Steuergericht die Abweisung der Beschwerde und verweist auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids.

F. Zur heutigen Parteiverhandlung erscheint die Beschwerdeführerin mit ihrem Rechtsvertreter. Die Steuerverwaltung bleibt der Verhandlung fern. Die Beschwerdeführerin hält vollumfänglich an ihren Anträgen fest.

Das Kantonsgericht zieht **i n E r w ä g u n g**:

1.1 Zur heutigen Parteiverhandlung ist kein Vertreter der Steuerverwaltung erschienen, obwohl ihr die Parteiverhandlung mit Vorladung vom 12. Dezember 2014 angezeigt worden ist. Sie hat den Erhalt dieser Vorladung am 17. Dezember 2014 quittiert. Damit kann festgestellt werden, dass die Beschwerdegegnerin ordnungsgemäss vorgeladen worden ist. Gemäss § 15 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 kann das Gericht auch dann urteilen, wenn geladene Parteien zur Verhandlung nicht erscheinen. Die Parteiverhandlung kann somit trotz der Abwesenheit der Beschwerdegegnerin durchgeführt werden.

1.2 Nach § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Die formellen Voraussetzungen nach §§ 43 ff. VPO sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde einzutreten ist.

2. Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Das Kantonsgericht prüft somit den vorliegend angefochtenen Entscheid mit voller Kognition.

3. Strittig und zu beurteilen ist vorliegend, ob die Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin zu Recht Nach- und Strafsteuern für die Jahre 2004 und 2005 auferlegt und das Steuergericht diesen Entscheid zu Recht gestützt hat.

3.1 Ergibt sich 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, wird die nicht erhobene

Steuer samt Zins seit Fälligkeit als Nachsteuer eingefordert. Wegen ungenügender Bewertung allein kann keine Nachsteuer erhoben werden (§ 146 Abs. 1 StG, übereinstimmend mit Art. 53 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] vom 14. Dezember 1990 und Art. 151 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG] vom 14. Dezember 1990).

3.2 Im Veranlagungsverfahren muss die steuerpflichtige Person alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 101 ff. StG). Insbesondere muss sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 42 StHG). Steuerpflichtige tragen dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (LAURENZ SCHNEIDER/RENÉ MERZ, in: Peter B. Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, Rz. 4 zu § 146 StG; Urteil des BGer 2C_304/2013 / 2C_305/2013 vom 22. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des BGer 2C_494/2011 / 2C_495/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.1.1, in: StE 2012 B 72.25 Nr. 2). Die Steuerbehörde ihrerseits ist zur Vornahme ergänzender Abklärungen verpflichtet, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Nur solche augenfälligen Mängel begründen eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und bewirken, dass keine neuen Tatsachen im Sinne von § 146 StG vorliegen (Urteil des BGer 2C_1225/2012 / 2C_1226/2012 vom 7. Juni 2013 E. 3.1; Urteil des BGer 2C_494/2011 / 2C_495/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.1.3, in: StE 2012 B 72.25 Nr. 2). Mit den die B._____ AG betreffenden Revisionsberichten Nr. 2007-134 vom 16. November 2007 und Nr. 2010-174 vom 27. Oktober 2010 sind für die Steuerperioden 2004 und 2005 neue steuerlich relevante Tatsachen aufgetaucht, die der Steuerverwaltung bei der Veranlagung der Beschwerdeführerin für die Jahre 2004 und 2005 nicht bekannt waren und nicht bekannt sein mussten. Da die ursprünglichen Veranlagungen damit unvollständig waren, durfte die Steuerverwaltung ein Nachsteuerverfahren einleiten, was auch die Beschwerdeführerin nicht grundsätzlich in Abrede stellt.

3.3 Für die Festsetzung der Nachsteuer kommen die Grundsätze zur Anwendung, die für das Veranlagungsverfahren bzw. das Hinterziehungsverfahren gelten (KLAUS A. VALLENDER, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum StHG, 2. Aufl., Basel 2002, Rz. 19 zu Art. 53 StHG, welcher mit Art. 151 DBG übereinstimmt). Somit gelten auch im Nachsteuerverfahren die allgemeinen Grundsätze zur Beweislast und Mitwirkungspflicht im System der gemischten Veranlagung (Urteil des BGer 2C_494/2011 / 2C_495/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.3.1, in: StE 2012 B 72.25 Nr. 2; Urteil des BGer 2C_76/2009 vom 23. Juli 2009 E. 2.2, in: StR 64/2009, S. 834; BGE 121 II 273 E. 3c.aa). Nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen. Dagegen ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (Art. 8 ZGB analog; BGE 140 II 248 E. 3.5; BGE 138 II 57 E. 7.1; BGE 133 II 153 E. 4.3; Urteil des BGer 2C_95/2013 / 2C_96/2013 vom 21. August 2013 E. 2.2 mit Hinweisen; VALLENDER, a.a.O., Rz. 11 ff. zu Art. 53 StHG). Die Steuerbehörde hat nachzuweisen, was die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens und auch den Erlass einer zulasten des Steuerpflichtigen veränderten Veranlagung rechtfertigt (Urteil des BGer 2C_494/2011 / 2C_495/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.3.1 mit Hinweisen, in: StE 2012 B 72.25 Nr. 2). Demzufolge obliegt der Beweis, dass die Veranlagung ungenügend gewesen ist, der Steuerbehörde. Nach der Recht-

sprechung genügt für den Beweis der unvollständigen Besteuerung die Überzeugung, dass die entdeckten Elemente mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht versteuert worden sind (KLAUS A. VALLENDER/MARTIN E. LOOSER, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum DBG, 2. Aufl., Basel 2008, Rz. 12 zu Art. 151 DBG, welcher mit § 146 StG übereinstimmt; ROMAN BLÖCHLINGER, Neue Tatsachen im Nach- und Strafsteuerverfahren, StR 2011, S. 149; Urteil des BGer 2C_304/2013 / 2C_305/2013 vom 22. Oktober 2013 E. 3.4).

4. Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen die Aufrechnung von verschiedenen Positionen in der Buchhaltung der B.____ AG zu ihrem steuerbaren Einkommen und die daraus resultierende Erhebung von Nachsteuern.

4.1 Nach § 24 Abs. 1 lit. e StG gehören zum steuerbaren Einkommen alle Einkünfte aus beweglichem Vermögen, namentlich Dividenden, Zinsen aus Guthaben und geldwerte Leistungen aus Beteiligungen aller Art unter Einschluss des über den Nennwert ausgeschütteten Liquidationserlöses. Als geldwerte Vorteile aus Beteiligungen gelten dementsprechend alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten in Geld messbaren Leistungen, die der Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte unter irgendeinem Titel aufgrund dieser Beteiligung von der Gesellschaft erhält und welche keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen. Dazu gehören insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen. Es handelt sich dabei um Leistungen der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten (oder diesen Nahestehende), denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären (vgl. IRÈNE FINDEISEN/RALPH THEILER, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], a.a.O., Rz. 144 zu § 24 StG; BGE 138 II 57 E. 2.2 ff. mit weiteren Hinweisen).

4.2 Die B.____ AG wurde im Jahr 1972 gegründet und ins Handelsregister eingetragen. Sie bezweckt laut Registereintrag die Erbringung von Beratungen und Dienstleistungen, insbesondere für medizinische und pharmazeutische Unternehmen. Die Beschwerdeführerin betreibt zusammen mit Dr. C.____, ihrem Lebensgefährten, als einzelzeichnungsberechtigte Direktorin die B.____ AG, für die sie seit den 1990er-Jahren als kaufmännische Geschäftsleiterin tätig ist. Sie hat später mit Dr. C.____, der bis dahin Alleinaktionär gewesen war, einen undatierten Aktienkaufvertrag über 25 der insgesamt 50 Namenaktien mit einem Nominalwert von Fr. 1'000.-- zu einem Kaufpreis von Fr. 450'000.-- abgeschlossen. Der Kaufpreis wurde gemäss Vertrag am 31. Dezember 2004 fällig und wurde mit dem diesen Betrag leicht übersteigenden Guthaben der Beschwerdeführerin gegenüber der Gesellschaft verrechnet. Die Beschwerdeführerin war somit per 31. Dezember 2004 als Aktionärin zu 50 % an der B.____ AG beteiligt. Sämtliche geldwerten Leistungen der B.____ AG an die Beschwerdeführerin ohne eine wertmässig entsprechende Gegenleistung stellen nach dem Ausgeführten steuerbaren Vermögensertrag dar.

5.1 Das Steuergericht erwog, die Gesellschaft habe der Beschwerdeführerin als Inhaberin gesellschaftlicher Beteiligungsrechte in den Geschäftsjahren 2004 und 2005 diverse in der privaten Steuererklärung undeklariert gebliebene geldwerte Vorteile zukommen lassen. So habe

die Gesellschaft unter anderem private Auslagen der Beschwerdeführerin dem gesellschaftlichen Aufwand belastet, ohne einen Privatanteil auszuscheiden. Die Geschäftsräumlichkeiten der B.____ AG befänden sich im Wohnhaus der Beschwerdeführerin, für den Raumaufwand sowie weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen wie den Gartenunterhalt sei ein Privatanteil auszuscheiden. Das Geschäftsfahrzeug werde auch privat benutzt, die pauschale Aufrechnung eines Privatanteils sei deshalb nicht zu bemängeln. Dasselbe gelte für die Telefongebühren für einen Festnetzanschluss und zwei Mobiltelefone. Schliesslich sei auch ein Teil der Reise- und Repräsentationsspesen als Privatanteil aufzurechnen. Ausserdem habe die Gesellschaft private Steuerausstände der Beschwerdeführerin beglichen.

5.2 Soweit Privataufwendungen aus Geldmitteln des Unternehmens bestritten oder betriebliche Einrichtungen und Vermögensgegenstände teilweise privat genutzt werden, so ist die Privatentnahme resp. ein ausgeschiedener Privatanteil für die betriebliche Gewinnermittlung aufwandmindernd oder ertragserhöhend zu berücksichtigen (JULIA VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl., Zürich 2011, S. 110). Spiegelbildlich ist der entsprechende Aufwand im Privatvermögen der Steuerpflichtigen als Einkommen zu deklarieren (vgl. § 24 lit. b StG). Die Beschwerdeführerin beantragt vorliegend die Aufhebung des gesamten vorinstanzlichen Entscheids und den Verzicht auf jegliche nachträgliche Besteuerung. Davon abweichend befasst sich die Beschwerdeschrift allerdings mit keinem Wort mit den aufgerechneten Privatanteilen. Dies führt dazu, dass ihrem diesbezüglichen Antrag mangels genügender Substantiierung (vgl. zur Substantiierungspflicht im Rechtsmittelverfahren ULRICH CAVELTI, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar DBG, a.a.O., Rz. 11a zu Art. 140 DBG) nicht zu folgen ist und die aufgerechneten Privatanteile zu bestätigen sind, zumal die diesbezüglichen Ausführungen der Vorinstanz nicht zu beanstanden sind.

6.1 Das Steuergericht führte weiter aus, die Gesellschaft habe per 31. Dezember 2004 angefangene Arbeiten von Fr. 181'990.-- bilanziert, ohne dass - wie von den allgemein anerkannten Grundsätzen der kaufmännischen Buchführung gefordert - eine entsprechende Gegenbuchung auf einem Aufwandskonto erfolgt sei. Vielmehr sei unzulässigerweise über das Kontokorrent der Beschwerdeführerin gebucht worden. Es hätten gar keine angefangenen Arbeiten vorgelegen, weshalb die Steuerverwaltung zu Recht eine Aufrechnung vorgenommen habe.

6.2 Die Beschwerdeführerin moniert in grundsätzlicher Hinsicht, dass es sich bei der B.____ AG und ihr um zwei voneinander unabhängige Steuersubjekte handle, weshalb die Beurteilungen aus dem die B.____ AG betreffenden Steuerverfahren nicht unesehen übernommen werden könnten. Wenn bei der Gesellschaft rechtskräftig geldwerte Leistungen aufgerechnet worden seien, bedeute dies nicht, dass in ihrem Fall zwingend ebenfalls eine solche zu erfolgen habe. Der bei der B.____ AG als "angefangene Arbeiten" erfasste Betrag setze sich einerseits aus einem Betrag von Fr. 160'000.-- für ihre Lohn- resp. Honoraransprüche und andererseits aus Fr. 21'990.-- für Zahlungen an Dr. D.____ und an Dr. C.____ zusammen. Die Lohn- bzw. Honoraransprüche stammten nachgewiesenermassen aus den Jahren 1994 bis 1996 und könnten schon in zeitlicher Hinsicht nicht auf Ende 2004 angerechnet werden. Die Zahlungen an Dr. D.____ und an Dr. C.____ habe sie aus eigenen Mitteln erbracht, weil die B.____ AG im dama-

ligen Zeitpunkt aus Liquiditätsgründen dazu nicht in der Lage gewesen sei. Es habe sich mithin um ein Darlehen gehandelt, eine Besteuerung als Einkommen komme deshalb nicht in Frage.

6.3 Vorweg ist der Beschwerdeführerin darin beizupflichten, dass es sich bei der B.____ AG und ihr um zwei voneinander vollständig unabhängige Steuersubjekte handelt, weshalb Beurteilungen aus dem die Gesellschaft betreffenden Steuerverfahren nicht tel quel für das vorliegende Verfahren übernommen werden können. Es mag dabei zutreffen, dass in der Mehrzahl derjenigen Fälle, bei welchen im Rahmen von Revisionsprüfungen Aufrechnungen bei juristischen Personen vorgenommen werden, diese ebenfalls bei den Aktionären aufgerechnet werden können. Dieser Umstand führt aber nicht dazu, dass die einzelnen Positionen im Rahmen des Nachsteuerverfahrens bei der Privatperson nicht mehr hinterfragt werden könnten. Vielmehr kommen die vorstehend aufgezeigten Grundsätze des Veranlagungsverfahrens auch im vorliegenden Fall zum Tragen.

6.4 Als buchführungspflichtige Aktiengesellschaft hat die B.____ AG nach Art. 958 Abs. 1 OR auf den Schluss eines Geschäftsjahres unter anderem ein Inventar aufzustellen. Zum Inventar gehören als (immaterielle) Vorräte auch angefangene, d.h. noch nicht abgerechnete Dienstleistungen und Vorarbeiten für feste Aufträge von Kunden (MATHIAS OERTLI, Angefangene Arbeiten beim Jahresabschluss, Zürich 1988, S. 26). Die Beschwerdeführerin stellt nicht in Abrede, dass bei der B.____ AG per 31. Dezember 2004 keine begonnenen Arbeiten an einem Auftrag vorlagen, die steuerlich zu aktivieren gewesen wären. Der Bilanzposten ist vielmehr das Resultat einer buchhalterisch unzulässigen Verbuchung über das Kontokorrentkonto der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin legt - wie bereits schon vor den Vorinstanzen - dar, im Umfang von Fr. 160'000.-- weise das Konto vorbestehende Honoraransprüche aus den Jahren 1994 bis 1996 aus. Das Steuergericht verwarf diese Vorbringen mit dem Hinweis, die Beschwerdeführerin habe in den Jahren zuvor die behauptete Lohnforderung in ihrer persönlichen Steuererklärung im Wertschriftenverzeichnis nie deklariert und die vorgeblichen Lohnansprüche seien zudem seitens der B.____ AG in steuerrechtlich unzulässiger Weise erst am 31. Dezember 2004 verbucht worden. Die unbestrittenermassen unerlaubte Verbuchung ändert indessen nichts daran, dass die der Beschwerdeführerin in den Büchern der B.____ AG gutgeschriebene Forderung nur dann als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet werden kann, wenn eine solche Forderung überhaupt nicht besteht resp. wenn eine Forderung besteht, die auf einem in der entsprechenden Steuerperiode zu besteuernenden Vorgang beruht. Die Nichtdeklaration der Lohnansprüche in der privaten Steuererklärung der Beschwerdeführerin schliesst des Weiteren nicht aus, dass diese Ansprüche tatsächlich bestanden. Wie die Beschwerdeführerin zutreffend vorbringt, setzte sich die Vorinstanz in dieser Beziehung nicht mit den von ihr eingereichten Beweisunterlagen auseinander, mit welchen sie die entsprechenden Ansprüche zu belegen versuchte. In dieser Hinsicht entscheidend ist jedoch, dass die Beschwerdeführerin resp. die B.____ AG bereits im Rahmen der Revisionsverfahren durch Vorlage von diversen Unterlagen nachgewiesen haben, dass es sich beim Betrag von Fr. 160'000.-- in der Tat um Lohn- resp. Honoraransprüche aus früheren Jahren handelt. Die Steuerverwaltung hat im Rahmen des Revisionsberichtes diesen Sachverhalt gestützt auf die Buchhaltungsunterlagen bestätigt (vgl. Revisionsbericht Nr. 2007-134 vom 16. November 2007, S. 8). Der Betrag hat somit als anerkannt zu gelten. Wenn sich das Steuergericht für die steuerbegründenden Tatsachen - zu

Recht - auf den Revisionsbericht abstützt, so muss es dies konsequenterweise auch in Bezug auf die steuermindernden Tatsachen tun. Unter Zugrundelegung dieses von der Steuerverwaltung anerkannten Sachverhalts standen der Beschwerdeführerin per Ende 2004 in der Tat noch Honorare aus den Jahren 1994 bis 1996 in der Höhe von insgesamt Fr. 160'000.-- zu. Somit handelte es sich beim als angefangene Arbeiten erfassten Betrag in diesem Umfang nicht um in der Steuerperiode 2004 steuerbare Einkünfte, sondern um (steuerbares) Vermögen. Die unter diesem Titel bei der Einkommenssteuer vorgenommene Aufrechnung erweist sich als rechtswidrig und ist folglich aufzuheben.

6.5 Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, sie habe für die Gesellschaft ab ihrem privaten Bankkonto Zahlungen an Dr. D.____ und an Dr. C.____ im Umfang von insgesamt Fr. 21'990.-- geleistet, weshalb ihr ein auf dem Konto angefangene Arbeiten verbuchter Rückerstattungsanspruch zustehe. Da dieser Betrag als Darlehen zu qualifizieren sei, was die B.____ AG bestätige, stelle er kein Einkommen dar. Die Vorinstanz habe ihr im Weiteren zu Unrecht die Beweislast für die Existenz eines Darlehens auferlegt, denn es liege an der Steuerverwaltung, den Rechtsgrund für die Zahlungen zu beweisen.

Soweit die Beschwerdeführerin davon ausgeht, die Steuerbehörden müssten den Rechtsgrund von Einkünften nachweisen, so geht sie mit dieser Annahme fehl. Steuerbegründend und von der Steuerverwaltung nachzuweisen ist der Vermögenszugang (vgl. § 23 ff. StG). Der dem Zufluss zu Grunde liegende Rechtsgrund ist dabei kein Tatbestandselement, zumal geldwerte Vorteile auch rechtsgrundlos oder vom Rechtsgrund losgelöst (abstrakt) erlangt werden können. Vorliegend weist die Buchhaltung der B.____ AG eine geldwerte Leistung in der Form einer Buchung an das Kontokorrentkonto der Beschwerdeführerin aus, was diese nicht bestreitet. Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, es handle sich dabei um die Gewährung eines Darlehens, so behauptet sie eine steuermindernde Tatsache, für die sie gemäss den allgemeinen Verfahrensregeln die Folgen der Beweislosigkeit trägt (vgl. oben E. 3.3). Die Steuerbehörden nahmen damit keine unzulässige Umkehr der Beweislast vor. Entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin hat die Steuerverwaltung diesen Betrag auch nicht als Darlehen an die Gesellschaft anerkannt. Im von der Beschwerdeführerin angerufenen Einspracheentscheid führte die Steuerverwaltung aus, dass aktenkundige Bankbestätigungen über Geldbezüge nichts über eine Darlehensvereinbarung aussagten, woran auch handschriftliche Notizen betreffend Zahlungszweck nichts änderten. Die Existenz eines Darlehens sei nicht belegt (Einspracheentscheid vom 21. Oktober 2013, S. 6).

Dieser Einschätzung ist - wie nachfolgend aufgezeigt wird - zu folgen. Die Beschwerdeführerin untermauert ihre gegenteiligen Ausführungen zunächst mit einer selbst erstellten Aufstellung über die erfolgten Zahlungen an Dr. D.____ und an Dr. C.____. Dieses Dokument und die handschriftlichen Notizen auf den übrigen Belegen weisen keinen über eine Parteibehauptung hinausgehenden Beweiswert auf. Nicht aussage- bzw. beweiskräftig ist sodann auch der Umstand, dass die - vollständig von der Beschwerdeführerin und Dr. C.____ kontrollierte - B.____ AG das Bestehen eines Darlehens behaupteterweise anerkannt hat. Die ins Recht gelegten Bankbelege vermögen weiter einzig zu beweisen, dass Auszahlungen vom privaten Konto der Beschwerdeführerin veranlasst wurden. Für die Behauptung der Beschwerdeführerin, sie habe

vom bezogenen Geld total Fr. 16'000.-- Dr. C.____ zukommen lassen, fehlt jeglicher Beleg. Von Dr. D.____ existieren Bestätigungen aus dem Zeitraum von Dezember 2003 bis September 2004, in denen dieser jeweils bescheinigt, er habe EUR 4'090.-- in bar für seine Mitarbeit bei der B.____ AG erhalten. Diese Beglaubigungen vermögen aber von vornherein nicht den Nachweis dafür zu erbringen, dass die ihm ausgehändigten Barbeträge vom privaten Konto der Beschwerdeführerin stammten. Die belegte Auszahlung der EUR 4'090.-- erfolgte gemäss Bankbeleg am 12. Juli 2002, die früheste zu den Akten gereichte (im Übrigen nicht unterschriebene) Quittung von Dr. D.____ über den entsprechenden Betrag datiert vom 12. Dezember 2003. Da zwischen den beiden Ereignissen 17 Monate verstrichen, stehen sie offenkundig nicht in einem direkten Zusammenhang.

Darüber hinaus weist der vorgebrachte Sachverhalt verschiedene Ungereimtheiten auf, die ins Auge stechen: So handelt es sich bei Dr. C.____ um den Lebensgefährten der Beschwerdeführerin und Mitdirektor der B.____ AG. Weshalb ihr Geschäftspartner auf der Barauszahlung von Honoraren bestand, obwohl für ihn ein Aktionärskonto geführt wurde und sich die Gesellschaft angeblich in einem Liquiditätsengpass befand, ist nicht ohne Weiteres einsichtig. Sollte sich Dr. C.____ zu jener Zeit persönlich in einem finanziellen Engpass befunden haben und auf ein Bar-darlehen angewiesen gewesen sein, so vermag die Beschwerdeführerin nicht zu erklären, weshalb sie nicht ihm persönlich ein Darlehen gewährt hat. Die Beschwerdeführerin schweigt sich zudem darüber aus, weshalb entgegen sämtlichen Gepflogenheiten in der Geschäftswelt kein schriftlicher Darlehensvertrag abgeschlossen und offenbar auch keine Verzinsung vereinbart wurden. Dazu kommt das seltsam anmutende Geschäftsgebahren der Gesellschaft, dass einem externen Berater vorgeblich über Jahre zunächst ein monatliches Honorar von Fr. 10'000.--, später ein solches von noch EUR 4'090.--, in bar und (grösstenteils) ohne Quittung ausbezahlt wurde, offenbar ohne dass zur Geschäftsbeziehung nähere schriftliche Aufzeichnungen existieren. Der Beweggrund für das gewährte Darlehen war darüber hinaus gemäss der Schilderung der Beschwerdeführerin ein Liquiditätsengpass der Gesellschaft. Allerdings weisen die Bilanzen der B.____ AG für die Jahre 2003 und 2004 jeweils flüssige Mittel in beträchtlicher Höhe aus, was die beschwerdeführerische Darstellung über die Geschäftsvorgänge und ihren wirtschaftlichen Hintergrund ebenfalls wenig plausibel erscheinen lässt. Nach dem Gesagten ist die Existenz eines Darlehens an die Gesellschaft nicht nur unbewiesen, sondern nicht einmal glaubhaft gemacht. Die vom Steuergericht geschützte Aufrechnung von insgesamt Fr. 21'990.-- ist somit nicht zu beanstanden.

7.1 Die B.____ AG hatte ausserdem per 31. Dezember 2004 in den Aktiven (abschreibungsbereinigt) einen Goodwill von Fr. 296'000.-- bilanziert. Das Steuergericht erwog hierzu, es sei nur käuflich erworbener Goodwill aktivierbar, was vorliegend nicht der Fall sei. Es handle sich somit um einen Nonvaleur, welchen die Beschwerdeführerin als Einkommen zu versteuern habe.

7.2 Die Beschwerdeführerin hält in dieser Hinsicht dagegen, auch bei diesem Betrag handle es sich um Leistungen, welche sie auf Rechnung der B.____ AG erbracht habe, weil die Gesellschaft nicht über genügend Liquidität verfügt habe. Im Umfang von mindestens Fr. 156'000.-- sei sie in den 1990er-Jahren für die Gesellschaft eingesprungen und habe Zah-

lungen an Dr. D.____ geleistet, der zunächst ein monatliches Honorar von Fr. 10'000.--, später ein solches von noch EUR 4'090.-- erhalten habe. Rechtlich sei wiederum von einem Darlehen an die Gesellschaft auszugehen, welches steuerlich nicht Einkommen darstellen könne.

7.3 Aus den allgemeinen Bestimmungen von Art. 960 Abs. 2 OR wird abgeleitet, dass nur aktivierungsfähige Güter Vermögenswerte einer Aktiengesellschaft bilden und in der Bilanz als Aktiven aufgeführt werden dürfen. Immaterielle Güter sind nur dann aktivierungsfähig, wenn sie übertragbar sind und einen Verkehrswert aufweisen. Ein immaterielles Gut ist auch der Geschäftswert, der sog. Goodwill. Er umfasst immaterielle wertbildende Faktoren wie der Kundenschaftswert, gutes Management, rationelle Verfahren oder aufgebautes Know-how. Da es sich um kein Vermögensrecht, sondern um eine blossе Gewinnchance handelt, kann der in der Gesellschaft erarbeitete Goodwill nach schweizerischem Recht weder handels- noch steuerrechtlich als Aktivum aufgeführt werden. Nur ein entgeltlich von Dritten erworbener Goodwill kann aktiviert werden (MARKUS REICH/MARINA ZÜGER, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar DBG, a.a.O., Rz. 17 zu Art. 27 DBG; THOMAS RAMSEIER, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], a.a.O., Rz. 29 zu § 46 StG; ROLAND VON BÜREN/WALTER A. STOFFEL/ROLF H. WEBER, Grundriss des Aktienrechts, 3. Aufl., Zürich 2011, Rz. 1040 f.; BGE 138 II 311 E. 3.1.2; BGE 80 I 370 E. 3). Im vorliegenden Fall ist unbestrittenermassen kein von Dritten erworbener Goodwill aktiviert worden, weshalb es sich auch dabei um eine unzulässige Buchung handelt, die noch dazu - wie die angefangenen Arbeiten - über das Kontokorrentkonto der Beschwerdeführerin erfolgte. Nichtsdestotrotz wäre die über das Konto vorgenommene entsprechende Gutschrift auf das Kontokorrento der Beschwerdeführerin nachvollziehbar und sachgerecht, wenn sie der B.____ AG tatsächlich einen Betrag von Fr. 296'000.-- (oder auch einen solchen von Fr. 156'000.--) zur Verfügung gestellt hätte, um deren Rechnungen zu begleichen. Nur verhält es sich - entgegen den Ausführungen in der Beschwerdeschrift - bei dieser Position so, dass sich diese Behauptung durch die eingereichten Unterlagen und Quittungen in keiner Art und Weise belegen lässt, denn die Belege betreffen die Jahre 2002 bis 2004. Vielmehr existieren keinerlei Indizien dafür, dass die Beschwerdeführerin in den 1990er-Jahren irgendwelche Beträge für die Gesellschaft ausgezahlt hat. Es liegen hierzu nicht einmal substantiierte Tatsachenbehauptungen vor. Den allgemein gehaltenen Beteuerungen der Beschwerdeführerin kann, wie oben aufgezeigt wurde, kein Glauben geschenkt werden. Die Gutschrift in den Büchern B.____ AG zugunsten der Beschwerdeführerin ist daher nicht durch eine entsprechende Gegenleistung unterlegt. Die Vorinstanz ist demgemäss zu Recht von einem nicht werthaltigen Aktivum, einem Nonvaleur ausgegangen und hat korrekterweise einen Betrag in der Höhe von Fr. 296'000.-- aufgerechnet. Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, ein Nonvaleur in den Büchern der Gesellschaft müsse auch auf ihrer Seite berücksichtigt werden, was entsprechend zu einem Nulleinkommen führen müsse, so kann ihr nicht gefolgt werden. Die gesamten über das Kontokorrent im Haben gebuchten Nonvaleurs dienten offensichtlich dazu, den Kauf der Aktien mittels Verrechnung aus der Gesellschaft heraus zu finanzieren. Den Nonvaleurs der Gesellschaft stehen somit auf Seite der Beschwerdeführerin die in ihr Eigentum überführten Aktien gegenüber, welche entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin durchaus einen realen und zu versteuernden Vermögenszufluss repräsentieren.

8. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Steuerverwaltung zu Recht Aufrechnungen für die Privatanteile und den in der Bilanz als Aktivum aufgeführten Goodwill vorgenommen hat. Bezüglich der über das Konto angefangene Arbeiten verbuchten Beträge zeigt sich, dass zu Unrecht ein Betrag in der Höhe von Fr. 160'000.-- aufgerechnet wurde, was in Bezug auf die erhobenen Nachsteuern zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde führt. Insgesamt ist demnach die Nachbesteuerung des Einkommens für das Jahr 2004 um Fr. 160'000.-- zu reduzieren und der entsprechende Betrag als Vermögen zu besteuern.

9. Weiter ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin von der Steuerverwaltung zu Recht wegen einer vollendeten Steuerhinterziehung gebüsst wurde.

9.1 Der vollendeten Steuerhinterziehung gemäss § 151 StG macht sich unter anderem strafbar und wird mit einer Busse entsprechend seinem Verschulden bestraft, wer vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung unvollständig ist oder gänzlich unterbleibt (Steuerverkürzung). Die kantonale Steuerverwaltung setzt neben den Nachsteuern auch die Bussen fest (vgl. § 160 Abs. 1 StG). Die Beschwerdeführerin erhebt vorab generelle Einwände gegen die Zulässigkeit des gesetzlich vorgesehenen Strafsteuerverfahrens. Sie rügt, die Steuerverwaltung agiere gleichzeitig als Untersuchungs- und Entscheidorgan, was eine Verletzung der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (Europäische Menschenrechtskonvention, EMRK) vom 4. November 1950 darstelle. Sie habe gemäss Art. 6 EMRK Anspruch auf Beurteilung durch ein unabhängiges und unparteiliches Gericht in einem fairen Verfahren. Diesen Anforderungen an ein Strafverfahren genüge das vorliegende Verfahren nicht.

9.2 Gemäss Art. 6 Ziff. 1 EMRK hat jede Person ein Recht darauf, dass über Streitigkeiten in Bezug auf ihre zivilrechtlichen Ansprüche und Verpflichtungen oder über eine gegen sie erhobene strafrechtliche Anklage von einem unabhängigen und unparteiischen, auf Gesetz beruhenden Gericht in einem fairen Verfahren, öffentlich und innerhalb angemessener Frist verhandelt wird. Die Beschwerdeführerin moniert, die Steuerverwaltung sei weder unabhängig noch unparteiisch, es handle sich bei ihr nicht um ein EMRK-konformes Gericht.

Wie die Beschwerdeführerin zutreffend ausführt, handelt es sich beim Steuerübertretungsverfahren um ein Strafverfahren, dessen Gegenstand eine strafrechtliche Anklage im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK bildet, weshalb die in der Konvention garantierten entsprechenden Verfahrensgarantien zu gewährleisten sind. Ihr ist weiter darin beizupflichten, dass die Steuerverwaltung einerseits als Untersuchungsorgan die Aufgaben einer Staatsanwaltschaft wahrnimmt und andererseits mit der Strafkompetenz richterliche Funktionen ausübt, wobei sie als Verwaltungseinheit resp. ihre Entscheidungsträger als Mitglieder einer hierarchischen und weisungsgebundenen Organisation die entsprechenden Anforderungen der EMRK an ein unabhängiges Gericht nicht erfüllen. Die Beschwerdeführerin übersieht mit ihrer Argumentation aber, dass die EMRK die Mitgliedstaaten nicht dazu verpflichtet, sämtliche Streitigkeiten über eine strafrechtliche Anklage einem Verfahren zu unterstellen, das in jeder Phase vor einem Gericht im Sinne der Vorschrift geführt wird. Vielmehr kann es nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs aus Gründen der Flexibilität und Effizienz gerechtfertigt sein, dass in der ersten In-

stanz eine Verwaltungsbehörde entscheidet. Mit der Konvention ist insbesondere vereinbar, wenn die Beurteilung von Bagatelldelikten den Verwaltungsbehörden übertragen wird, solange die betroffene Person die Möglichkeit hat, die entsprechende Entscheidung durch ein EMRK-konformes Gericht überprüfen zu lassen (Urteil des EGMR Marčan gegen Kroatien [40820/12] vom 10. Juli 2014 § 34; Urteil des EGMR Menarini Diagnostics S.R.L. gegen Italien [43509/08] vom 27. September 2011 § 59 ff.; Urteil des EGMR Lauko gegen die Slowakei [4/1998/907/1119] vom 2. September 1998 § 64; CHRISTOPH GRABENWARTER/KATHARINA PABEL, Europäische Menschenrechtskonvention, 5. Aufl., München 2012, S. 419). Das angerufene Gericht muss die von der Verwaltungsbehörde gefällte Strafe dabei mit voller Kognition in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht überprüfen (GRABENWARTER/PABEL, a.a.O., S. 400). Beim Übertretungsstrafverfahren in Steuersachen handelt es sich um eine strafrechtliche Bagatelle im Sinne der aufgezeigten Rechtsprechung. Im vorliegenden Fall wurde die von der Steuerverwaltung ausgesprochene Busse vom Steuergericht mit vollumfänglicher Kognition beurteilt (§ 130 StG i.V.m. § 45 Abs. 2 VPO), dieser Entscheid wird vorliegend seinerseits vom Kantonsgericht vollumfassend geprüft (vgl. oben E. 2). Damit haben zwei unabhängige und unparteiische Gerichte über die vorliegend strittige strafrechtliche Anklage befunden, weshalb eine Verletzung des entsprechenden konventionsrechtlichen Anspruchs der Beschwerdeführerin zu verneinen ist. Das Verfahren hält dadurch im Übrigen auch vor Art. 2 des 7. Zusatzprotokolls zur EMRK vom 22. November 1984 stand, der das Recht auf gerichtliche Nachprüfung von Strafurteilen garantiert (vgl. GRABENWARTER/PABEL, a.a.O., S. 477).

9.3 Zusätzlich moniert die Beschwerdeführerin eine Verletzung ihres Anspruchs auf ein faires Verfahren. Die Steuerverwaltung sei in dieser Hinsicht verpflichtet, sowohl nach belastenden wie auch nach entlastenden Elementen zu suchen. Sie kritisiert, weder die Steuerverwaltung noch die Vorinstanz hätten den Sachverhalt nach entlastenden Momenten untersucht, weshalb der angefochtene Entscheid hinsichtlich der Strafsteuern aufzuheben sei. Die Beschwerdeführerin zeigt allerdings nicht konkret auf, welche Untersuchungshandlungen zu Unrecht unterblieben sein sollen. Wenn sie den Eindruck hatte, die Sachverhaltsfeststellung sei einseitig oder nicht mit ausreichender Intensität erfolgt, so wäre es ihr offen gestanden, geeignete Beweisanträge zu stellen oder zusätzliche eigene Belege einzureichen. Dies hat sie nicht getan. Eine Verletzung ihres Anspruchs auf ein faires Verfahren ist nicht ersichtlich.

10.1 In objektiver Hinsicht erfordert der in § 151 StG statuierte Tatbestand der Steuerverkürzung, dass die steuerpflichtige Person einen ungerechtfertigten Steuervorteil erlangt hat, weil die Veranlagungsbehörde für Bestand und Umfang der Steuerpflicht wesentliche Tatsachen nicht gekannt hat und die Veranlagung aus diesem Grund zu Unrecht unterblieben oder rechtskräftig ungenügend ausgefallen ist. Vorausgesetzt wird zunächst, dass dem Gemeinwesen gegenüber dem hinterziehenden, unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Täter eine Steuerforderung zusteht. Aufgrund der Tatsache, dass die Veranlagung des Betreffenden unvollständig ausgefallen ist oder zu Unrecht unterblieben ist, hat das Gemeinwesen jedoch einen Steuerausfall erlitten. Dieser Verlust ist die Folge einer unzutreffenden Sachverhaltsfeststellung. Eine unvollständige Veranlagung ist möglich, weil der Veranlagungsbehörde falsche oder unvollständige Angaben vorliegen, auf welche sie sich bei der Veranlagung abstützt. Die Tathandlung besteht bei der Steuerhinterziehung im Bewirken der unvollständigen bzw. unterbliebenen

Veranlagung. Da der Steuerpflichtige im Veranlagungsverfahren gesetzlich verpflichtet ist, der Steuerbehörde alle rechtserheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäss anzugeben, fällt die Tathandlung der Steuerhinterziehung mit einer Verletzung von Verfahrenspflichten zusammen und kann insofern als erfolgsqualifizierte Verfahrenspflichtverletzung des Steuerpflichtigen bezeichnet werden (vgl. ALEXANDER FILLI/KARIN PFENNINGER-HIRSCHI, in: Nefzger/Simonnek/Wenk [Hrsg.], a.a.O., Rz. 6 ff. zu § 151 StG). Als letztes objektives Tatbestandsmerkmal ist das Vorliegen eines adäquaten Kausalzusammenhangs zwischen der Tathandlung und dem Eintritt des Steuerausfalls des Gemeinwesens als Deliktserfolg zu nennen. Das Verhalten des Steuerpflichtigen muss den Steuerausfall bzw. die zugrunde liegende Falschveranlagung verursacht haben (natürliche Kausalität). Es muss zudem geeignet sein, nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Lebenserfahrung einen solchen Erfolg herbeizuführen oder mindestens zu begünstigen. Der adäquate Kausalzusammenhang zur steuerverkürzenden Veranlagung wird dabei nicht dadurch unterbrochen, dass die Veranlagungsbehörde die Steuerhinterziehung bei genügender Sorgfalt hätte erkennen können (vgl. ROMAN SIEBER, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar StHG, a.a.O., Rz. 7a zu Art. 56 StHG).

10.2 Es ist zu prüfen, ob der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt ist. Zu beachten ist dabei, dass es sich beim Steuerhinterziehungsverfahren um ein echtes Strafverfahren handelt. Die allgemeinen materiellen und prozessualen Grundsätze des Straf- und des Verfassungsrechts sowie der EMRK beanspruchen deshalb auch im Steuerstrafverfahren ohne Einschränkung Geltung, wozu namentlich das Verschuldensprinzip, das Verbot der Verdachtsstrafe und der Grundsatz der Unschuldsvermutung gehören (SIEBER, a.a.O., Rz. 23 zu Art. 55 StHG; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 353). Aus der Unschuldsvermutung und dem darin enthaltenen Grundsatz "in dubio pro reo" ergibt sich im Sinne einer Beweiswürdigungsregel, dass den Steuerstrafen keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen müssen oder die nur als wahrscheinlich gelten (Urteil des BGer 2C_392/2013 / 2C_393/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 3.2; BGE 127 I 38 E. 2a; BGE 124 IV 86 E. 2a). Unüberwindliche Zweifel sind Zweifel, die sich nach der objektiven Sachlage für einen kritischen und vernünftigen Menschen aufdrängen. Die denktheoretisch nie auszuschliessende Möglichkeit, dass es auch anders sein könnte, ist demgegenüber irrelevant. Entscheidend ist im Rahmen des Vollbeweises, ob die rechtsanwendenden Behörden angesichts der konkreten Umstände von der Wahrheit einer Tatsachenbehauptung überzeugt sind (BGE 139 II 384 [nicht publ.] E. 5.2.1).

In Würdigung der Akten ist davon auszugehen, dass - mit Ausnahme der Honorarforderung aus den Jahren 1994 bis 1996 in der Höhe von insgesamt Fr. 160'000.-- (vgl. oben E. 6.4) - keine sich nach der objektiven Sachlage für einen kritischen und vernünftigen Menschen aufdrängenden Zweifel daran bestehen, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 2004 und 2005 in den Genuss der von der Steuerverwaltung aufgerechneten Einkünfte gekommen ist und diese in den Steuererklärungen 2004 und 2005 nicht deklariert hat. Die Vorinstanzen haben deshalb richtigerweise festgestellt, dass die ordentliche Veranlagung für die Jahre 2004 und 2005 mangels Deklaration aller Einkünfte unvollständig war. Das Gemeinwesen hat einen durch das Ver-

halten der Beschwerdeführerin verursachten Steuerausfall erlitten. Somit ist der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt.

10.3 Es ist im Weiteren zu prüfen, ob auch der subjektive Tatbestand erfüllt ist. In subjektiver Hinsicht erfordert der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung, dass der Steuerpflichtige vorsätzlich oder fahrlässig eine Verkürzung oder Gefährdung des gesetzlichen Steueranspruchs bewirkt hat. Vorsätzlich begeht eine Steuerhinterziehung, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt (Art. 12 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuches [StGB] vom 21. Dezember 1937). 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 (Urteil des BGer 2C_242/2013 vom 25. Oktober 2013 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_29/2011 vom 16. Juni 2011 E. 2.3; BGE 114 Ib 27 E. 3a). Lediglich fahrlässig handelt der Steuerpflichtige demgegenüber, wenn er die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt (vgl. Art. 12 Abs. 3 StGB). An das Mass der im Steuerrecht geforderten Sorgfalt werden generell hohe Anforderungen gestellt (FILLI/PFENNINGER-HIRSCHI, a.a.O., Rz. 21 zu § 151 StG; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, Rz. 60 zu Art. 175 DBG). Im Einzelfall bestimmt sich die geforderte Sorgfalt nach den konkreten Umständen und den persönlichen Verhältnissen des Täters. Zu beurteilen ist, was ein gewissenhafter und besonnener Mensch mit den gleichen Kenntnissen und Fähigkeiten des Täters in der fraglichen Situation getan oder unterlassen hätte (BGE 135 II 86 E. 4.3).

Die Beschwerdeführerin bringt vor, es treffe sie keinerlei Verschulden, da die den Revisionsberichten zu Grunde liegenden sehr komplexen wirtschaftlichen Vorgänge von einer steuerlich und handelsrechtlich nicht gut geschulten Person nicht ohne Weiteres durchschaut werden könnten. Mit dieser Argumentation übergeht sie allerdings den Umstand, dass ihr vorliegend nicht die mangelhafte Buchführung der B.____ AG vorgeworfen wird. Der strafrechtliche Vorwurf liegt vielmehr darin begründet, dass sie Teile ihrer privaten Lebensführungskosten (inklusive die privaten Steuern) durch die von ihr mitkontrollierte Gesellschaft finanzieren liess und dass sie ein Aktienpaket der B.____ AG im Wert von Fr. 450'000.-- übernahm, ohne dass sie dafür eine wertmässig äquivalente Gegenleistung aus ihrem Vermögen erbrachte. Dabei handelt es sich nicht um wirtschaftlich komplexe Vorgänge. Dass ihr dadurch deklarationspflichtige Vermögenswerte zuflossen, musste ihr, die seit 1993 für die kaufmännische Geschäftsleitung der B.____ AG verantwortlich (aber nach eigenen Angaben handelsrechtlich nicht versiert) ist, bei Anwendung pflichtgemässer Sorgfalt bewusst gewesen sein. Ohnehin kann sich eine steuerpflichtige Person nicht damit entschuldigen, kein Fachmann in Steuerfragen zu sein (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Rz. 60 zu Art. 175 DBG). Im vorliegenden Fall versäumte die Beschwerdeführerin demnach die ordnungsgemässe Deklaration ihrer Einkünfte in

den Jahren 2004 und 2005, obwohl sie um die Unvollständigkeit ihrer in den entsprechenden Steuererklärungen gemachten Angaben wusste resp. wissen musste. Nach dem oben Ausgeführten ist daraus zu schliessen, dass sie eine zu niedrige Veranlagung wohl in Kauf genommen, zumindest aber aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht hat. Der subjektive Tatbestand ist damit ebenfalls erfüllt.

10.4 Gemäss § 151 StG beträgt bei vollendeter Steuerhinterziehung die Busse in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden. Gemäss § 155 StG richtet sich die Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung in erster Linie nach der Schwere und der Art des Verschuldens des Täters (Schuldprinzip). Daneben sind jedoch auch der eingetretene oder beabsichtigte Erfolg und die persönlichen Verhältnisse des Täters in die Beurteilung miteinzubeziehen: Im Entscheid sind alle erheblichen Strafzumessungsgründe zu berücksichtigen. Die gesamtheitliche Wertung ist letztlich entscheidend für die Höhe der Busse. Den Steuerbehörden kommt dabei ein weiter Ermessensspielraum zu (FILLI/PFENNINGER, a.a.O., Rz. 2 zu § 155 StG; BGE 114 Ib 27 E. 4a). Im vorliegenden Fall ermässigte die Steuerverwaltung die Busse - in Abweichung vom gesetzlichen Regelstrafmass vom Einfachen der hinterzogenen Steuer - aufgrund des als leicht eingestuften Verschuldens auf einen Drittel der hinterzogenen Steuer. In Anbetracht dessen, dass die verhängte Busse am untersten Rand des Strafrahmens angesiedelt ist, kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, wenn sie eine unverhältnismässig harte Bestrafung geltend macht. Im Gegenteil: Die Strafe erscheint als mild und eine nach oben abweichende Strafzumessung wäre durchaus denkbar. Allerdings auferlegt sich das Kantonsgericht bei der Frage der Angemessenheit von verhängten Bussen Zurückhaltung und greift nicht ohne Not in die Strafzumessung der Vorinstanzen ein. Vorliegend erscheint die Bewertung des Verschuldens als leicht und die Ansetzung einer Strafsteuer auf dem Minimumsatz von einem Drittel der Nachsteuer noch als vertretbar.

Die von der Beschwerdeführerin gegen die Strafzumessung vorgebrachten Einwände sind unbehelflich: Soweit sie sich auf buchhaltungstechnische und steuerliche Unkenntnis abstützt, wurde dieses Argument bereits entkräftet (vgl. oben E. 10.3). Weiter kann die Tatsache, dass sie eine Ersttäterin ist, nicht zu einer mildernden Bestrafung führen. In der Bevölkerung hat es nämlich als Normalfall zu gelten, (kriminell) nicht vorbestraft zu sein. Die Vorstrafenlosigkeit ist deshalb neutral zu behandeln und nicht strafmindernd zu berücksichtigen (Urteil des BGer 6B_325/2013 vom 13. Juni 2013 E. 3.2.3; BGE 136 IV 1 E. 2.6.4). Soweit die Beschwerdeführerin einen Verstoß gegen die Grundsätze des Strafrechts und der EMRK darin erblickt, dass mit der gemäss § 151 StG einzuhaltenden unteren Sanktionslimite dem Verschulden im Einzelfall nicht gerecht werden könne, so zeigt sie nicht auf, inwiefern diese Argumentation im vorliegenden Einzelfall relevant sein soll. Ein besonders leichtes Verschulden, bei dem die Auferlegung der Mindestbusse zu einem stossenden Resultat führen könnte, liegt angesichts ihres zumindest grobfahrlässigen Vorgehens und der in Frage stehenden Deliktsumme offensichtlich nicht vor. Ausserdem scheint sie zu verkennen, dass der allgemeine Teil des Strafgesetzbuches auch im Steuerstrafrecht zur Anwendung gelangt und dass darin die Unterschreitung des Strafrahmens unter bestimmten Voraussetzungen durchaus vorgesehen ist. Wie die Beschwerdeführerin anlässlich der heutigen Verhandlung selber ausführt, nennt das Strafgesetzbuch in

Art. 48 StGB eine Reihe von ausserordentlich gewichtigen Gründen, welche zu einer obligatorischen Strafmilderung führen. Liegen die entsprechenden Strafmilderungsgründe vor, so sind die Steuerverwaltung resp. die Rechtsmittelinstanzen nicht an die angedrohte Mindeststrafe gebunden (vgl. Art. 48a StGB). Von der Auferlegung einer Busse darf resp. muss somit im begründeten Einzelfall ganz abgesehen werden (ROMAN SIEBER, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar DBG, a.a.O., Rz. 42 zu Art. 175 DBG mit Hinweis auf BGE 90 IV 1 E. 2; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Rz. 95 zu Art. 175 DBG). Die Beschwerdeführerin beruft sich anlässlich der heutigen Verhandlung auf Art. 48 lit. e StGB, wonach die Strafe zu mildern ist, wenn das Strafbedürfnis in Anbetracht der seit der Tat verstrichenen Zeit deutlich vermindert ist und der Täter sich in dieser Zeit wohl verhalten hat. Nach der Rechtsprechung ist diese Bedingung jedenfalls dann erfüllt, wenn zwei Drittel der Verjährungsfrist verstrichen sind. Diese Zeitspanne kann auch kürzer bemessen werden, um der Art und Schwere der Tat Rechnung zu tragen (Urteil des BGer 6B_94/2010 vom 23. April 2010 E. 3.5; BGE 132 IV 1 E. 6.2). Die Beschwerdeführerin geht vorliegend irrtümlich von einer ordentlichen Verjährungsfrist von zehn Jahren aus. Die Verjährungsfrist für die vollendete Steuerhinterziehung beträgt doch - entgegen dem Wortlaut von § 166 Abs. 2 StG - zwanzig Jahre (Art. 333 Abs. 6 lit. a StGB i.V.m. Art. 58 Abs. 2 StHG; vgl. MEINRAD BETSCHART, Im Gestrüpp der steuerstrafrechtlichen Verfolgungsverjährung, Archiv für schweizerisches Abgaberecht 83 [2014/2015], S. 101 ff.). Die Beschwerdeführerin reichte ihre Steuererklärung für das Jahr 2004 (verspätet) am 12. Januar 2007 und jene für das Jahr 2005 (wiederum verspätet) am 28. Januar 2008 ein. Damit ist seit den Tathandlungen weniger als die Hälfte der Verjährungsfrist verstrichen. Die Taten liegen mithin nicht derart weit zurück, dass es sich rechtfertigen würde, dem Zeitablauf bei der Strafzumessung zugunsten der Beschwerdeführerin Rechnung zu tragen.

10.5 Zusammenfassend zeigt sich, dass die Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin zu Recht eine Busse wegen Steuerhinterziehung auferlegt hat. Die Strafhöhe von einem Drittel der hinterzogenen Steuer erscheint schuldangemessen und ist dementsprechend nicht zu beanstanden. Der Beschwerdeführerin wurde das Recht auf ein faires Verfahren und unabhängige richterliche Beurteilung gewährt, weshalb das vorliegende steuerliche Strafverfahren vor Verfassung und EMRK stand hält. Die Beschwerde ist somit hinsichtlich der Strafsteuern unbegründet.

11. Es bleibt über die Kosten zu befinden.

11.1 Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel in angemessenem Ausmass der ganz oder teilweise unterliegenden Partei auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Den Vorinstanzen werden keine Verfahrenskosten auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Vorliegend erscheint es gerechtfertigt, der teilweise unterliegenden Beschwerdeführerin einen Verfahrenskostenanteil in der Höhe von Fr. 1'000.-- aufzuerlegen. Der Verfahrenskostenanteil der Beschwerdeführerin ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'800.-- zu verrechnen, und der zuviel bezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 800.-- ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

11.2 Der ganz oder teilweise obsiegenden Partei kann gestützt auf § 21 Abs. 1 VPO für den Beizug einer Anwältin oder eines Anwalts eine angemessene Parteientschädigung zu Lasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Dem Kanton wird demgegenüber keine Parteientschädigung zugesprochen (§ 21 Abs. 2 VPO). Entsprechend dem hiavor Angeführten ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin teilweise obsiegt hat. Das Gericht erachtet es aus diesem Grund als angemessen, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1'500.-- (inkl. Auslagen und 8 % MWST) zu Lasten der Steuerverwaltung zuzusprechen. Im Übrigen werden die Parteikosten wettgeschlagen.

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird der Entscheid Nr. 510 13 100 des Steuergerichts vom 16. Mai 2014 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
 2. Die Angelegenheit wird zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, zurückgewiesen.
 3. Der Beschwerdeführerin wird ein Verfahrenskostenanteil in der Höhe von Fr. 1'000.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'800.-- verrechnet. Der zuviel bezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 800.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.
 4. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1'500.-- (inkl. Auslagen und 8 % MWST) zu bezahlen. Im Übrigen werden die Parteikosten wettgeschlagen.

Vorsitz

Gerichtsschreiber