



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

vom 19. Januar 2022 (810 21 233)

Steuern und Kausalabgaben

Nach- und Strafsteuer zur Staats- und Gemeindesteuer 2007-2011

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Hans Furer, Claude
Jeanneret, Jgnaz Jermann, Stefan Schulthess, Gerichtsschreiber
Martin Michel

Beteiligte **A.**____, Beschwerdeführerin

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht), Beschwerdegegner**

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft,
Beschwerdegegnerin**

B.____, Beigeladene

Betreff Nach- und Strafsteuer zur Staats- und Gemeindesteuer 2007-2011
(Entscheid des Steuer- und Enteignungsgerichts Basel-Landschaft,
Abteilung Steuergericht, vom 19. März 2021)

A. Am 19. Mai 2016 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) aufgrund des Verdachtes einer Unterbesteuerung infolge Nichtdeklaration von Vermögen ein Nach- und Strafsteuerverfahren für die Staats- und Gemeindesteuern 2007-2011 gegenüber den Ehegatten C.____ und A.____. Mit Verfügung vom 14. Dezember 2017 erhob die Steuerverwaltung eine Nachsteuer für die Staats- und Gemeindesteuern 2007-2011 in der Höhe von Fr. 30'419.25 (zuzüglich Verzugszins) und setzte die Steuerbusse für die Steuerpflichtige, A.____, auf 100 % der Nachsteuer fest.

B. Mit Einsprache vom 6. Februar 2018 beantragten C.____ und A.____ sinngemäss, es sei auf die Erhebung einer Nach- und Strafsteuer zu verzichten.

C. Am 26. Februar 2018 trat die Steuerverwaltung wegen Fristversäumnis auf die Einsprache nicht ein. Den dagegen erhobenen Rekurs hiess das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit Urteil vom 19. Oktober 2018 gut und wies die Angelegenheit zur materiellen Beurteilung an die Steuerverwaltung zurück.

D. Mit Einspracheentscheid vom 20. August 2020 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und bestätigte die Nach- und Strafsteuerverfügung.

E. Den von A.____ dagegen erhobenen Rekurs wies das Steuergericht mit Urteil vom 19. März 2021 ab.

F. Mit Beschwerde vom 1. August 2021 beantragt A.____ beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), sinngemäss, es sei die Beschwerde gutzuheissen und das Verfahren betreffend Nach- und Strafsteuer einzustellen. Des Weiteren seien sämtliche Kosten, auch die Kosten des Steuergerichts, der Steuerverwaltung aufzuerlegen und die Steuerverwaltung sei zu verpflichten, ihr eine Genugtuung in der Höhe von Fr. 19'000.-- für die erlittenen psychischen Schäden zu bezahlen.

G. Die Steuerverwaltung und das Steuergericht schliessen in ihren Vernehmlassungen vom 12. August 2021 bzw. vom 25. August 2021 auf Abweisung der Beschwerde.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1.1 Gemäss § 165 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts betreffend Nachsteuer- und Bussenverfügungen mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde (§§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO] vom 16. Dezember 1993) beim Kantonsgericht angefochten werden. Das Kantonsgericht ist damit für die Beurteilung der Beschwerde zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid auf alle Mängel (§ 45 Abs. 2 VPO).

1.2 Zu prüfen ist, ob auf alle Begehren der Beschwerdeführerin eingetreten werden kann. In der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege – dazu gehört das Beschwerdeverfahren vor dem Kantonsgericht – ist Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt (vgl. RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 3. Auflage, 2014, Rz. 987 und 1051). Streitgegenstand kann nur sein, was bereits Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder allenfalls hätte sein sollen und was gemäss der Dispositionsmaxime zwischen den Parteien noch strittig ist, was sich wiederum aus den Parteibegehren bzw. den Beschwerdeanträgen ergibt (BGE 136 II 462 E. 4.2). Fragen, über die die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat und über die sie nicht entscheiden musste, darf die obere Instanz – abgesehen von hier nicht vorliegenden Ausnahmefällen – nicht beurteilen, da sie sonst in die funktionelle Zuständigkeit der Vorinstanz oder anderer Behörden eingreifen würde. Ein Antrag, der über das hinausgeht, was von den Vorinstanzen entschieden wurde, oder der mit dem Gegenstand der angefochtenen Verfügung nichts zu tun hat, ist unzulässig (vgl. RHINOW/KOLLER/KISS/THURNHERR/BRÜHL-MOSER, a.a.O., Rz 988; Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 18. März 2015 [810 14 186] E. 1.3). Die Steuerverwaltung führte in der erstinstanzlichen Verfügung vom 17. Dezember 2017 zusammengefasst aus, die Beschwerdeführerin habe Vermögenswerte (ihre Stammanteile an der Firma D.____, Prag [D.____], sowie ihre Beteiligung an der E.____ Stiftung, Vaduz [E.____ Stiftung]) in den Steuerperioden 2007 bis 2011 nicht deklariert, weshalb die Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer sowie einer Steuerbusse gegeben seien. Verfahrensgegenstand kann demgemäss im vorliegenden Verfahren nur die Frage der Erhebung einer Nach- und Strafsteuer sein. Soweit die Beschwerdeführerin erstmals vor dem Kantonsgericht beantragt, die Steuerverwaltung sei zu verpflichten, ihr eine Genugtuung in der Höhe von Fr. 19'000.-- für die erlittenen psychischen Schäden zu bezahlen, geht der Antrag über den Streitgegenstand des Beschwerdeverfahrens hinaus, weshalb darauf nicht eingetreten werden kann.

1.3 Die übrigen formellen Voraussetzungen gemäss den §§ 43 ff. VPO sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde grundsätzlich (vorbehältlich E. 1.2) einzutreten ist.

2.1 Nach Art. 13 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 und § 41 StG unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer. Zu den steuerbaren Aktiven zählen grundsätzlich alle geldwerten Rechte an Sachen sowie an Forderungen und Beteiligungen, unabhängig davon, ob es sich um privates oder geschäftliches, bewegliches oder unbewegliches Vermögen handelt (vgl. DANIEL DZAMKO-LOCHER/HANNES TEUSCHER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Auflage, 2017, Art. 13 StHG N 5; THOMAS RAMSEIER, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 2004, § 41 StG N 12).

2.2 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 als Nachsteuer eingefordert. Wegen ungenügender Bewertung allein kann keine Nachsteuer erhoben werden (§ 146 Abs. 1 StG; Art. 53 StHG).

2.3 Die steuerpflichtige Person muss im Veranlagungsverfahren 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 (vgl. LAURENZ SCHNEIDER/RENÉ MERZ, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 2004, § 146 StG N 4; Urteil des Bundesgerichts 2C_304/2013 vom 22. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des Bundesgerichts 2C_494/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.1.1, in: Der Steuerentscheid [StE] 2012 B 72.25 Nr. 2). Eine Pflicht zur Vornahme ergänzender Abklärungen besteht für die Veranlagungsbehörde dann, 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, die ein Nachsteuerungsverfahren rechtfertigen würden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_1225/2012 vom 7. Juni 2013 E. 3.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_494/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.1.3, in: StE 2012 B 72.25 Nr. 2).

2.4 Für die Festsetzung der Nachsteuer kommen die Grundsätze, die für das Veranlagungsverfahren gelten, zur Anwendung (vgl. MARTIN E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Auflage, 2017, Art. 53 StHG N 30). Somit gelten auch im Nachsteuerungsverfahren die allgemeinen Grundsätze zur Beweislast und Mitwirkungspflicht im System der gemischten Veranlagung (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_130/2017 vom 14. Juli 2017 E. 2.2 und 2C_304/2013 vom 22. Oktober 2013 E. 3.4; 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 beweibelastet (vgl. BGE 140 II 248 E. 3.5; BGE 138 II 57 E. 7.1; BGE 133 II 153 E. 4.3; Urteil des Bundesgerichts 2C_95/2013 vom 21. August 2013 E. 2.2, mit Hinweisen). Die Steuerbehörde hat nachzuweisen, was die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens und den Erlass einer zulasten des Steuerpflichtigen veränderten Veranlagung rechtfertigt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_494/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.3.1, in: StE 2012 B 72.25 Nr. 2).

3.1 Die Erhebung einer Nachsteuer setzt voraus, dass die Steuerpflichtige nicht oder zu tief besteuert worden ist und die Unterbesteuerung auf die fehlende Kenntnis der Steuerbehörden von Tatsachen oder Beweismitteln oder auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen sie zurückzuführen ist (§ 146 StG). Entscheidend für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens ist zunächst, dass die Beweismittel und Tatsachen neu, d.h. erst nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung entdeckt worden sind (SCHNEIDER/MERZ, a.a.O., § 146 StG N 4). Lediglich rechtskräftige Veranlagungsverfügungen und Entscheide sind dem Nachsteuerverfahren zugänglich (LOOSER, a.a.O., Art. 53 StHG N 3). Ein Verschulden der Steuerpflichtigen bildet nicht Voraus-

setzung des Nachsteuerverfahrens (LOOSER, a.a.O., Art. 53 StHG N 5; Urteil des Bundesgerichts 2C_458/2014 vom 26. März 2015 E. 2.1 und 6, in: StE 2015 B 97.41 Nr. 29). Die Vorinstanz kam zum Schluss, dass die Nichtdeklaration der Stammanteile der D.____ sowie der "Beteiligung an der E.____ Stiftung" erst im Rahmen der Steuerprüfung durch den Geschäftsbereich Revisorat mit dem Revisionsbericht vom 7. Dezember 2015 festgestellt worden sei. In diesem Zeitpunkt seien die Veranlagungen der Steuerjahre 2007 bis 2011 bereits rechtskräftig gewesen. Somit habe es sich um eine "neue Tatsache" gehandelt, weshalb die Voraussetzungen für die Einleitung eines Nach- und Strafsteuerverfahrens gegeben gewesen seien.

3.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet zu Recht nicht, dass die Veranlagungsverfügungen der Jahre 2007 bis 2011 bereits rechtskräftig waren, als die Steuerbehörden im Rahmen der Steuerprüfung die Nichtdeklaration der Stammanteile der D.____ und der E.____ Stiftung entdeckt haben. Die Voraussetzung für die Einleitung des Nach- und Strafsteuerverfahrens gegen die Beschwerdeführerin war damit gegeben.

4.1 Umstritten ist, ob eine Unterbesteuerung vorliegt. Die Vorinstanz erwog, dass das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer unterliege. Dieses bestehe aus sämtlichen steuerbaren Aktiven und Passiven, die einer Person zuzurechnen seien. Steuerbar seien grundsätzlich alle geldwerten Rechte an beweglichen und unbeweglichen, materiellen und immateriellen Gütern sowie Forderungen, soweit das Steuergesetz nicht ausdrücklich Ausnahmen vorsehe. Beteiligungen bzw. Stammanteile und Aktien unterlägen der Vermögenssteuer und müssten daher im Wertschriftenverzeichnis offengelegt werden. Die Beschwerdeführerin habe im Jahr 2004 die im Jahr 1991 gegründete D.____ erworben und diese Beteiligung im Wertschriftenverzeichnis ab der Steuerperiode 2006 nicht mehr deklariert. Die Stammanteile an der D.____ hätte die Beschwerdeführerin im Wertschriftenverzeichnis angeben müssen, unabhängig davon, dass sich die Firma im Ausland befinde oder in Tschechien selber als Steuersubjekt besteuert werde. Weil die Beschwerdeführerin diese Beteiligung ab der Steuerperiode 2006 nicht mehr im Wertschriftenverzeichnis deklariert habe, sei sie für die Jahre 2007 bis 2011 nachzubesteuern. Die Beteiligung stelle bewegliches Vermögen dar, welches gemäss Art. 22 des Abkommens zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Tschechischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 4. Dezember 1995 (DBA CH-CZ) vom Wohnsitzstaat besteuert werden könne. Im Juni 2007 habe die Beschwerdeführerin eine Kapitalerhöhung von 49,2 Mio. CZK in Form einer Sacheinlage vorgenommen, indem sie diverse in ihrem Eigentum befindliche, in Tschechien liegende Liegenschaften in die Gesellschaft eingebracht habe. Hintergrund für diese Sacheinlage sei – nach Angaben der Beschwerdeführerin – gewesen, dass die F.____, mit Sitz in G.____, British Virgin Island, beabsichtigt habe, diese Liegenschaften zu kaufen. Da ausländischen Personen nach der damaligen tschechischen Gesetzgebung der direkte Erwerb von Immobilien nicht erlaubt gewesen sei, habe sie stattdessen die Liegenschaften als Kapitalerhöhung auf die D.____ übertragen. In der Folge sei im Februar 2008 ein Anteil von 90 % der Beteiligung an der D.____ an die F.____ verkauft worden. Für den Kaufpreis sei nur ein Wechsel (Schuldbrief) ausgestellt worden, dessen Schuldbetrag jedoch später durch die F.____ nicht beglichen worden sei. In der Folge habe die Beschwerdeführerin erreichen können, dass die F.____ die 90 %-Anteile an die E.____-Stiftung der Familie E.____

verkaufe. Die Übertragung sei jedoch eine rein formelle Sache gewesen, da die Beschwerdeführerin bis heute im Besitz des Schuldbriefs sei. Die Beschwerdeführerin habe sodann die Errichtung der E.____ Stiftung in Vaduz nie erwähnt. Obwohl die D.____ von 2008 bis 2013 nur noch mit einem Anteil von 10 % der Beschwerdeführerin gehört habe, sei die Beteiligung zu 100 % von ihr zu versteuern. Der Steuerwert der Liegenschaften sei nach der Formel "(Substanzwert + Kapitalisierung Bruttoertrag mit 3 %) : 2" berechnet worden. Da für die Liegenschaften im Zeitpunkt der Sacheinlage eine detaillierte Immobilienbewertung vorgenommen worden sei, sei davon ausgegangen worden, dass auf ihnen keine stillen Reserven vorhanden seien. Liechtensteinische Stiftungen würden in der Schweiz nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen anerkannt. So müsse in der Stiftungsurkunde reglementarisch verhindert werden, dass die Stifterin die Möglichkeit erhalte, sich selbst zu begünstigen. Die E.____ Stiftung könne steuerlich nicht anerkannt werden, weil die Stiftungsurkunde einen Widerruf bzw. eine Auflösung der Stiftung sowie die Abänderung der Stiftungsurkunde und sämtlicher Bei- oder Zusatzstatuten durch den Stifter oder – nach seinem Tod – durch den Stiftungsrat oder die Destinatäre nicht ausdrücklich ausschliesse. Die Stiftung schein zudem einzig zum Zweck der Steuerumgehung errichtet worden zu sein. Durch die Übertragung der Beteiligung an der D.____ an die E.____ Stiftung habe die Beschwerdeführerin nicht unerhebliche Vermögenssteuern einsparen können. Die steuerliche Nichtanerkennung der E.____ Stiftung in Vaduz habe zur Folge, dass die Erträge und Vermögenswerte der Stiftung der Beschwerdeführerin als Stifterin zuzurechnen seien.

4.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet sinngemäss eine Unterbesteuerung in Bezug auf die ihr zugerechneten Vermögenswerte der D.____ und der E.____ Stiftung. Die Liegenschaften in Tschechien seien nach dem DBA CH-CZ in der Schweiz nicht zu besteuern. Sie habe sodann keine Steuerumgehung beabsichtigt. Die entsprechende rechtliche Würdigung der Vorinstanz sei falsch. Die Beschwerdeführerin macht insbesondere geltend, die Vorinstanz sei fälschlicherweise davon ausgegangen, dass sie die D.____ im Jahr 2004 gekauft habe. Vielmehr habe sie die D.____ im Jahr 1991 als Aktiengesellschaft gegründet und im Jahr 2004 lediglich die Rechtsform geändert. Sie habe sodann nicht gewusst, dass sie die D.____ in der Schweiz deklarieren müsse. Die eigenständige E.____ Stiftung mit Sitz in Vaduz, die nach der Gesetzgebung des Fürstentums Liechtenstein gegründet worden sei, müsse nach dem internationalen Recht als solche steuerlich anerkannt werden, weshalb die entsprechenden Vermögenswerte ihr nicht zuzurechnen seien.

4.3 Zu prüfen bleibt, ob die Vorinstanz eine unzulässige rechtliche Würdigung vorgenommen hat, indem sie die E.____ Stiftung steuerrechtlich nicht anerkannt und die über die D.____ in die E.____ Stiftung eingebrachten Vermögenswerte direkt der Beschwerdeführerin zugerechnet hat.

4.4.1 Wie bei der Stiftung nach Schweizer Recht bedarf es zur Errichtung einer Stiftung nach liechtensteinischem Recht der Widmung eines Vermögens für einen bestimmt bezeichneten Zweck; die Stiftung ist eine juristische Person. Als Stiftungszwecke kommen gemeinnützige oder privatnützige Zwecke in Betracht. Die reine liechtensteinische Familienstiftung ist eine privatnützige Stiftung, deren Vermögen der Bestreitung der Kosten der Erziehung oder Bildung, der Ausstattung oder Unterstützung von Angehörigen einer oder mehrerer Familien oder ähnli-

chen Familieninteressen dient, gemischte Familienstiftungen dienen ergänzend auch gemeinnützigen oder anderen privatnützigen Zwecken (vgl. PHILIPP BETSCHART, Die Besteuerung von im Ausland errichteten Familienstiftungen, in: SteuerRevue [StR] 76/2021, S. 666 f.). Anders als nach schweizerischem Zivilrecht (vgl. Art. 335 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs [ZGB] vom 10. Dezember 1907) sind Familienunterhaltsstiftungen oder Genussstiftungen und Familienfideikomisse nach liechtensteinischem Recht erlaubt; insbesondere können diese Stiftungen somit den Familienangehörigen den Genuss an Stiftungsvermögen und -ertrag auch ohne besondere Bedarfssituation verschaffen. Die Errichtung der Stiftung erfolgt durch eine Stiftungserklärung unter Lebenden oder von Todes wegen durch letztwillige Verfügung oder durch Erbvertrag. In der Stiftungsurkunde kann vorgesehen werden, dass der Stifter die Stiftung widerrufen oder die Stiftungsurkunde abändern kann. Anders als die Stiftung nach Schweizer Recht ist eine solche liechtensteinische Stiftung somit kein starres Gebilde (vgl. BETSCHART, a.a.O., S. 667). Die sogenannt kontrollierte Familienstiftung wird in der Literatur als klassische Form der liechtensteinischen Familienstiftung bezeichnet. Die Stifterin erteilt einem Treuhänder den Auftrag, eine Stiftung gemäss ihren Weisungen zu errichten. Durch einen Mandatsvertrag bindet sie den Stiftungsrat an ihre Instruktionen und behält damit indirekt die Kontrolle über das Stiftungsvermögen. Die kontrollierte Familienstiftung wird in Liechtenstein sowohl zivilrechtlich als auch steuerlich transparent behandelt, d.h. das Stiftungsvermögen wird weiterhin der Stifterin zugerechnet (NATALIE PETER, Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht, in: Forum für Steuerrecht [FStR] 2003, S. 164). Im Gegensatz zur sogenannt kontrollierten Familienstiftung behält sich die Stifterin bei der nicht kontrollierten Familienstiftung keine Kontrolle über das Stiftungsvermögen vor. Die Entscheidungsbefugnis und die Verwaltung liegt ausschliesslich beim Stiftungsrat. Die Stifterin hat sich somit tatsächlich von ihren Vermögenswerten getrennt. Steuerrechtlich wird die nicht kontrollierte Familienstiftung als juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit und damit als selbständiges Steuersubjekt anerkannt (vgl. PETER, a.a.O., S. 164 f.).

4.4.2 Je nachdem, ob eine ausländische Stiftung auch nach schweizerischem Recht als ein Gebilde mit eigener Rechtspersönlichkeit anerkannt wird, welches selbst Rechte und Pflichten als Steuersubjekt wahrnehmen kann, können die Steuerfolgen für die Stifterin, die Begünstigten und unter Umständen auch für die Stiftung selbst unterschiedlich ausfallen (PETER MÄUSLI-ALLENSPACH, Steuerliche Überlegungen bei der Widmung von Vermögenswerten an ausländische Stiftungen, in: StR 51/1996, S. 115 f.). Wird eine liechtensteinische Familienstiftung im schweizerischen Steuerrecht als eigenes Steuersubjekt anerkannt, werden Stiftungsvermögen und -ertrag auch bei ihr besteuert (sog. Trennungsprinzip). Verweigern die schweizerischen Steuerbehörden der liechtensteinischen Stiftung dagegen die steuerrechtliche Anerkennung, so werden ihr Vermögen und ihre Einkünfte der in der Schweiz wohnhaften Stifterin zugerechnet und unterliegen somit weiterhin der schweizerischen Steuerhoheit. Über die steuerrechtliche Anerkennung einer liechtensteinischen Familienstiftung in der Schweiz entscheidet alleine das schweizerische Recht (ANDREA OPEL, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern, und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, 2009, S. 292 f.).

4.4.3 Die steuerrechtliche Anerkennung einer Familienstiftung setzt voraus, dass eine tatsächliche und effektive Ausscheidung eines Vermögens oder Vermögensteils von der Stifterin

auf die Stiftung stattgefunden hat und sowohl die Stifterin wie auch die Destinatäre über das Stiftungsvermögen nicht mehr frei, sondern nur noch im Rahmen der in der Stiftungsurkunde festgesetzten Vermögenswidmung verfügen bzw. daran partizipieren können (HANS WIPFLI, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, 2000, S. 196). Im schweizerischen Steuerrecht findet für die Beurteilung der Steuerrechtsfähigkeit einer ausländischen juristischen Person grundsätzlich die Inkorporationstheorie Anwendung. Danach wird eine ausländische juristische Person in der Schweiz ebenfalls als Gebilde anerkannt, wenn diese auch im Errichtungsstaat als steuerrechtsfähig und damit als eigenes Steuersubjekt behandelt wird (MÄUSLI-ALLENSPACH, a.a.O., S. 117; BETSCHART, a.a.O., S. 668 f.). Allerdings wird aufgrund der konkreten Umstände überprüft, ob von der zivilrechtlichen Gestaltung abzuweichen und Stiftungsvermögen und -erträge nicht der Stiftung, sondern der Stifterin oder den Begünstigten zuzurechnen sind. Juristische Personen, die nur der Steuerumgehung oder Steuerverschiebung dienen, werden steuerrechtlich nicht anerkannt, was der bundesgerichtlichen Praxis zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei Vorliegen einer Steuerumgehung entspricht (MÄUSLI-ALLENSPACH, a.a.O., S. 118). Eine Steuerumgehung wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung angenommen, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (BGE 131 II 627 E. 5.2; Urteil des Bundesgerichts 2A.470/2002 vom 22. Oktober 2003, E. 4.1 und 5.1, in: StR 59/2004 S. 127; je mit Hinweisen).

4.4.4 Eine Zurechnung des Vermögens an die Stifterin kann sich aber auch aus der Auslegung der einschlägigen Gesetzesbestimmungen ergeben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Zürich ist bei der Verwendung von zivilrechtlichen Begriffen in Steuerrechtsnormen zwar grundsätzlich auch deren zivilrechtliche Bedeutung für das Steuerrecht massgebend. Auch dem Zivilrecht entnommene Begriffe sind aber aus dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang heraus zu verstehen. Im Zusammenhang mit ausländischen Rechtsinstituten, namentlich bei ausländischen Stiftungen, ist für die Auslegung der steuerrechtlichen Bestimmungen von entscheidender Bedeutung, wer aufgrund der Umstände des Einzelfalls tatsächlich über das Vermögen verfügen kann (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SR.2006.00004 vom 23. August 2006 E. 2.4). Verschiedene steuerrechtliche Bestimmungen knüpfen nicht strikt an das Zivilrecht an. So setzen beispielsweise die Bestimmungen über das steuerbare Vermögen (Art. 13 StHG) und entsprechende kantonale Bestimmungen das zivilrechtliche Eigentum an den Vermögenswerten nicht zwingend voraus. Es handelt sich um Normen mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten, bei deren Auslegung der zu beurteilende Sachverhalt nicht strikt nach der zivilrechtlichen Ausgestaltung, sondern nach seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen ist. Eine Auslegung der anzuwendenden Bestimmungen nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt drängt sich im Bereich der ausländischen Stiftungen namentlich dann

auf, wenn die Stifterin über das Stiftungsvermögen wie über ihr eigenes Vermögen verfügen oder die Vermögenswerte mittels Widerruf der Stiftung jederzeit zurückerlangen kann, aber die Voraussetzungen zur Annahme einer Steuerumgehung nicht erfüllt sind. Letzteres kann insbesondere dann der Fall sein, wenn für die Stiftungerrichtung nichtsteuerliche Motive entscheidend waren. Als solche können die Nachfolgeplanung oder der Schutz der Vermögenswerte in Frage kommen (BETSCHART, a.a.O., S. 670). Ob Stiftungsvermögen und -erträge der Stiftung, der Stifterin oder den Begünstigten zuzuordnen sind, beurteilt sich damit aufgrund der gesamten Umstände des Einzelfalls. Zu berücksichtigen sind dabei etwa die Stiftungsurkunde, die Beistatuten und die Mandatsverträge zwischen (wirtschaftlicher) Stifterin und Stiftungsräten. Eine Zuordnung der Vermögenswerte der Stiftung an die Stifterin drängt sich namentlich auf, wenn sich die Stifterin ihres Vermögens nicht definitiv entäussert, was insbesondere der Fall ist, wenn sie die Stiftung widerrufen oder ihre Liquidation zu ihren Gunsten fordern kann oder wenn die Stifterin aufgrund der konkreten Umstände faktisch oder rechtlich die Kontrolle über das Stiftungsvermögen hat (kontrollierte Stiftungen).

4.5 Unbestrittenermassen enthält die Stiftungsurkunde der E.____ Stiftung keine Bestimmung, welche die Möglichkeit des Widerrufs oder der Liquidation der Stiftung zu Gunsten der Beschwerdeführerin ausschliessen würden. Damit ist die Voraussetzung des reglementarischen Ausschlusses der Selbstbegünstigung nicht gegeben, weshalb bereits aus diesem Grund eine steuerrechtliche Anerkennung der Stiftung ausser Betracht fällt. Demgemäss sind die entsprechenden – von der Beschwerdeführerin ab der Steuerperiode 2006 nicht mehr deklarierten – Vermögenswerte weiterhin der Beschwerdeführerin zuzurechnen, zumal diese auch weiterhin faktisch die Kontrolle über das Stiftungsvermögen innehatte.

4.6 Soweit die Beschwerdeführerin die Besteuerung der Stammanteile an der D.____ gestützt auf Art. 22 DBA CH-CZ beanstandet, ist ihr entgegenzuhalten, dass die Gesellschaftsanteile als bewegliches Vermögen gelten, die am Wohnsitz zu besteuern sind (vgl. Art. 22 Abs. 4 DBA CH-CZ).

4.7 Die Bemessung der zugerechneten Vermögenswerte wird – wie bereits im vorinstanzlichen Verfahren – nicht bestritten und ist im Übrigen auch nicht zu beanstanden. Damit sind sämtliche Voraussetzungen für die Erhebung der Nachsteuer erfüllt, was zur Abweisung der Beschwerde hinsichtlich der Nachsteuer führt.

5.1 Zu prüfen bleibt, ob die Voraussetzungen für die Erhebung einer Strafsteuer in der Höhe von 100 % der Nachsteuer gegeben sind.

5.2.1 Wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, (...), wird mit Busse entsprechend seinem Verschulden bestraft, die 1/3 bis das Dreifache, in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer beträgt; bei Selbstanzeige kann die Busse bis auf 1/5 der hinterzogenen Steuer ermässigt werden (§ 151 StG "vollendete Steuerhinterziehung"; Art. 56 Abs. 1 und 1^{ter} StHG). Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt somit voraus, dass eine Veranlagung ungenügend ausgefallen oder zu Unrecht unterblieben ist und

das Gemeinwesen dadurch einen Steuerausfall erleidet. Ist – wie zuvor dargelegt – eine Nachsteuerpflicht zu bejahen, weil eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig blieb, ist zugleich der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung erfüllt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_26/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 5.1; Urteil des Bundesgerichts 2A.502/2005 vom 2. Februar 2006 E. 3.3, in: StR 61/2006 S. 442).

5.2.2 Den subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt, wem Vorsatz oder Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist. Die Begriffe des Vorsatzes und der Fahrlässigkeit entsprechen jenen des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB) vom 21. Dezember 1937 in Art. 12 Abs. 2 und Abs. 3 StGB, die in Verbindung mit Art. 104 und Art. 333 Abs. 1 StGB auch für Übertretungen des Nebenstrafrechts Anwendung finden (Urteil des Bundesgerichts 2C_851/2011 vom 15. August 2012 E. 2.3, in: StR 67/2012 S. 759). Nach Art. 12 Abs. 2 StGB handelt vorsätzlich, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt, wobei es genügt, wenn er die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt (sog. Eventualvorsatz; BGE 138 V 74 E. 8.2, mit Hinweisen). Der Nachweis des Vorsatzes gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung 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 Bundesgerichts 2C_1157/2016 vom 2. November 2017 E. 6.2 mit Hinweisen).

5.3 Die Vorinstanz erwog, dass die Beschwerdeführerin ihre Beteiligung an der D.____ und der E.____ Stiftung während mehrerer Jahre nicht deklariert habe. Der Beschwerdeführerin habe aufgrund ihrer Fachkenntnisse als Treuhänderin und studierte Betriebswirtin zumindest in den Grundzügen bewusst gewesen sein müssen, dass die liechtensteinische Stiftung in der Schweiz unter den gegebenen Umständen nicht anerkannt werden könne und dass Stamanteile von ausländischen Firmen in der Schweiz zu versteuern seien. Damit sei der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung zumindest eventualvorsätzlich erfüllt. Das von der Beschwerdeführerin in den relevanten Jahren gezeigte Verhalten deute in seiner Gesamtheit gar auf ein systematisches Vorgehen hin, welches ohne Einschreitung des Revisorates bewirkt hätte, dass wesentliche Steuerfaktoren über Jahre hinweg der Besteuerung entzogen gewesen wären. Die von der Steuerverwaltung aufgrund eines mittelschweren Verschuldens auf 100 % der Nachsteuer festgesetzte Busse erscheine angemessen und sei nicht zu beanstanden.

5.4 Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, das Nachsteuer- und das Steuerstrafverfahren seien zwei getrennte Verfahren mit unterschiedlichen Rechtsgrundsätzen. Im Steuerstrafverfahren gelte der Grundsatz der Unschuldsvermutung mit der daraus abgeleiteten Beweiswürdigungsregel "in dubio pro reo". Sie habe sodann zu keinem Zeitpunkt die Voraussetzung der absichtlichen oder fahrlässigen Handlungen erfüllt.

5.5.1 Anders als beim Veranlagungs- und Nachsteuerverfahren handelt es sich beim Hinterziehungsverfahren um eine strafrechtliche Anklage im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) vom 4. November 1950. Der Steuerpflichtige ist in einem Steuerverfahren oder Nachsteuerverfahren verpflichtet, der Steuerbehörde die notwendigen Informationen und Unterlagen mitzuteilen (Art. 42 StHG). Demgegenüber ist das Steuerstrafverfahren (mit Einschluss des Steuerhinterziehungsverfahrens) als strafrechtlich im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK zu qualifizieren; es gilt daher für dieses Verfahren der vom Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) aus dieser Bestimmung abgeleitete Grundsatz des "nemo tenetur se ipsum accusare" (sog. nemo-tenetur-Grundsatz), wonach niemand gezwungen werden soll, sich selbst zu belasten (vgl. FRANK MEYER, in: Karpenstein/Mayer, EMRK-Kommentar, 3. Auflage, 2022, Art. 6 EMRK N 146). Ein Verstoss gegen Art. 6 Ziff. 1 EMRK liegt vor, wenn die Steuerbehörden in einem Nachsteuerverfahren Druck auf die Pflichtige ausüben, an der Sachverhaltsermittlung mitzuwirken, und damit tatsächlich Beweismittel erwirken, welche in einem nachfolgenden Steuerstrafverfahren gegen sie verwendet werden. Unter solchen Umständen hat die Steuerpflichtige im Ergebnis auch im Steuerstrafverfahren zu ihrer eigenen Belastung beigetragen, was dem Verbot des Selbstbelastungszwangs widerspricht (Urteil des Bundesgerichts 2C_288/2018 vom 1. Februar 2019 E. 2.2.1 mit Verweis auf die Rechtsprechung des EGMR). Beweismittel aus einem (Nach-)Steuerverfahren dürfen deshalb in einem Strafverfahren nur dann verwendet werden, wenn sie weder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen mit Umkehr der Beweislast noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden (Art. 57a Abs. 2 StHG). Hingegen ergeben sich aus dem nemo-tenetur-Grundsatz keine Vorgaben für die Gestaltung des Nachsteuerverfahrens, und zwar unabhängig davon, ob dieses vor, parallel oder nach dem Steuerstrafverfahren durchgeführt wird. Die hypothetische Möglichkeit, dass die Behörden im Strafverfahren die gültigen Gesetzesbestimmungen bzw. die anwendbaren Verfahrensgarantien missachten, ist für das Veranlagungsverfahren nicht schädlich und begründet insofern keine "Vorwirkung" des nemo-tenetur-Grundsatzes (vgl. BGE 144 II 427 E. 2.3.3; Urteil des Bundesgerichts 2C_288/2018 vom 1. Februar 2019 E. 2.4).

5.5.2 Vorliegend ergibt sich aus den Akten, dass die massgebenden Daten – ohne Mitwirkung der Beschwerdeführerin – im Rahmen der Steuerrevision ermittelt bzw. beschafft werden konnten, da das Handelsregister von Tschechien eine Onlineabfrage von Urkunden ermöglicht. Damit ist keine Verletzung des nemo-tenetur-Grundsatzes ersichtlich.

5.6.1 Für das Steuerhinterziehungsverfahren als Strafverfahren gilt sodann die Unschuldsvermutung (Art. 32 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV] vom 18. April 1999; Art. 6 Ziff. 2 EMRK; Urteil des Bundesgerichts 2C_1157/2016 vom 2. November 2017 E. 4.2 mit Hinweisen).

5.6.2 Als Beweislastregel bedeutet die Unschuldsvermutung, dass es Sache der Anklagebehörde ist, die Schuld der Angeklagten zu beweisen, und nicht diese ihre Unschuld nachweisen muss. Im Zweifelsfall ist zu Gunsten der Angeklagten zu entscheiden. 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 oder die nur als wahrscheinlich gelten. Der Grundsatz ist verletzt, wenn das Gericht an der Schuld hätte zweifeln müssen. Dabei sind bloss abstrakte und theoretische Zweifel nicht massgebend, weil solche immer möglich sind und absolute Gewissheit nicht verlangt werden kann (vgl. BGE 127 I 38 E. 2a). Folglich muss im Steuerstrafverfahren die Schuld der angeklagten Person mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststehen (Urteile des Bundesgerichts 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 3.2.2 und 2C_682/2018 vom 14. Mai 2019 E. 3.3.2, je mit Hinweisen). Ist eine Nichtdeklaration von steuerbaren Einkommens- und Vermögensbestandteilen nachgewiesen, so dass keine berechtigten Zweifel mehr daran bestehen, ist es – trotz fehlender Mitwirkungspflicht – der steuerpflichtigen Person überlassen, für von ihr behauptete gegenteilige Tatsachen den Gegenbeweis zu erbringen (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Februar 1991 E. 2b, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 60 [1991/1992] S. 408).

5.6.3 Aufgrund der durch die Steuerverwaltung beschafften Unterlagen zur D.____ und der E.____ Stiftung ist – wie zuvor dargelegt (E. 2-4) und mangels Gegenbeweis durch die Beschwerdeführerin – erwiesen, dass die Beschwerdeführerin die ihr zuzurechnenden Vermögenswerte in den Steuerperioden 2007-2011 nicht deklariert und mit ihrem Verhalten insofern bewirkt hat, dass die entsprechenden rechtskräftigen Steuerveranlagungen unvollständig geblieben sind. Damit ist der Grundsatz "in dubio pro reo" nicht verletzt.

5.7.1 Die Steuerverwaltung und die Vorinstanz gehen von einem eventualvorsätzlichen Verhalten der Beschwerdeführerin aus und halten eine Busse in der Höhe von 100 % der Nachsteuer (Regelbusse nach Art. 56 Abs. 1 StHG und § 151 StG) als sachgerecht.

5.7.2 In Übereinstimmung mit der Vorinstanz und der Steuerverwaltung muss davon ausgegangen werden, dass es der Beschwerdeführerin, als Treuhänderin und Geschäftsführerin der inzwischen erloschenen Firma D.____ Treuhand GmbH mit Sitz in B.____, deren Zweck unter anderem in Rechtsberatung, Buchführung, Firmengründungen in der Schweiz und im Ausland und Firmen- und Vermögensverwaltung bestand, durchaus bewusst gewesen sein muss, dass Stammanteile an ausländischen Gesellschaften in der Schweiz zu deklarieren und versteuern sind. Ebenso hätte der Beschwerdeführerin bewusst sein müssen, dass die von ihr gewählte Form der liechtensteinischen Familienstiftung – im Falle der Entdeckung durch die schweizerischen Steuerbehörden – steuerlich in der Schweiz nicht anerkannt werden kann. Die Vorinstanz ist deshalb zu Recht von Eventualvorsatz ausgegangen.

5.7.3 Weiter bringt die Beschwerdeführerin keine Tatsachen vor, die eine Strafmilderung unter das Regelstrafmass begründen könnten. Solche sind denn auch nicht ersichtlich. Demgemäss ist der Entscheid der Vorinstanz, der von einem zumindest eventualvorsätzlichen Handeln und einem mittelschweren Verschulden ausgegangen war, was zu einer Steuerbusse im Regelstrafmass führte, nicht zu beanstanden.

6. Dies führt zur vollumfänglichen Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werden kann.

7. Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'500.-- der unterlegenen Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.-- zu verrechnen. Ausgangsgemäss sind die Parteikosten wettzuschlagen (§ 21 VPO).

Demgemäss wird **erkannt** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.-- verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber

Gegen diesen Entscheid wurde am 24. Juni 2022 Beschwerde beim Bundesgericht (Verfahrensnummer 2C_527/2022) erhoben.