

BGer 2C_527/2022 vom 24. November 2022

Bundesgericht, 2022-11-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_527_2022

FR: TF 2C_527/2022 du 24 novembre 2022

IT: TF 2C_527/2022 del 24 novembre 2022

Erwägungen

E. 1

Angefochten ist ein Endentscheid eines kantonal letztinstanzlichen, oberen Gerichts in einem Streit über die Staats- und Gemeindesteuern, mithin in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 90 BGG). Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig, zumal keine Ausschlussgründe nach Art. 83 BGG vorliegen. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG) der legitimierten (Art. 89 BGG sowie Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) Beschwerdeführerin ist einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantiieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundesrecht (Art. 95 lit. a BGG) oder Völkerrecht (Art. 95 lit. b BGG) gerügt werden. Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). Die Verletzung des nach dem schweizerischen internationalen Privatrecht anwendbaren ausländischen Rechts prüft das Bundesgericht nur, sofern der Entscheid keine vermögensrechtliche Sache betrifft (Art. 96 lit. b BGG). Nicht einschlägig ist diese Einschränkung allerdings, wenn eine unmittelbar relevante Frage des Bundes- oder Völkerrechts die Beantwortung einer Vorfrage des ausländischen Rechts voraussetzt. In diesem Fall präsentiert sich die inzident zu beantwortende Rechtsfrage nämlich aus dem Blickwinkel der Beschwerde an das Bundesgericht nicht als solche des ausländischen

Rechts gemäss Art. 96 BGG, sondern als Frage des Bundes- respektive Völkerrechts gemäss Art. 95 BGG, die das Bundesgericht frei prüfen kann (BGE 138 II 536 E. 5.4.1; Urteil 2C_680/2021 vom 31. Mai 2022 E. 1.5.3 mit Hinweisen). Im Rahmen seiner Prüfungsbefugnis wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5 ; 138 I 274 E. 1.6; 133 II 249 E. 1.4.1). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

II. Nachsteuer

E. 3

Die Vorinstanz war der Ansicht, dass die Vermögenswerte der liechtensteinischen Familienstiftung einschliesslich der Stammanteile an der tschechischen Gesellschaft steuerlich der Beschwerdeführerin zuzurechnen seien. Weil die Beschwerdeführerin in den streitbetroffenen Steuerjahren weder die Stammanteile an der tschechischen Gesellschaft, noch die Existenz der liechtensteinischen Familienstiftung deklariert habe, sei eine Unterbesteuerung eingetreten und die Beschwerdeführerin einer Nachbesteuerung nach § 146 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Februar 1974 (StG/BL; SGS 331) zu unterziehen. Die Beschwerdeführerin macht sinngemäss geltend, dass dem Kanton Basel-Landschaft nach dem Abkommen vom 4. Dezember 1995 zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Tschechischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-CZ; SR 0.672.974.31) für die Stammanteile an der tschechischen Gesellschaft kein Besteuerungsrecht zustehe. Weiter habe die Vorinstanz die rechtliche Selbständigkeit der liechtensteinischen Familienstiftung fälschlicherweise ignoriert und ihr zu Unrecht die Vermögenswerte dieser Stiftung zugerechnet.

E. 4

Zu prüfen ist zunächst, ob die Beschwerdeführerin für die Stammanteile und die übrigen Vermögenswerte der liechtensteinischen Stiftung nach dem Recht des Kantons Basel-Landschaft in den betroffenen Steuerperioden vermögenssteuerpflichtig ist.

E. 4.1

Nach § 41 StG /BL unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer (vgl. auch Art. 13 Abs. 1 StHG). Es wird grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet (§ 42 Abs. 1 StG /BL; vgl. auch Art. 14 Abs. 1 StHG). Bei nicht kotierten Wertpapieren wie etwa Stammanteilen an in- oder ausländischen Gesellschaften ist der Verkehrswert zu schätzen (§ 46 Abs. 2 StG /BL).

E. 4.2

Zum Reinvermögen der Steuerpflichtigen gehören zunächst grundsätzlich all jene Vermögenswerte, die im Eigentum der Steuerpflichtigen stehen (Sachen) oder deren Inhaber die Steuerpflichtige ist (Forderungen und andere Rechte). Weiter sind der Steuerpflichtigen auch Vermögenswerte zuzurechnen, an denen die Steuerpflichtige die Nutzniessung innehat (§ 10 StG /BL; Art. 13 Abs. 2 StHG) oder an denen sie als

Treugeberin wirtschaftlich berechtigt ist, jedenfalls soweit der Nachweis des Treuhandverhältnisses erbracht werden kann (vgl. dazu Urteile 2C_987/2020 vom 22. Juni 2021 E. 4.1; 2C_864/2020 vom 8. März 2021 E. 5.2; 2C_631/2017 vom 30. Januar 2019 E. 2.1). Ferner kommt unter gewissen Voraussetzungen auch eine Hinzurechnung von Vermögenswerten infrage, welche die Steuerpflichtige über eine oder mehrere an sich juristisch selbständige Körperschaften, Stiftungen oder anderen Anstalten hält (vgl. zu sog. kontrollierten Anstalten liechtensteinischen Rechts Urteil 2C_799/2021 vom 9. Mai 2022 E. 4.4.2 mit Hinweisen auf OESTERHELT/OPEL, Abkommensberechtigung liechtensteinischer Stiftungen und Anstalten, StR 75/2020 S. 4 ff.; PETER FRÖHLICH, Die kontrollierte Stiftung - Rechtssicherheit und Realität!, StR 72/2017 S. 275 f.; vgl. auch Urteil 2C_564/2017 vom 4. April 2019 E. 5.10; vgl. auch zum Trust nach dem Recht der Insel Jersey Urteil 2C_722/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 7.2).

E. 4.3

Wie das Bundesgericht festgehalten hat, kommt (Familien-) Stiftungen des liechtensteinischen Rechts von Gesetzes wegen Rechtspersönlichkeit zu; sie sind zivil- und steuerrechtlich anzuerkennen (Urteil 2C_711/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 4.1, in: StE 2013 B 26.21 Nr. 7, StR 68/2013 S. 384). Nichtsdestotrotz kommt eine transparente Behandlung einer solchen Stiftung in Betracht und sind ihre Vermögenswerte der sie wirtschaftlich beherrschenden natürlichen Person mittels Durchgriff zuzurechnen, wenn den involvierten Personen ein Gestaltungsmissbrauch und damit eine Steuerumgehung vorzuwerfen ist (Urteil 2C_711/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 4.1, in: StE 2013 B 26.21 Nr. 7, StR 68/2013 S. 384; vgl. auch Urteile 2C_826/2019 vom 17. März 2020 E. 5.3.1, in: StE 2020 B 101.6 Nr. 8; vom 13. Mai und 21. Oktober 1966 E. 2, in: ASA 35 S. 466; vom 15. September 1944 E. 2, in: ASA 13 S. 323; vgl. zum analogen Problem bei inländischen Stiftungen BGE 140 II 255 E. 5.3; vgl. weitergehend PHILIPP BETSCHART, Die Besteuerung von im Ausland errichteten Familienstiftungen, StR 76/2021 S. 670, der für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise plädiert und die Hinzurechnung der Vermögenswerte und Einkünfte der Stiftung bei der sie kontrollierenden Person deshalb auch dann in Betracht zieht, "wenn für die Stiftungerrichtung nichtsteuerliche Motive entscheidend waren").

E. 4.4

Die Vorinstanz hält in ihrem Urteil fest, dass die Stiftungsurkunde keine Bestimmungen enthalte, welche die Möglichkeit des Widerrufs oder der Liquidation der Stiftung zugunsten der Beschwerdeführerin ausschliesse. Damit sei die Voraussetzung des reglementarischen Ausschlusses der Selbstbegünstigung nicht gegeben, weshalb bereits aus diesem Grund eine steuerrechtliche Anerkennung der Stiftung ausser Betracht falle (vgl. angefochtenes Urteil E. 4.5). Wie sich aus dem Wortlaut des liechtensteinischen Gesetzes ergibt, kann der Stifter die Stiftung nur dann voraussetzungslos widerrufen oder ihre Stiftungsurkunde ändern, wenn er sich ein solches Recht ausdrücklich vorbehalten hat (vgl. Art. 559 Abs. 4 des Personen- und Gesellschaftsrechts des Fürstentums Liechtenstein vom 20. Januar 1926 [PGR/FL] in der bis am 31. März 2008 gültigen Fassung; vgl. auch die hier zeitlich nicht einschlägige Nachfolgebestimmung Art. 552 § 30 Abs. 1 PGR/FL). Dementsprechend rechtfertigt es sich entgegen der Vorinstanz nicht, bereits dann durch die Stiftung auf den Stifter zu greifen, wenn die Stiftungsurkunde den Widerruf oder die Änderung durch den Stifter nicht ausdrücklich ausschliesst.

E. 4.5

Der Durchgriff bleibt jedoch auch ohne statutarisches Widerrufsrecht möglich, falls sich aus den weiteren Umständen ergibt, dass der Stifter anderweitig faktisch oder rechtlich die Kontrolle über die Stiftung behalten hat. Die Vorinstanz hat diesbezüglich festgehalten, dass die Beschwerdeführerin die faktische Kontrolle über das Stiftungsvermögen behalten habe (vgl. angefochtenes Urteil E. 4.5). Soweit diesem Befund eine Beweiswürdigung zugrundeliegt, ist das Bundesgericht hieran gebunden, solange die Feststellung der Vorinstanz nicht als offensichtlich unrichtig erscheint (Art. 105 Abs. 1 und 2 BGG ; vgl. oben E. 2.1). Dies ist nicht der Fall. Im Gegenteil stützen die Akten die Würdigung der Vorinstanz: So hatte die Unterinstanz in ihrem Urteil darauf hingewiesen, dass in der Stiftung abgesehen vom Gründungskapital keine finanziellen Mittel vorhanden gewesen seien und die Anteile an der tschechischen Gesellschaft, die der Stiftung gewidmet worden waren, keine Erträge abwarfen (vgl. Urteil des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 19. März 2021 E. 4.4.2). Unter diesen Umständen war für die Beschwerdeführerin vorhersehbar, dass die Stiftung ihren Zweck ("Anlage und Verwaltung des Stiftungsvermögens sowie Zuwendungen an gemäss Beistatuten und Reglementen bestimmbare Begünstigte. Begünstigte können neben Angehörigen bestimmter Familien auch weitere, nicht zu diesen Familien zählende Drittpersonen sowie gemeinnützige Institutionen und Organisationen sein. Die Stiftung dient der Finanzierung des Lebensunterhalts, der Ausbildung und Gesundheit, der Sicherung und/oder Verbesserung des bisherigen Lebensstandards im allgemeinen, der wirtschaftlichen Förderung und Unterstützung der Begünstigten im weitesten Sinne sowie der Verfolgung ähnlicher Zwecke. Das Stiftungsvermögen kann in Wertpapieren, Beteiligungen, anderen Rechten und Liegenschaften angelegt werden. Die Stiftung kann alle Rechtsgeschäfte tätigen, die der Verfolgung und Verwirklichung ihres Zweckes dienen, ausserdem Stiftungsvermögen ganz oder teilweise verpfänden und Darlehen gewähren und aufnehmen."; Art. 105 Abs. 2 BGG) nicht erfüllen können und bereits nach wenigen Jahren aufgelöst werden müssen würde, was schliesslich dann auch geschah. Abgesehen von der damit verbundenen Steuerersparnis ist kein plausibler wirtschaftlicher Grund ersichtlich, der die von der Beschwerdeführerin gewählte Gestaltung hätte motivieren können. Es ist daher vermögenssteuerrechtlich nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz durch die Stiftung gegriffen und die von dieser an der tschechischen Gesellschaft gehaltenen Stammanteile der Beschwerdeführerin zugerechnet hat.

E. 5.1

Nach Art. 22 Abs. 1 DBA CH-CZ steht dem Belegenheitsstaat ein Besteuerungsrecht zu für das unbewegliche Vermögen, das in seinem Gebiet liegt und einer im anderen Staat ansässigen Person gehört. Ist die steuerpflichtige Person in der Schweiz ansässig, stellt der die Vermögenssteuer erhebende Kanton in Tschechien gelegenes unbewegliches Vermögen von der Besteuerung frei, berücksichtigt es aber bei der Festsetzung des Steuersatzes (sog. Freistellung mit Progressionsvorbehalt; Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA CH-CZ: vgl. § 6bis Abs. 1 StG /BL). Abgesehen von hier nicht einschlägigen Ausnahmen (vgl. Art. 22 Abs. 2 und 3 DBA CH-CZ) können demgegenüber Vermögensteile, die kein unbewegliches Vermögen im Sinne von Art. 22 Abs. 1 (bzw. Art. 6) DBA CH-CZ darstellen, nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden (Art. 22 Abs. 4 DBA CH-CZ).

E. 5.2

Was unter unbeweglichem Vermögen zu verstehen ist, richtet sich gemäss Art. 22 Abs. 1 nach Art. 6 DBA CH-CZ. Diese Bestimmung verweist ihrerseits in Abs. 2 auf das Recht des Belegenheitsstaats, wobei sie jedoch zugleich für eine Reihe von Vermögenswerten abkommensautonom festlegt, ob es sich dabei um unbewegliches Vermögen handelt oder nicht. Ob Anteile an Immobiliengesellschaften unbewegliches Vermögen darstellen, ergibt sich aus Art. 6 DBA CH-CZ nicht ausdrücklich.

E. 5.3

Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, dass die Stammanteile an der tschechischen Kapitalgesellschaft kein unbewegliches Vermögen gemäss Art. 6 DBA CH-CZ darstellen. Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, dass Stammanteile nach tschechischem Recht als unbewegliches Vermögen gälten. Derlei ist auch nicht ersichtlich (vgl. Art. 498 Abs. 1 des tschechischen Zivilgesetzbuches vom 3. Februar 2012, 89/2012, offizielle englische Übersetzung abrufbar unter <http://obcanskyzakonik.justice.cz/index.php/home/zakony-a-stanoviska/preklady/english>, zuletzt besucht am 23. November 2022). Dementsprechend sind die Stammanteile als bewegliches Vermögen zu betrachten. Da die Stammanteile vollumfänglich der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind, steht der Schweiz, welche über die notwendige unilaterale Besteuerungsgrundlage verfügt (vgl. oben E. 4.2), als Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht zu (Art. 22 Abs. 4 DBA CH-CZ).

E. 6

Nach dem Gesagten steht fest, dass die Stammanteile an der tschechischen Gesellschaft nach dem harmonisierten Vermögenssteuerrecht des Kantons Basel-Landschaft vollumfänglich der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind und der Schweiz bzw. dem Kanton Basel-Landschaft völkerrechtlich das Recht zusteht, darauf die Vermögenssteuer zu erheben. Die Beschwerdeführerin hat weder die Stammanteile in ihrem eigenen noch jene im Eigentum der Stiftung deklariert, wodurch es zu einer Unterbesteuerung gekommen ist. Dass die übrigen Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer gemäss § 146 StG /BL vorliegen, bestreitet die Beschwerdeführerin - zu Recht - nicht. Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, ihre Hypothekarschulden seien abzugsfähig, übersieht sie, dass die Steuerverwaltung diese Schulden in der Bemessung der Steuerfaktoren bereits berücksichtigt hat. Im Übrigen stellt die Beschwerdeführerin die Bemessung der Nachsteuer nicht infrage. Soweit das angefochtene Urteil die Erhebung der Nachsteuer schützt, hat die Vorinstanz weder Bundes- noch Völkerrecht verletzt.

III. Steuerstrafverfahren

E. 7

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin infolge der Steuerverkürzung eine Busse in der Höhe der Nachsteuer wegen Steuerhinterziehung nach § 151 StG /BL auferlegt.

E. 7.1

Nach § 151 StG /BL wird mit Busse unter anderem bestraft, wer vorsätzlich oder fahrlässig (subjektiver Tatbestand) bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (objektiver Tatbestand; vgl. auch Art. 56 Abs. 1 StHG). Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer, kann aber auf einen Drittel gemildert oder auf das Dreifache verschärft werden (vgl. § 151 StG /BL).

E. 7.2

Die Beschwerdeführerin hat die Stammanteile ab 2007 nicht mehr im Wertschriftenverzeichnis aufgeführt und die Steuerbehörden auch nicht über die Übertragung der Stammanteile an die Stiftung informiert. Dadurch hat sie bewirkt, dass es zu einer Steuerverkürzung gekommen ist. Der objektive Tatbestand ist erfüllt. Gemäss den Ausführungen der Vorinstanz ist die Beschwerdeführerin studierte Betriebswirtin und war sie als Geschäftsführerin einer inzwischen erloschenen GmbH im Treuhandbereich tätig, deren Zweck unter anderem in Rechtsberatung, Buchführung, Firmengründungen in der Schweiz und im Ausland und Firmen- und Vermögensverwaltung bestand. Sie habe erkennen müssen, dass die Stiftung in der Schweiz nicht anerkannt werden könne. Wie zuvor bereits die Unterinstanz ging die Vorinstanz von Eventualvorsatz aus. Gründe für eine Strafmilderung unter das Regelstrafmass vermochte die Vorinstanz nicht zu erkennen.

E. 7.3

Die Beschwerdeführerin setzt sich mit der Würdigung der Vorinstanz nicht auseinander. Soweit diese der Überprüfung durch das Bundesgericht überhaupt offensteht, ist auch nicht ersichtlich, was daran zu beanstanden wäre. Das angefochtene Urteil ist folglich auch hinsichtlich der Busse wegen Steuerhinterziehung zu bestätigen.

IV. Kosten und Entschädigung

E. 8

Die Beschwerde ist unbegründet und abzuweisen. Die Gerichtskosten sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.