

# **BL\_GERICHTE 810 11 227 vom 5. Dezember 2012**

BL Gerichte, 2012-12-05, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_810\\_11\\_227](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_810_11_227)

FR: BL\_GERICHTE 810 11 227 du 5 décembre 2012

IT: BL\_GERICHTE 810 11 227 del 5 dicembre 2012

## **Regeste**

Nach- und Strafsteuern Staats- und Gemeindesteuer 2001-2004 (Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 25. Februar 2011)

## **Erwägungen**

### **E. 1**

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 übrigen formellen Voraussetzungen nach §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, so dass auf die Beschwerde einzutreten ist.

### **E. 2**

Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. § 45 Abs. 2 VPO setzt damit die bundesrechtlichen Vorgaben um, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern wäre eine solch weitgehende Kontrolle vorinstanzlicher Entscheide gemäss Art. 50 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 nur für das Rekursverfahren vor Steuergericht, nicht aber für das Beschwerdeverfahren vor Kantonsgericht gefordert. Der Gesetzgeber hat sich jedoch entschieden, die im DBG verlangte Ermessenskontrolle hinsichtlich der direkten Bundessteuer auch auf die Staats- und Gemeindesteuern auszuweiten. Deshalb kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit der angefochtenen Verfügungen bzw. Entscheide überprüfen. Eine weitere Besonderheit findet sich in dem seit dem 1. März 2006 in Kraft stehenden § 18 Abs. 3 VPO, wonach das Kantonsgericht bei Beschwerden in Steuersachen nicht an die Begehren der Parteien gebunden ist, sondern ihm die gleichen Befugnisse zustehen wie den Einschätzungsbehörden. 3.1 Strittig ist, ob die Vorinstanz den Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör verletzt hat. 3.2. Die Beschwerdeführerin machte hierzu geltend, dass sie mit detaillierten Ausführungen vor der

Vorinstanz belegt habe, dass sie die Zusatzvereinbarung nicht unterschrieben habe. Frau E. habe dies bestätigt. Es wäre die Aufgabe der Vorinstanz gewesen, diesem Argument nachzugehen. Dies habe diese aber nicht getan, obwohl es aufgrund der Vermutung der Unschuld der Beschwerdeführerin Aufgabe der Vorinstanz gewesen wäre. Die Nicht-Abklärung dieser Frage durch die Vorinstanz verbunden mit der effektiven Nicht-Beachtung des Argumentes im Entscheid der Vorinstanz führe zu einer Verletzung der EMRK und zur Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör. Nach den üblichen strafprozessualen Grundsätzen obliege es der Verfolgungsbehörde, der angeschuldigten Person ihre Schuld nachzuweisen. Die angeschuldigte Person könne dabei nicht verpflichtet werden, die Kosten für die Beweismittel vorzuschüssen, wenn nicht besondere Umstände vorliegen würden. Weil aber vorliegend die Beschwerdeführerin den Kostenvorschuss nicht geleistet habe, sei vom Steuergericht kein entsprechendes Gutachten in die Wege geleitet worden.

3.3 Das Steuergericht brachte hierzu im Wesentlichen vor, dass die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerdeschrift vom 16. August 2010 einen Schriftenvergleich verlangte, dass das Steuergericht für die Einholung eines Schriftenvergleichs einen Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'500.-- verlangte, dass die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 17. Januar 2011 aber mitgeteilt habe, dass sie den Kostenvorschuss nicht leisten werde. Da seitens der Beschwerdeführerin die Echtheit der Unterschrift auf der Zusatzvereinbarung vom 3. Juli 2000 bestritten worden sei, habe das Steuergericht an der Verhandlung vom 25. Februar 2011 diverse sich bei den Akten befindliche Unterschriften miteinander verglichen. Es sei festgestellt worden, dass es sich bei der in Frage stehenden Unterschrift sehr wohl um eine Unterschrift der Beschwerdeführerin handeln müsse, weshalb kein Anlass mehr bestanden habe, an der Echtheit der Unterschrift der Beschwerdeführerin zu zweifeln.

3.4.1 Das Recht auf Begründung von Verfügungen und Entscheiden ergibt sich aus dem in Art. 29 Abs. 2 BV statuierten Anspruch auf rechtliches Gehör (BGE 129 I 236 E. 3.2, 126 I 102 E. 2b) und wird auch ausdrücklich in § 9 Abs. 3 KV und auf Gesetzesstufe in § 18 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes Basel-Landschaft (VwVG BL) vom 13. Juni 1988 festgeschrieben (vgl. auch KGE VV vom 15. Mai 2002, 2001/185, E. 3). Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs als persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht verlangt, dass die Behörde die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen tatsächlich hört, sorgfältig und ernsthaft prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Daraus folgt die grundsätzliche Pflicht der Behörden, ihren Entscheid zu begründen (BGE 129 I 232 E. 3.2). Aus der Begründung soll insbesondere erhellen, ob die vorgängige Anhörung des Betroffenen nur pro forma erfolgt ist, oder ob seine Anliegen tatsächlich – angemessen – geprüft, auf seine Vorbringen eingegangen und dazu im Sinne eines entscheidungsoffenen Prozesses Stellung genommen worden ist (Mark Villiger, Die Pflicht zur Begründung von Verfügungen, ZBl 1989 S. 160). Durch eine angemessene Begründung soll weiter dem Betroffenen und auch der Rechtsmittelinstanz die Möglichkeit gegeben werden, sich über die Tragweite des Entscheides Rechenschaft zu geben und allenfalls in Kenntnis der Gründe ein Rechtsmittel zu ergreifen bzw. dieses zu beurteilen (vgl. René Rhinow / Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 85 B II a). Die Behörde ist zwar nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Partei zu äussern, doch muss ersichtlich sein, von welchen Überlegungen sie sich leiten liess (BGE 126 I 102 f. E. 2b, mit Hinweisen).

3.4.2 Zu beachten ist, dass der Anspruch auf rechtliches Gehör formeller Natur ist (BGE 127 I 132 f. E. 4c). Dies bedeutet, dass der angefochtene Entscheid, wird der Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, unabhängig

davon aufzuheben ist, ob die fraglichen verfahrensrechtlichen Mängel einen Einfluss auf das Ergebnis hatten (BGE 122 II 469 E. 4a). Nicht von Belang ist damit, ob - im Falle einer Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör - irgendwelche Aussichten bestanden hätten, dass die Vorinstanz nach richtiger Anhörung der Beschwerdeführerin zu einer Änderung seines Entscheides hätte gelangen können (vgl. BGE 126 V 132 E. 2b, 125 I 118 E. 3). Sowohl die bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGE 122 II 286 E. 6b) als auch ein Teil der Lehre ( Thomas Cottier , Der Anspruch auf rechtliches Gehör [Art. 4 BV], recht 1984, S. 11 f.) anerkennen allerdings, dass die Verletzung des Gehörsanspruches unter gewissen Voraussetzungen im Rechtsmittelverfahren "geheilt" werden kann. Dies ist dann zulässig, wenn das rechtliche Gehör nachträglich gewährt wird, die Rechtsmittelinstanz über umfassende und freie Kognition in Rechts- und Sachverhaltsfragen verfügt, mithin eine Ermessensüberprüfung möglich ist und der betroffenen Person die gleichen Mitwirkungsrechte wie vor erster Instanz zustehen (BGE 122 II 286 f. E. 6b). Eine Heilung ist im Weiteren nur dann zulässig, wenn eine nicht besonders schwerwiegende (BGE 126 V 132 E. 2b mit Hinweisen) Verletzung des rechtlichen Gehörs vorliegt. Ferner darf der Beschwerde führenden Partei aus der Heilung kein Nachteil erwachsen. Die Heilung eines allfälligen Mangels soll zudem die Ausnahme bleiben (BGE 126 V 132 E. 2b, 127 V 437 E. 3d/aa).

3.5.1 Vorliegend hat das Steuergericht die für seine Entscheide massgeblichen Rechtsgrundlagen sowie die Gründe für seinen Entscheid dargelegt. Insbesondere ist dem angefochtenen Entscheid zu entnehmen, von welchen Überlegungen sich das Steuergericht leiten liess. Die Beschwerdeführerin macht dementsprechend auch nichts Gegenteiliges geltend. Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, ihr Anspruch auf rechtliches Gehör sei durch das Steuergericht dadurch verletzt worden, indem dieses nicht auf ihre Argumente eingegangen sei, ist die Beschwerde folglich abzuweisen. Gleiches gilt auch für die Rüge der Beschwerdeführerin, ihr Anspruch auf rechtliches Gehör sei dadurch verletzt worden, indem das Steuergericht den Antrag auf Anordnung eines Gutachtens zufolge Nichtbezahlens des Kostenvorschusses abgewiesen habe. Denn für die Kosten, welche durch die Anordnung eines Gutachtens entstehen, hat das Steuergericht gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO Verfahrenskosten, wozu gemäss § 20 Abs. 3 VPO auch Beweiskosten gehören, zu erheben, wobei gemäss § 20 Abs. 5 VPO die präsidierende Person verfügt, ob und in welchem Umfange die beschwerdeführende Partei Kostenvorschüsse zu leisten hat. (vgl. hierzu Walter Frei / Stefan Kaufmann / Felix Richner , Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 151, Rn 24).

3.5.2 Doch selbst wenn im vorinstanzlichen Verfahren der Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt wurde, könnte der entsprechende Verfahrensmangel im kantonsgerichtlichen Verfahren geheilt werden. Denn zum einen verfügt das Kantonsgericht im vorliegenden Fall über eine umfassende und freie Kognition in Rechts- und Sachverhaltsfragen und kann mithin auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheides überprüfen (vgl. Ziffer 2). Auch würde es sich bei dem von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Verfahrensmangel gemäss der zitierten Rechtsprechung nicht um einen besonders schwerwiegenden Mangel handeln (vgl. hierzu auch Frei / Kaufmann / Richner , a.a.O., Vorbemerkungen zu §§ 243-259, Rn 80). Zum anderen wurde im kantonsgerichtlichen Verfahren ein Handschriftengutachten in Auftrag gegeben. Eine allfällige, von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör wäre dadurch geheilt worden. Die vorliegende Angelegenheit wäre folglich, selbst wenn der Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör im vorinstanzlichen Verfahren verletzt worden wäre, nicht an die Vorinstanz zur Neubeurteilung zurückzuweisen.

4.1.1 Zu prüfen ist im Weiteren, ob die

Steuerverwaltung zu Recht Nachsteuern erhoben hat. Gemäss § 146 Abs. 1 StG kann eine nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert werden, wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben, eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig, oder eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Vergehen oder Verbrechen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es Sache der Steuerpflichtigen bzw. des Steuerpflichtigen ist, sämtliche massgebenden Tatsachen im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht bekanntzugeben. Bekannt ist der Steuerbehörde dabei nur, was akten- oder amtskundig ist, das heisst das, was der Behörde bekannt war oder zumindest hätte bekannt sein müssen. Eine Nachfragepflicht besteht bei den Steuerbehörden betreffend die Vollständigkeit der Angaben also nur, wenn konkrete Anhaltspunkte für die Unvollständigkeit bestehen und es geradezu offensichtlich ist, dass das Einkommen oder Vermögen nicht vollständig deklariert wurden.

4.1.2 Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig geblieben ist. Hat die Steuerpflichtige bzw. der Steuerpflichtige Einkommen und Vermögen in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, so kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war. Zu beachten ist im Weiteren, dass die Nachsteuer keinen pönalen Charakter hat und demnach weder zwingend mit einer Busse verbunden ist noch ein Verschulden voraussetzt.

4.2.1. Zur Begründung seines Entscheides führte das Steuergericht an, dass die Beschwerdeführerin Teile ihres Vermögens in den Jahren 2001 bis 2004 in die B. Ltd., in sogenannte "C. -Anlagen", investiert habe. Dabei habe sie mit B. am 3. Juli 2000 (nicht nummeriert) und am 1. Oktober 2001 (Nr. 34-15800) eine Investitionsvereinbarung abgeschlossen. Der per 3. Juli 2000 investierte Betrag auf dem Konto Nr. ak01563 habe sich auf Fr. 101'385.90, jener per 1. Oktober 2001 auf Fr. 204'096.20 belaufen und sei laut Vereinbarung mit 6% pro Jahr verzinst worden. Dieses Konto resp. das betreffende Vermögen sei in den Steuererklärungen 2001-2004 ordnungsgemäss deklariert worden. Nicht deklariert worden seien die Zinserträge des Jahres 2004 in Höhe von Fr. 9'192.30. Da gemäss der Mitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung Zinsen und Kapitalien bis zum 30. Juni 2004 als realisierbar gelten würden, sei die Nachsteuerberechnung der Steuerverwaltung betreffend die nicht deklarierten Zinserträge des Jahres nicht zu beanstanden.

4.2.2. Die Beschwerdeführerin brachte hierzu im Wesentlichen vor, dass sie unbestrittenermassen bestimmte Beträge ins sogenannte "System C. " investiert und dafür eine Investitionsvereinbarung abgeschlossen habe, gemäss welcher ihr eine Verzinsung von 6% p.a. zugesagt worden sei. Diese Investition und die daraus der Beschwerdeführerin gutgeschriebenen Erträge seien aber vollständig und korrekt deklariert worden.

4.2.3 Betreffend das Konto Nr. ak01563 (Verzinsung zu 6%) ergibt sich aus den Akten, dass die daraus im Jahre 2004 resultierenden Erträge im Gegensatz zu denjenigen der Vorjahre in der Steuererklärung des Jahres 2004 nicht deklariert worden sind. Aus der Steuererklärung des Jahres 2004 geht nur hervor, dass Vermögen, welches in den Jahren zuvor auf dem damals deklarierten Konto gelegen hatte, im Jahre 2004 auf ein Konto bei der I. überwiesen wurde. Die erzielten Erträge dagegen wurden nicht aufgeführt. Ebenso wenig hat die Beschwerdeführerin mit den der Steuererklärung des Jahres 2004 beigelegten Bankbelegen die entsprechenden Mehrerträge ausgewiesen. Inwiefern die Steuerverwaltung den Fehler der Deklaration selbst hätte erkennen müssen, führt die Beschwerdeführerin nicht aus. Ein solches Erkennenmüssen

ergibt sich sodann auch nicht aus den Akten. Dementsprechend sind die Erträge des Kontos Nr. ak01563 des Jahres 2004 zu Recht nachbesteuert worden. Die Beschwerde ist demnach in diesem Punkt abzuweisen.

4.3.1. Das Steuergericht führte in seiner Entscheidung im Weiteren an, in den Akten liege eine Zusatzvereinbarung zur Investitionsvereinbarung, ebenfalls datierend vom 3. Juli 2000. Darin sei zusätzlich zum Festzins eine Beteiligung am Geschäftsergebnis der B. von maximal 24% der Investitionssumme vereinbart worden. Diese Vereinbarung sei mit dem Namen der Rekurrentin unterzeichnet; diese bestreite jedoch die Echtheit der Unterschrift. Auf Grundlage der Zusatzvereinbarung zur Investitionsvereinbarung sei das Konto Nr. ak01564 errichtet worden, welches in der fraglichen Zeit mit 30% verzinst, jedoch nicht deklariert worden sei. Das Steuergericht führte hierzu an, dass die Veranlagungsbehörde bei steuererhöhenden Tatsachen zwar die Beweislast trage, doch könne die entscheidende Behörde die tatsächlichen Anbringen der Steuerbehörde als erwahrt ansehen, wenn sie glaubhaft erscheinen würden. Im vorliegenden Falle sei glaubhaft gemacht worden, dass die Beschwerdeführerin Kenntnis vom nicht deklarierten, auf sie lautenden Konto "ak01564" gehabt habe. Gemäss Abrechnung vom 1. Quartal 2000 per 31. März 2000 habe dieses Konto einen Saldo von Fr. 22'400.-- (inkl. Fr. 2'400.-- Zinsen) ausgewiesen, wobei per 31. Dezember 1999 ein Bezug von Fr. 10'000.-- erfolgt sei. Die beiden Konten "ak01563" und "ak01564" seien in etwa zeitgleich eröffnet worden. Zwischen den beiden Konten seien regelmässig Zinsen vom deklarierten auf das nicht deklarierte Konto geflossen. Aus den Abrechnungen betreffend das deklarierte Konto "ak01563" sei ersichtlich, dass dieses quartalsweise parallel sowohl mit 1.5% (= 6% p.a.) wie auch mit 6% (= 24% p.a.) verzinst worden sei und die Zinsen in der Höhe von 6% pro Quartal auf dem nicht deklarierten Konto wieder angelegt und diejenigen von 1.5% pro Quartal auf dem deklarierten Konto selbst wieder angelegt worden seien. Das nicht deklarierte Konto selbst sei wiederum mit einem Zinssatz von 7.5% pro Quartal, d.h. 30% p.a., verzinst worden. In den Jahren 2001 bis 2004 seien in der Folge diverse Bezüge sowohl vom deklarierten wie auch vom nicht deklarierten Konto getätigt worden. Die Bezüge vom nicht deklarierten Konto würden mit den Aussagen der Pflichtigen im Schreiben vom 29. August 2008 harmonieren, wonach es richtig sei, dass die Mutter ihnen gelegentlich Geld von diesen Konten weitergegeben habe, zum Teil auf Bitten hin, zum Teil ungefragt. Die Beschwerdeführerin hätte aufgrund dieser Erklärungen wissen müssen, dass noch ein anderes Konto existiert habe. Deren Aussage, sie sei in Finanzanlagen gänzlich unerfahren, führe, wie die Unwissenheit betreffend der Funktionsweise des C.-Systems oder der Herkunft der erbetenen Gelder, ebenfalls nicht zur Entlastung der Pflichtigen. Gerade weil die Beschwerdeführerin offensichtlich darüber Bescheid wusste, dass die Mutter in die Geschäfte von C. Einblick gehabt hätte, hätte sie sich aus erster Hand darüber informieren können und auch müssen. Die nachträglich erstellten Schreiben der Mutter stammten aus dem Jahr 2010 und seien im vorliegenden Verfahren, welches die Steuerverwaltung im Jahre 2008 eingeleitet habe, wenig beweistauglich. Auch erweise sich die Behauptung der Beschwerdeführerin und deren Mutter, erstere habe die Zusatzvereinbarung zur Investitionsvereinbarung nicht selbst unterzeichnet und bis weit in das Jahr 2008 keine Kenntnis vom Konto "ak01564" gehabt, als Schutzbehauptung. Dies ergebe sich daraus, dass A. zwei Investitionsvereinbarungen unterzeichnet habe, wobei die zweite die erste ersetzt habe, und A. sich damit über ein Jahr nach dem ersten Abschluss einer Investitionsvereinbarung erneut mit der Thematik auseinandergesetzt habe und demnach nicht gänzlich unbedarft in dieser Sache war. Die Erhebung von Nachsteuern sei folglich zu Recht erfolgt.

4.3.2 Die Beschwerdeführerin bringt demgegenüber vor, sie habe

keine Zusatzvereinbarung, wonach für das investierte Kapital zusätzliche 24% p.a. zugesichert worden seien, unterschrieben und auch bis ins Jahr 2008 von entsprechenden Erträgen keine Kenntnis gehabt. So seien die Gutschriftsanzeigen betreffend das nicht deklarierte Konto zwar an die Beschwerdeführerin adressiert gewesen, ihr jedoch nie zugestellt worden. Dies ergebe sich daraus, dass die Mutter der Beschwerdeführerin zum einen die Dokumentenerstellung und den späteren Dokumentenfluss gesteuert habe, ohne ihrer Tochter diesbezüglich etwas zu sagen oder ihr Abrechnungen zuzustellen, und zum anderen gegenüber ihrem Chef zur Geheimhaltung verpflichtet gewesen sei. Ausgehend von der Unschuldsvermutung sei eine durch nichts begründete Annahme der Zustellung der fraglichen Dokumente noch lange kein genügender Beweis für die Zustellung. Müsse aber im Bereich der Strafsteuer von einer nicht bewiesenen Zustellung ausgegangen werden, so gelte das Gleiche auch für die Nachsteuer. Es wäre mithin nicht nachvollziehbar, wenn hier mit zwei verschiedenen Ellen gemessen würde. Dass die Beschwerdeführerin keine Kenntnis von einer Zusatzvereinbarung gehabt habe, ergebe sich auch daraus, dass die Beschwerdeführerin im gegebenen Zeitpunkt nur die Grundinvestition, nicht aber die Erträge zu 24% p.a. inkl. Zinsen zurückgefordert habe. Es sei zudem nicht nachvollziehbar, wenn die Vorinstanz aus der Tatsache einer erneuten Unterzeichnung (inhaltlich) derselben Vereinbarung zulasten der Beschwerdeführerin ableite, sie hätte merken müssen, dass es auch noch eine Zusatzvereinbarung gäbe. Zu beachten sei im Weiteren, dass das Schreiben der Beschwerdeführerin vom 29. August 2008 nur so verstanden werden könne, dass die Mutter, wenn sie der Beschwerdeführerin gefragt oder ungefragt Geld gegeben habe, dieses immer von jenen Konten bezogen habe, welche sie für die Töchter ohne deren Wissen eingerichtet, geführt und geüfnet habe. Aus diesem Schreiben könne mithin nicht geschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin ihre Mutter jeweils gebeten habe, von den "Schwarz-Konten Geldern" zu ihren Gunsten zu beziehen. Da die Beschwerdeführerin keine Kenntnis von der Zusatzvereinbarung gehabt habe, habe sie auch keine Realisierungsmöglichkeit, welche für die Besteuerung eines Ertrages vorausgesetzt werde, gehabt. Damit entfalle jegliche Nach- und Strafsteuerpflicht.

4.3.3 Betreffend das Konto Nr. ak01564 (Verzinsung zu 24%) geht aus den Akten hervor, dass ein derartiges Konto existiert haben muss und dass dieses Konto zudem auf den Namen der Beschwerdeführerin lautete. Überdies befindet sich die Zusatzvereinbarung, welche zumindest dem Anschein nach von der Beschwerdeführerin unterzeichnet wurde, in den Akten. Die Beschwerdeführerin bestreitet jedoch, dass sie die in den Akten befindlichen Unterlagen zu diesem Konto je erhalten habe. Ebenso bestreitet die Beschwerdeführerin, die Zusatzvereinbarung unterschrieben zu haben. Die Zusatzvereinbarung habe vielmehr ihre Mutter unterschrieben; dies habe ihre Mutter selbst bestätigt. Umstritten ist damit, ob die Beschwerdeführerin von der Zusatzvereinbarung Kenntnis hatte. Somit ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin vom Bestand dieses Kontos wusste und - falls ja - ob ihr die entsprechenden Beträge je zur Verfügung gestanden haben bzw. zugerechnet werden können und ihrer Deklarationspflicht unterlagen.

4.3.4 Das Kantonsgericht hat zur Frage der Urheberschaft der Unterschrift auf der Zusatzvereinbarung ein Gutachten erstellen lassen. Der beauftragte Gutachter hat jeweils über 20 Unterschriften der Beschwerdeführerin und deren Mutter (je mehrheitlich Originalunterschriften) mit der vorliegenden, umstrittenen Originalunterschrift auf der Zusatzvereinbarung verglichen. Er kam dabei zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin mit hoher Wahrscheinlichkeit Urheberin der Unterschrift auf dem Dokument "Zusatzvereinbarung" vom 3. Juli 2000 sei. Ihre Mutter, E., könne dagegen nicht sicher, aber mit hoher Wahrscheinlichkeit als

Urheberin der fraglichen Unterschrift ausgeschlossen werden. Dritte könnten als Urheber der fraglichen Unterschrift schliesslich "mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" ausgeschlossen werden. Das Gutachten ist fundiert und in sich schlüssig. Auch die Beschwerdeführerin führte in ihrer Stellungnahme zum Gutachten vom 14. September 2012 aus, dass das Gutachten als widerspruchsfrei und nicht mangelhaft und vom Ergebnis glaubhaft bezeichnet werden könne. Das Gutachten kann folglich ohne Weiteres als Grundlage für das vorliegende Verfahren dienen. Es stellt sich aber die Frage, ob der Schluss des Gutachters, dass die Beschwerdeführerin "mit hoher Wahrscheinlichkeit" Urheberin der umstrittenen Unterschrift sei, den Beweisanforderungen genügt. Das Gutachten spricht im Zusammenhang mit den besonderen Schriftmerkmalen von fünf üblichen Wahrscheinlichkeitsgraden: Liegt der Wahrscheinlichkeitsgrad "mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vor, so ist die Gesamtbefundkonfiguration widerspruchsfrei. Es gibt keine materialbedingten Einschränkungen. Die fraglichen Befunde sind im Vergleichsmaterial lückenlos belegbar. Beim Wahrscheinlichkeitsgrad "mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit" ist die Gesamtbefundkonfiguration ebenfalls widerspruchsfrei und es gibt ebenso keine materialbedingten Einschränkungen. Die fraglichen Befunde sind im Vergleichsmaterial zwar nicht lückenlos belegbar, jedoch methodisch erklärbar. Dabei handelt es sich um vereinzelte, keinesfalls als wertstark eingestufte Merkmale. Die Gesamtbefundkonfiguration ist auch beim Wahrscheinlichkeitsgrad "mit hoher Wahrscheinlichkeit" widerspruchsfrei. Es gibt jedoch geringe materialbedingte Einschränkungen und/oder einige fragliche Befunde, die im Vergleichsmaterial nicht hinreichend adäquat belegbar, aber erklärbar sind. Liegt der Wahrscheinlichkeitsgrad "wahrscheinlich" vor, so ist die Gesamtbefundkonfiguration weitestgehend widerspruchsfrei. Es gibt materialbedingte Einschränkungen und/oder einige fragliche Befunde, die im Vergleichsmaterial nicht belegbar sind. Der Sachverhalt ist nicht entscheidbar. "Non liquet" bedeutet, dass die Gesamtbefundkonfiguration widersprüchlich ist, ohne konkret eine Tendenz erkennen zu lassen. Es gibt massive materialbedingte Einschränkungen und/oder fragliche Befunde, die durch das Vergleichsmaterial nicht belegbar sind. Der Sachverhalt ist nicht entscheidbar. Der Gutachter hielt zu den Wahrscheinlichkeitsgraden im Allgemeinen zudem fest, dass die genannten Feststellungen nicht als numerische Wahrscheinlichkeiten definiert würden, da quantifizierte Wahrscheinlichkeitsaussagen im Rahmen von schriftvergleichenden Untersuchungen derzeit kein empirisch begründbares, erhöhtes Exaktheitsniveau beanspruchen könnten. Im Rahmen der Beantwortung der Ergänzungsfragen der Beschwerdeführerin führte der Gutachter zudem aus, dass die Wahrscheinlichkeitsgrade nicht abschliessend aufgeführt worden seien, um die Erläuterungen nicht ausufern zu lassen. Bei der Festlegung des Wahrscheinlichkeitsgrades seien vielmehr auch weitere Elemente eingeflossen, wie die Komplexität der Schreibleistungen oder die Variationsbreite der Vergleichsperson. Beim Vergleich zwischen dem Schriftmaterial der Beschwerdeführerin und der fraglichen Unterschrift hätten sich keine nicht hinreichend adäquat belegbaren oder gar nicht belegbaren Befunde ergeben. Im Gegenteil, sämtliche Befunde hätten belegt werden können. Daher wäre grundsätzlich auch eine höhere Wahrscheinlichkeitsstufe als "mit hoher Wahrscheinlichkeit" zu rechtfertigen gewesen. Die Einordnung nur unter "mit hoher Wahrscheinlichkeit" sei vorliegend insbesondere deswegen erfolgt, weil nur relativ wenige Schriftelemente vorgelegen hätten.

4.3.5 Zum Handschriftengutachten brachte die Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 14. September 2012 vor, dass der Gutachter zum Schluss gekommen sei, dass E. nicht als

Urheberin der fraglichen Unterschrift ausgeschlossen werden könne und dass die Beschwerdeführerin nur mit hoher Wahrscheinlichkeit Urheberin der fraglichen Unterschrift sei. Es sei zu beachten, dass der Wahrscheinlichkeitsgrad "hohe Wahrscheinlichkeit" genau in der Mitte der fünf möglichen Wahrscheinlichkeitsgrade liege. Die fragliche Unterschrift stamme mithin weder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit, noch mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit von der Beschwerdeführerin. Die Steuerverwaltung, welcher die Beweislast dafür obliege, dass die Beschwerdeführerin die Zusatzvereinbarung unterschrieben habe, habe den vollen Beweis für ihre Behauptung zu liefern. Es genüge weder eine Glaubhaftmachung, noch eine Wahrscheinlichkeit, wenn Zweifel an der vollständigen Richtigkeit bestünden. Da die Wahrscheinlichkeit, dass die Beschwerdeführerin die fragliche Unterschrift geleistet habe, gemäss Gutachten in der Mitte der von der Wissenschaft verwendeten Wahrscheinlichkeitsgrade liege und damit erhebliche Zweifel bestünden, dass die Beschwerdeführerin die fragliche Unterschrift geleistet habe, könne nicht von einem vollen Beweis ausgegangen werden. Damit könne der Beschwerdeführerin nicht vorgeworfen werden, sie habe wegen Unterzeichnung durch sie selbst von der Zusatzvereinbarung gewusst.

4.3.6 Die Verwaltung als verfügende Instanz und – im Beschwerdefall – das Gericht dürfen eine Tatsache nur dann als bewiesen annehmen, wenn sie von ihrem Bestehen überzeugt sind. Verlangt wird im Grundsatz der volle Beweis. Vom vollen Beweis wird dann gesprochen, wenn die entscheidende Behörde vom Vorhandensein einer Tatsache so überzeugt sein muss, dass das Gegenteil als unwahrscheinlich erscheint. Die Überzeugung braucht jedoch nicht in einer absoluten Gewissheit zu bestehen, die jede andere Möglichkeit ausschliesst. Es genügt, wenn die Überzeugung von der Lebenserfahrung und Vernunft getragen und auf sachliche Gründe abgestützt ist (BGE 105 Ib 114 E.1; Silvia Hunziker / Martin Zweifel ,  
Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, "dealing at arm's length", Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"] in: ASA 77, S. 688, mit weiteren Nachweisen; vgl. auch KGE VV vom 9. Mai 2007 [810 06 344] E. 3).

4.3.7 Der Interpretation des Gutachtens durch die Beschwerdeführerin, wonach der Grad "mit hoher Wahrscheinlichkeit" in der Mitte der verwendeten Grade und damit nicht im oberen Bereich der Wahrscheinlichkeitsgrade liege, weshalb erhebliche Zweifel bestünden, dass die Beschwerdeführerin die fragliche Unterschrift geleistet habe und demnach nicht von einem vollen Beweis ausgegangen werden könne, kann nicht gefolgt werden. Soweit die genannten Wahrscheinlichkeitsgrade überhaupt numerisch deutbar sind (vgl. E. 4.3.4), ist davon auszugehen, dass die fünfte Stufe ("non liquet"), nach welcher sich keine Tendenz erkennen lässt, in etwa einer Wahrscheinlichkeit von 50% entspricht. Mithin bestehen auf dieser Stufe erhebliche Zweifel an der Verwirklichung eines Sachverhaltes. Demgegenüber entspricht die erste Stufe ("mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit") einer Wahrscheinlichkeit von nahezu 100%. Die Stufen dazwischen reihen sich numerisch folglich zwischen 50% und 100% ein. So ist bei einer hohen respektive stark überwiegender Wahrscheinlichkeit von einer Wahrscheinlichkeit von über 75% auszugehen (vgl. Daniel Summermatter / Claudia Jacober , Zum Beweismass beim Kausal- und Motivationszusammenhang, in: HAVE 2012, S. 148). Dementsprechend bestehen bei einer hohen Wahrscheinlichkeit - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin - keine erheblichen Zweifel und das Gegenteil erscheint als unwahrscheinlich.

4.3.8 Zu berücksichtigen ist im vorliegenden Fall, dass sich beim Vergleich zwischen dem Schriftmaterial der Beschwerdeführerin und der fraglichen

Unterschrift keine nicht hinreichend adäquat belegbaren oder gar nicht belegbaren Befunde ergeben haben. Vielmehr konnten sämtliche Befunde belegt werden. Die Einordnung unter "mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit" wurde vorliegend nur deswegen nicht vorgenommen, weil nur relativ wenige Schriftelemente vorlagen. Demnach ergab sich eine widerspruchsfreie Gesamtbefundkonfiguration mit belegbaren Befunden. Der Umstand, dass im vorliegenden Fall eine Herabstufung auf "mit hoher Wahrscheinlichkeit" nur aufgrund geringer materialbedingter Einschränkungen erfolgt ist, lässt die Ansicht, dass die Beschwerdeführerin die fragliche Unterschrift nicht geleistet hat, umso mehr als unwahrscheinlich erscheinen. Gleiches gilt auch für den Umstand, dass gemäss Gutachten die Mutter der Beschwerdeführerin mit hoher Wahrscheinlichkeit und Dritte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit als Urheberin bzw. Urheber der fraglichen Unterschrift ausgeschlossen werden können: Es bestehen nicht nur keine erheblichen Zweifel daran, dass die Beschwerdeführerin die Zusatzvereinbarung unterschrieben hat, es bestehen sogar zusätzlich dazu auch keine erheblichen Zweifel daran, dass keine andere Person die Zusatzvereinbarung unterschrieben hat. Diese Schlussfolgerung ergibt sich umso mehr, wenn die Tatsache mitberücksichtigt wird, dass dem Gutachten zufolge (Schlussfolgerung E) das Dokument "Zusatz zur Investitionsvereinbarung" unter der Investitionsvereinbarung gelegen haben muss, als letztere unterzeichnet wurde. So muss daraus geschlossen werden, dass die beiden Dokumente der Beschwerdeführerin zeitgleich vorgelegt wurden. Dass die Beschwerdeführerin sodann auf dem einen Dokument selbst unterschrieben hat, das andere Dokument aber nicht selbst unterschrieben haben soll, ist wenig glaubhaft. Das Gleiche gilt unter den genannten Umständen für die Aussagen der Beschwerdeführerin sowie deren Mutter, wonach die Beschwerdeführerin die Zusatzvereinbarung nie gesehen, geschweige denn selbst unterschrieben habe und sie keinen Zugriff und keine Verfügungsberechtigung über das Zusatzkonto gehabt haben soll. Aufgrund des Angeführten und gestützt auf das Gutachten lässt schliesslich auch das Argument der Beschwerdeführerin, sie hätte die entsprechende Zusatzvereinbarung gleichzeitig mit der Grundinvestitionsvereinbarung gekündigt, hätte sie vom Zusatzkonto gewusst, keine gegenteilige Schlussfolgerung zu. Mithin ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die Unterschrift auf der Zusatzvereinbarung selber geleistet hat. 4.3.9 Ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die Zusatzvereinbarung selbst unterschrieben hat, kann die Frage, ob sie die in den Akten befindlichen Unterlagen zum Zusatzkonto je erhalten hat, offenbleiben. Auch wenn sie diese nie erhalten hätte, hätte ihr bewusst sein müssen, dass solche Unterlagen existieren müssen und sie hätte diese zumindest von ihrer Mutter herausverlangen können und müssen. 4.3.10 Bei der Bemessung der Staats- und Gemeindesteuern werden gemäss § 23 Abs. 1 StG sämtliche wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aller Art der Einkommenssteuer unterstellt. Zum steuerbaren Einkommen gehören nach § 24 lit. e StG alle Einkünfte aus beweglichem Vermögen, namentlich Zinsen aus Guthaben, Dividenden und geldwerte Leistungen aus Beteiligungen aller Art unter Einschluss des über den Nennwert ausgeschütteten Liquidationsprozesses. Mit diesen Besteuerungsvorschriften trägt der basellandschaftliche Steuergesetzgeber im Übrigen den bundesrechtlichen Steuerharmonisierungsvorgaben Rechnung (vgl. Art. 7 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 11 Abs. 2 und 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] vom 14. Dezember 1990). 4.3.11 Das steuerbare Einkommen ist nach der Reinvermögenstheorie herzuleiten. Danach gelten als Einkünfte alle Wirtschaftsgüter, welche einem Individuum während einer bestimmten Zeit zufließen und welche dieses ohne Schmälerung des

Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann (KGE VV vom 17. Oktober 2007 [810 07 148 und 810 07 149] E. 3 f.). Gemäss konstanter bundesrichterlicher Rechtsprechung gelten Einkünfte dann als zugeflossen, wenn der Gläubiger Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch mit tatsächlicher Verfügungsmacht auf Leistungen erwirbt (vgl. BGE 113 Ib 26 E. 2e). Im Zusammenhang mit betrügerischen Schneeballsystemen verfolgt das Bundesgericht eine konstante Rechtsprechung. Hiernach gelten die – wenn auch fiktiv – ausgewiesenen Gutschriften bereits in jenem Zeitpunkt als realisierte Einkünfte, wenn diese auf Konten erfolgen, die zwar der direkten Verfügungsberechtigung der Anleger entzogen sind, diese aber frei entscheiden können, ob sie die Gutschriften ausbezahlt oder weiterinvestiert haben wollen (vgl. unpublizierte Urteile des Bundesgerichts vom 14. Januar 2005 2A.589/2003 E. 2.1 und 2P.85/2004 E. 2.4; Irène Findeisen / Ralph Theiler, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft [StG BL-Kommentar], Basel 2004, § 23 N 2). Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 29. August 2008, dass sie von ihrer Mutter vom umstrittenen Zusatzkonto gelegentlich Geld erhielt. Daraus ergibt sich weiter, dass die Gutschriften auf dem Zusatzkonto realisierbar waren und dass die Anleger damit einen festen Rechtsanspruch mit tatsächlicher Verfügungsmacht hatten. Dementsprechend hat die Eidgenössische Steuerverwaltung festgehalten, dass die entsprechenden Kapitalien und Zinsen bis zum 30. Juni 2004 als realisierbar galten. Da davon ausgegangen werden muss, dass die Beschwerdeführerin die Zusatzvereinbarung unterschrieben hat und daher Kenntnis vom umstrittenen Konto hatte, ist weiter davon auszugehen, dass sie frei darüber entscheiden konnte, ob sie die Gutschriften ausbezahlt oder weiter investiert haben wollte. Die Beschwerdeführerin hätte doch zumindest im Falle von Nachforschungen ein Zugriffs- und Verfügungsrecht auf das fragliche Konto durchsetzen können. Die vorliegenden Gutschriften sind somit als real zu bewerten, stellen folglich Einkünfte im Sinne von § 24 lit. e StG und Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG dar und unterliegen damit der Einkommenssteuer.

4.3.12 Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen ist in einem weiteren Zwischenschritt festzuhalten, dass auch betreffend das Zusatzkonto Nr. ak01564 auf zusätzlich steuerbares Einkommen geschlossen werden muss, womit dieses zu Recht einer Nachbesteuerung unterzogen wurde. Die Beschwerde ist daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

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

5.2.1 Das Steuergericht brachte hierzu vor, dass die ordentlichen Veranlagungen für die Jahre 2001 bis 2004 mangels Deklaration des vollständigen Einkommens sowie des gesamten Vermögens unvollständig geblieben seien, weshalb das Gemeinwesen einen Steuerausfall erlitten habe. Demzufolge sei der Tatbestand der Steuerhinterziehung erstellt. Da die Beschwerdeführerin zumindest die Möglichkeit gehabt hätte, den Sachverhalt vollends zu ergründen und entsprechend richtig zu deklarieren, sei ihr leichtes Verschulden vorzuwerfen. So habe sie gewisse Hinweise darauf, dass noch weiteres Vermögen vorhanden sein müsse, ignoriert. Sie hätte die Mutter nach der Herkunft der erbetenen und der von ihr selbst kommenden Beträge fragen können und müssen. Dies habe sie jedoch nicht getan. Dementsprechend rechtfertige sich eine Strafsteuer in der Höhe von einem Drittel.

5.2.2 Die Beschwerdeführerin machte geltend, da sie keine Kenntnis von der Zusatzvereinbarung gehabt habe, habe sie auch keine Realisierungsmöglichkeit, welche für die Besteuerung eines Ertrages vorausgesetzt werde, gehabt. Damit entfalle jegliche Strafsteuerpflicht. Allein die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin von ihrer Mutter hin und wieder

Geldbeträge erhalten habe, sei kein Anlass gewesen, ein zweites, auf den Namen der Tochter lautendes Konto zu vermuten. Es könne folglich nicht einmal unbewusste Fahrlässigkeit vorliegen. Die Strafsteuer sei aus diesem Grund aufzuheben.

5.3.1 Wer gemäss § 151 StG als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wer als zum Steuerabzug an der Quelle Verpflichteter vorsätzlich oder fahrlässig einen Steuerabzug nicht oder nicht vollständig vornimmt, wer vorsätzlich oder fahrlässig eine unrechtmässige Rückerstattung oder einen ungerechtfertigten Erlass bewirkt, wird mit einer Busse entsprechend seinem Verschulden bestraft.

5.3.2 Der vollendeten Steuerhinterziehung gemäss § 151 StG macht sich damit unter anderem strafbar, wer bewirkt, dass eine Veranlagung unvollständig ist oder gänzlich unterbleibt (Steuerverkürzung). In objektiver Hinsicht erfordert der Tatbestand der Steuerverkürzung, dass der Steuerpflichtige einen ungerechtfertigten Steuervorteil erlangt hat, weil die Veranlagungsbehörde für Bestand und Umfang der Steuerpflicht wesentliche Tatsachen nicht gekannt hat und die Veranlagung aus diesem Grund zu Unrecht unterblieben oder 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. Diese kann dabei in einem Handeln oder in einem Unterlassen bestehen. 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. Filli / Pfenninger, in: StG BL-Kommentar, § 151 N 6 ff.). Als letztes objektives Tatbestandsmerkmal ist das Vorliegen eines adäquaten Kausalzusammenhangs zwischen der Tathandlung und dem Eintritt des Steuerausfalls des Gemeinwesens als Delikterfolg 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 den Erfahrungen des Lebens 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 zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG-Kommentar], Basel 2002, Art. 56 StHG N 7a).

5.4 Zu prüfen ist zunächst, ob der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt ist. Bezüglich des Beweisgrades im Strafbestenungsverfahren ist festzuhalten, dass dieses Verfahren eine pönale Funktion verfolgt und daher die strafprozessualen Garantien zur Anwendung gelangen, wobei insbesondere die Unschuldsvermutung zu beachten ist. Nach Art. 10 Abs. 2 der Schweizerischen Strafprozessordnung (StPO) vom 5. Oktober 2007 würdigt das Gericht die

Beweise frei nach seiner aus dem gesamten Verfahren gewonnenen Überzeugung. Welches Beweismass für die richterliche Überzeugung erforderlich ist, wird zwar nirgends explizit erwähnt, ergibt sich aber aus dem Grundsatz in dubio pro reo (Art. 10 Abs. 3 StPO) und der dazu ergangenen Rechtsprechung (vgl. Summermatter / Jacober, a.a.O., S. 140, mit weiteren Hinweisen). Danach darf das Gericht nur dann von einem bestimmten Sachverhalt ausgehen, wenn es keine unüberwindlichen Zweifel an dessen Wahrheit hat (BGE 127 I 38, E. 2a; 124 IV 86, E. 2a). Andernfalls hat es von der für den Beschuldigten günstigeren Sachlage auszugehen. 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. In Würdigung des Gutachtens und der Akten ist davon auszugehen, dass keine sich nach der objektiven Sachlage für einen kritischen und vernünftigen Menschen aufdrängenden Zweifel daran bestehen, dass die Beschwerdeführerin die Unterschrift auf der Zusatzvereinbarung selber geleistet hat (vgl. E. 4.3.8). Damit hätte ihr auch bewusst sein müssen, dass Unterlagen zum Konto Nr. ak01564 existieren müssen und sie hätte diese von ihrer Mutter herausverlangen und in ihrer Steuererklärung deklarieren müssen. Die Vorinstanzen haben deshalb richtigerweise festgestellt, dass die ordentlichen Veranlagungen für die Jahre 2001 und 2004, mangels Deklaration aller Einkünfte, unvollständig waren (E. 4.). Das Gemeinwesen hat einen Steuerausfall erlitten und somit ist der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erstellt. Es ist somit im Weiteren zu prüfen, ob auch der subjektive Tatbestand erfüllt ist.

5.5.1 In subjektiver Hinsicht erfordert der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung, dass der Steuerpflichtige schuldhaft eine Verkürzung oder Gefährdung des gesetzlichen Steueranspruchs bewirkt hat. Dabei beurteilt sich die Frage, ob ein Verschulden vorliegt, nach den allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen. Zum Verschulden zählen unter anderem die nachgewiesenen Schuldformen, das heisst Fahrlässigkeit und Vorsatz. Der materielle Gehalt der Begriffe Vorsatz und Fahrlässigkeit bestimmt sich ebenfalls nach dem gemeinen Strafrecht, also nach Art. 12 Abs. 2 und 3 des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB) vom 21. Dezember 1937 (vgl. Egloff Dieter in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, § 236 N 38).

5.5.2 Vorsätzlich begeht eine Steuerhinterziehung, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt (Art. 18 Abs. 2 StGB). Bezüglich der Wissenskomponente wird vorausgesetzt, dass der Täter in Bezug auf die tatbestandsmässige Handlung um alle tatbestandsrelevanten Umstände weiss. Sodann muss der Täter hinsichtlich des tatbestandsmässigen Erfolges annehmen, dass seine Handlungen oder Unterlassungen zum Eintritt desselben führen oder dies zumindest geschehen könnte. Dazu gehört auch, dass er sich den entsprechenden Kausalverlauf zumindest in groben Zügen vorstellt. Der Wille kommt darin zum Ausdruck, dass der Täter die tatbestandsmässige Handlung in Kenntnis ihrer objektiven Merkmale vollzieht und dabei den Eintritt des tatbestandsmässigen Erfolges bewirken will. Das Motiv seiner Handlung ist für die Schuldfrage nicht relevant (Egloff Dieter, a.a.O., § 236 N 41 ff.; Filli / Pfenninger, a.a.O., § 151 N 18). Dem Vorsatz gleichgestellt wird der Eventualvorsatz. Dieser liegt vor, wenn der Täter die Verwirklichung eines Tatbestandes zwar nicht mit Sicherheit voraussieht, aber für möglich hält und ihn für den Fall seines Eintritts billig oder ihn in Kauf nimmt (vgl. BGE 109 IV 150 f.). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts kann der Wille zur Steuerhinterziehung vorausgesetzt werden, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Steuerpflichtige der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gegenüber den Steuerbehörden gemachten Angaben bewusst war (BGE 114 Ib 27 E. 3a). Diesfalls ist

davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige willentlich gehandelt, das heisst eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). 5.5.3 Fahrlässig handelt, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit dann, wenn der Täter nicht die Vorsicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Art. 12 Abs. 3 StGB). Je nachdem, ob der Täter die mögliche Bedeutung seines Verhaltens bedacht hat, liegt bewusste oder unbewusste Fahrlässigkeit vor (Egloff Dieter, a.a.O., § 236 N 50 f.; Filli / Pfenninger, a.a.O., § 151 N 20). Im Steuerrecht sind grundsätzlich an das Mass der gebotenen objektiven Sorgfalt hohe Anforderungen gestellt (Richner / Frei / Kaufmann / Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, Art. 235 N 9). Dies ergibt sich aus den umfassenden Verfahrenspflichten, die Steuererklärung vollständig und wahrheitsgetreu auszufüllen. Das Mass der geforderten Sorgfalt ist sodann davon abhängig, wie detailliert und klar die Steuerbehörde die Mitwirkung der dazu verpflichteten Person verlangt (Egloff Dieter, a.a.O., § 236 N 56). Neben der genannten objektiven Sorgfaltspflicht sind jedoch auch die "persönlichen Verhältnisse" des Täters (subjektive Sorgfaltspflicht) zu beachten. Zu beurteilen ist, was ein gewissenhafter und besonnener Mensch mit den gleichen Kenntnissen und Fähigkeiten des Täters (z.B. hinsichtlich Bildung, geistige Fähigkeiten und berufliche Erfahrung) in der fraglichen Situation getan oder unterlassen hätte. Kann der Täter bei der Erfüllung von Verfahrenspflichten davon ausgehen, dass seine Angaben von der Steuerbehörde im Grossen und Ganzen übernommen werden und als Grundlage für die Veranlagung oder weitere Anordnungen dienen, so ist an die Sorgfalt ein strengerer Massstab anzulegen; der Täter hat diesfalls die Behörde auf allfällige Zweifel an der Richtigkeit seiner Angaben hinzuweisen (vgl. Sieber, a.a.O., Art. 56 StHG N 18). 5.6 Im vorliegenden Fall versäumte die Beschwerdeführerin die ordnungsgemässe Deklaration ihrer Einkünfte auf dem Konto Nr. ak01563 betreffend das Jahr 2004 und auf dem Konto Nr. ak01564 für die Jahre 2001 bis 2004. Betreffend die nicht deklarierten Einkünfte auf dem Konto Nr. ak01563 ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin trotz Kenntnis der Erträge eine Deklaration unterlassen hat. So hat sie zumindest pflichtwidrig unvorsichtig gehandelt. Sie wäre mithin verpflichtet gewesen, abzuklären, ob sie mit der alleinigen Angabe des Vermögens ihrer Steuerdeklarationspflicht nachgekommen sei. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass sie zumindest das Vermögen deklarierte und dass es als möglich erscheint, dass sie die Angabe der zusätzlichen Erträge aufgrund der Übertragung des Vermögens auf ein anderes Konto schlichtweg vergass. Folglich ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin eine Deklaration der Einkünfte auf dem Konto Nr. ak01563 betreffend das Jahr 2004 nicht in der Absicht unterliess, die Steuerbehörden zu täuschen bzw. eine zu niedrige Veranlagung zu bezwecken. Das Gleiche gilt auch betreffend die Nichtdeklaration der Einkünfte auf dem Konto Nr. ak01564 für die Jahre 2001 bis 2004. So ist einerseits - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin - zwar davon auszugehen, dass sie die Zusatzvereinbarung unterzeichnet hat und damit vom Konto Nr. ak01564 wie auch von der diesbezüglichen Deklarationspflicht zumindest hätte wissen müssen (vgl. E. 4.3). Andererseits ist aufgrund der gesamten Umstände und mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin als Laie ihrer Mutter blind vertraute und die Deklaration des Kontos Nr. ak01564 aufgrund dessen vergass. Mithin ist die Ansicht der Vorinstanz vertretbar, dass sie zwar ihre Mutter nach der Herkunft der erbetenen bzw. von der Mutter selbst kommenden Beträge hätte fragen können und müssen

und damit fahrlässig handelte, indem sie dieser Pflicht nicht nachkam, dass sie aber das Konto Nr. ak01564 ohne Vorsatz nicht deklarierte. Der Ansicht der Vorinstanzen, dass die Pflichtige fahrlässig gehandelt hat, ist somit beizupflichten. Die Beschwerde ist folglich auch in diesem Punkt abzuweisen. 5.7.1 Abschliessend bleibt das Verschulden der Beschwerdeführerin zu prüfen. 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., § 155 N 2). Zu den persönlichen Verhältnissen gehören namentlich Einkommen und Vermögen, Familienstand und Familienpflichten, Beruf und Erwerb sowie Alter und Gesundheit (Art. 48 Ziff. 2 Abs. 2 StGB). Es ist somit die gesamte Persönlichkeit des Täters, einschliesslich seines Vorlebens und seines Verhaltens während des Verfahrens, in die Strafzumessung mit einzubeziehen. 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. 5.7.2. Unter Einbezug der gesamten Umstände und der bisherigen Ausführungen ist zunächst festzustellen, dass die Beschwerdeführerin für die Steuerjahre 2001 bis 2004 fahrlässig ungenügende Steuererklärungen einreichte (E. 5.6). Dies spricht bereits für ein leichtes Verschulden. Zu beachten ist zwar, dass es sich nicht um eine geringe Hinterziehungssumme handelt. So handelt es sich für die Steuerjahre 2001-2004 um nicht deklariertes Einkommen in der Höhe von jeweils mehreren zehntausend Schweizer Franken, welches bei der Veranlagung durch das Gemeinwesen unberücksichtigt blieb. Doch ist bezüglich des grössten Teils dieser nicht deklarierten Einkünfte zumindest zweifelhaft, ob die Beschwerdeführerin darüber je verfügen kann. So ergibt sich aus einem von der Beschwerdeführerin anlässlich der Verhandlung vom 21. Dezember 2011 eingereichten Schreiben der Bundesanwaltschaft vom April 2011, dass den Verantwortlichen der C. -Anlagen unter anderem gewerbsmässiger Betrug eventuell Veruntreuung zur Last gelegt werde und dass die Bundesanwaltschaft zum Schluss gekommen sei, dass die akquirierten Investorengelder fast ausschliesslich in ein Umlageverfahren geflossen seien. Schliesslich ist mit der Vorinstanz ebenfalls strafmildernd zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführerin als Laie ihrer Mutter, die der Beschwerdeführerin bis zum Zusammenbruch des C. -Systems keinen Anlass dafür geboten hat, an ihrer Fachkompetenz zu zweifeln, blind vertraute. Somit kann abschliessend festgehalten werden, dass aufgrund all der bisherigen Ausführungen von einem leichten Verschulden auszugehen ist und die Ansetzung einer Strafsteuer auf dem Mindestsatz von einem Drittel der Nachsteuer als vertretbar erscheint.

## **E. 6**

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). Den Vorinstanzen werden keine Verfahrenskosten auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'772.50 (bestehend aus einer Gerichtsgebühr in der Höhe von Fr. 1'800.-- und Gutachterkosten in der Höhe von Fr. 972.50) damit der unterlegenen Beschwerdeführerin

aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- zu verrechnen. Demzufolge hat die Beschwerdeführerin restliche Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'372.50 zu bezahlen. 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). Angesichts des Ausgangs des Verfahrens sind die Parteikosten wettzuschlagen. Demgemäss wird e r k a n n t : 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'772.50 (bestehend aus einer Gerichtsgebühr in der Höhe von Fr. 1'800.-- und Gutachterkosten in der Höhe von Fr. 972.50) gehen zu Lasten der Beschwerdeführerin und werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet. Demzufolge hat die Beschwerdeführerin restliche Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'372.50 zu bezahlen. 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen. Vizepräsident Gerichtsschreiber Gegen diesen Entscheid wurde am 2. Mai 2013 Beschwerde beim Bundesgericht (Verfahrens-nummer 2C\_392/2013) erhoben.

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