

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_379/2020

Urteil vom 7. Juli 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz, Beusch,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte

1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Rechtsanwalt Sören Schwieterka,

gegen

Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Buobenmatt 1, 6002 Luzern,
Beschwerdegegerin.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Luzern und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2017,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts Luzern, 4. Abteilung, vom 4. März 2020
(7W 19 16/7W 19 17).

Sachverhalt:

A.

A.a. B.A. _____ ist seit dem 15. Dezember 2006 einzelzeichnungsberechtigte Geschäftsführerin der C. _____ GmbH. Ihr Bruttolohn betrug für das Steuerjahr 2016 Fr. 358'063.--.
Mit Beschluss vom 29. Dezember 2016 entschied der Stiftungsrat der liechtensteinischen Stiftung D. _____, die der Unternehmerfamilie hinter der C. _____-Unternehmensgruppe nahesteht, B.A. _____ einen Betrag von Fr. 100'000.-- auszuschütten. Als Grund wurde angegeben, dass B.A. _____ seit vielen Jahren für die E. _____ AG tätig sei, welche die Verwaltung von Vermögen und damit zusammenhängende Dienstleistungen bezweckt und die wie die C. _____ GmbH zur C. _____ Unternehmensgruppe gehört. B.A. _____ habe sich mit ihrer Fachkompetenz und Loyalität sehr um die C. _____-Unternehmensgruppe sowie die Familie des Stifters verdient gemacht. Ihre hervorragenden Leistungen hätten den Stiftungsrat bewogen, ihr eine Ausschüttung zukommen zu lassen.
In der Steuererklärung für das Jahr 2016 deklarierten B.A. _____ und ihr Ehegatte A.A. _____ ein steuerbares Einkommen von Fr. 294'182.-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 687'496.--. Zusätzlich gaben sie an, von der Stiftung D. _____ eine Schenkung von Fr. 100'000.-- erhalten zu haben. Mit Verfügung vom 8. Februar 2018 wurden A.A. _____ und B.A. _____ mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 303'700.-- (Staats- und Gemeindesteuern 2016) bzw. Fr. 293'800 (direkte Bundessteuer 2016) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 764'000.-- veranlagt. Die Zuwendung von Fr. 100'000.-- wurde einkommenssteuerlich nicht berücksichtigt. Die Veranlagungsverfügung erwuchs in Rechtskraft.

A.b. Am 29. Dezember 2017 fasste der Stiftungsrat der Stiftung D. _____ den Beschluss, B.A. _____ einen Betrag von Fr. 50'000.-- auszubezahlen. Die Begründung deckte sich mit jener für die Zahlung des Vorjahres.

Mit Schreiben vom 16. Mai 2018 ersuchte B.A. _____ die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern um Bestätigung, dass eine allfällige weitere Zuwendung der Stiftung D. _____ als eine Schenkung qualifiziert werde, da die Zuwendung im Jahr 2016 auch keine Erwähnung in der Veranlagungsverfügung gefunden habe. Mit Schreiben vom 1. Juni 2018 informierte die Dienststelle Steuern B.A. _____, dass Zuwendungen der genannten Stiftung steuerpflichtig seien. Es sei einem Irrtum geschuldet, dass die in der Steuerperiode 2016 ausgerichtete Zahlung nicht besteuert worden sei.

In der Steuererklärung für das Jahr 2017 deklarierten die Ehegatten B.A. _____ und A.A. _____ ein steuerbares Einkommen von Fr. 246'917.--, wobei in diesem Betrag unter anderem der von B.A. _____ erzielte Lohn von Fr. 335'876.-- aufging. Im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis zur Steuererklärung gaben die Ehegatten an, am 29. Dezember 2017 von der Stiftung D. _____ eine Schenkung von Fr. 50'000.-- erhalten zu haben.

B.

Mit Verfügung vom 27. Dezember 2018 wurden die Eheleute B.A. _____ und A.A. _____ unter Einbezug der Zuwendung der Stiftung D. _____ von Fr. 50'000.-- mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 296'900.-- (Staats- und Gemeindesteuern 2017) bzw. Fr. 293'900.-- (direkten Bundessteuer 2017) und einem steuerbaren Vermögen in der Höhe von Fr. 903'000.-- veranlagt. Die dagegen im Kanton erhobenen Rechtsmittel blieben im Wesentlichen erfolglos. Zuletzt bestätigte das Kantonsgericht Luzern mit Urteil vom 4. März 2020 die Steuerbarkeit der Zuwendung. Es hiess die bei ihm erhobenen Beschwerden lediglich deshalb teilweise gut und wies das Verfahren an die Dienststelle Steuern zurück, weil diese nicht geprüft hatte, ob von der Zuwendung Sozialversicherungsbeiträge in Abzug gebracht werden konnten.

C.

Mit Beschwerde vom 15. Mai 2020 beantragen A.A. _____ und B.A. _____, dass das Urteil des Kantonsgerichts Luzern vom 4. März 2020 aufzuheben und die Sache an die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern zurückzuweisen sei, damit diese das steuerbare Einkommen 2017 für die Zwecke der Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 246'900.-- und für die Zwecke der direkten Bundessteuer auf Fr. 243'900.-- festsetze, das heisst die Zuwendung von der Stiftung D. _____ vom steuerbaren Einkommen ausnehme.

Der Instruktionsrichter hat von Instruktionsmassnahmen, insbesondere einem Schriftenwechsel gemäss Art. 102 BGG, abgesehen.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Nach Art. 90 BGG ist die Beschwerde ans Bundesgericht zulässig gegen Entscheide, die das Verfahren ganz abschliessen (Endentscheide). Gegen Vor- und Zwischenentscheide, die nicht die Zuständigkeit oder den Ausstand betreffen, ist die Beschwerde demgegenüber nach Art. 93 Abs. 1 BGG nur zulässig, wenn einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde. Bei Rückweisungsentscheiden handelt es sich grundsätzlich um Zwischenentscheide, gegen welche die Beschwerde an das Bundesgericht nur unter den Voraussetzungen von Art. 93 BGG zulässig ist. Verbleibt der unteren Instanz aber kein Entscheidungsspielraum mehr und kann sie bloss noch das oberinstanzlich Angeordnete umsetzen, gilt die Rückweisungsentscheid als End- und nicht als Zwischenentscheid (**BGE 142 II 20 E. 1.2 S. 24; 134 II 12 E. 1.3 S. 127 f.**). Die Vorinstanz wies das Verfahren an die Dienststelle Steuern zurück, damit diese abkläre, ob die Zuwendung an die Beschwerdeführerin AHV-pflichtig war und Sozialversicherungsbeiträge in Abzug gebracht werden konnten. Für die Einkommenssteuer hat diese Abklärung nur noch rechnerische Bedeutung, sodass der Dienststelle Steuern kein relevanter Beurteilungsspielraum mehr verbleibt. Das angefochtene Urteil ist deshalb als Endentscheid zu behandeln. Dagegen kann nach Art. 90 BGG beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden.

1.2. Das Urteil der Vorinstanz betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts im Sinne von Art. 82 lit. a BGG. Bei der Vorinstanz handelte es sich um eine letzte kantonale Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG, Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Die Beschwerdeführer sind nach Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde legitimiert. Die gesetzlichen Form- und Fristvorschriften (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG i.V.

Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 20. März 2020 über den Stillstand der Fristen in Zivil- und Verwaltungsverfahren zur Aufrechterhaltung der Justiz im Zusammenhang mit dem Coronavirus (COVID-19) [SR 173.110.4]) sind eingehalten. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.3. Die Vorinstanz behandelte die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern in einem einzigen Urteil, was zulässig ist, soweit die betroffenen Rechtsfragen im Bundesrecht und harmonisierter kantonaler Recht gleich geregelt sind. Die Beschwerdeführer fechten das Urteil in einer einzigen Rechtsschrift an, in der sie zwischen den beiden Steuerarten unterscheiden und separate Anträge stellen. Dieses Vorgehen ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Auch das Bundesgericht behandelt die aufgeworfenen Fragen in einem Urteil, da sie auf demselben Sachverhalt beruhen und sich dieselben Rechtsfragen stellen (vgl. **BGE 142 II 293** E. 1.2 S. 296; Urteil 2C_113/2018 vom 25. November 2019 E. 1.3).

2.

2.1. Das Bundesgericht wendet das Recht nach Art. 106 Abs. 1 BGG von Amtes wegen an, 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 S. 144). Es ist weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann eine Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann sie mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (**BGE 141 V 234** E. 1 S. 236; **134 V 250** E. 1.2 S. 252; **133 III 545** 2.2 S. 550; **130 III 136** E. 1.4 S. 140).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil nach Art. 105 Abs. 1 BGG den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat. Die vorinstanzlichen Feststellungen können gemäss Art. 105 Abs. 2 BGG nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig, das heisst willkürlich ermittelt worden sind (**BGE 140 III 115** E. 2 S. 117; **137 II 353** E. 5.1 S. 356) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 42 Abs. 1 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 42 Abs. 1 BGG; **BGE 142 I 135** E. 1.6 S. 144 f.). Die beschwerdeführende Partei hat deshalb substantiiert darzulegen, weswegen diese Voraussetzungen gegeben sein sollen; wird sie dieser Anforderung nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (**BGE 140 III 16** E. 1.3.1 S. 18). Soweit Feststellungen oder Schlüsse allerdings nicht auf der beweismässigen Würdigung von vorgebrachten Umständen oder konkreten Anhaltspunkten beruhen, sondern ausschliesslich aufgrund von Erfahrungssätzen getroffen wurden, die sich aus der allgemeinen Lebenserfahrung ableiten, und daher allgemein für gleich gelagerte Fälle Geltung beanspruchen, mithin die Funktion von Normen übernehmen, können sie vom Bundesgericht im Rahmen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten frei überprüft werden (**BGE 140 I 285** E. 6.2.1 S. 296 f.; **140 III 115** E. 2 S. 117; **136 III 486** E. 5 S. 489).

II. Direkte Bundessteuer

3.

Die Vorinstanz hat die Zuwendung der Stiftung an die Beschwerdeführerin als Einkunft aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 17 Abs. 1 DBG) charakterisiert und sie deshalb der Einkommenssteuer unterworfen. Die Beschwerdeführer sind der Ansicht, dass es sich um eine einkommenssteuerfreie Schenkung (Art. 24 lit. a DBG) handle.

3.1. Nach Art. 17 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis steuerbar. Dazu gehören auch Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen oder geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen sowie andere geldwerte Vorteile. Der Charakter der Tätigkeit und die Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses sind nicht massgebend. Namentlich spielt es keine Rolle, ob das Entgelt für den Haupterwerb oder eine Nebentätigkeit der steuerpflichtigen Person ausgerichtet wird, wie es benannt wird, in welcher Form (Geld oder geldwerte Leistungen) die Entschädigung für die erbrachte Leistung erfolgt und ob die Höhe der Vergütung fest oder variabel ist. Leistungen von Dritten sind dem Arbeitseinkommen zuzurechnen, wenn sie in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehen und der Steuerpflichtige sie im Hinblick auf seine Tätigkeit erhält (Urteile 2C_703/2017 vom 16. März 2019 E. 3.2.3 und 3.3.4; 2C_357/2014 / 2C_358/2014 vom 23. Mai 2016 E. 2.1; vgl. auch JEAN-BLAISE ECKERT, in: Commentaire Romand, LIF 2. Aufl. 2017, N. 18 zu Art. 17 DBG; KNÜSEL/SUTER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht DBG, 3. Aufl. 2017, N. 7 zu Art. 17 DBG). Um nach Art. 17 Abs. 1 DBG steuerbare Leistungen des Arbeitgebers oder eines Dritten von nach Art. 24 lit. a DBG einkommenssteuerfreien Schenkungen abzugrenzen, ist danach zu fragen, welches der Motive überwiegt (HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 6 zu Art. 24 DBG).

3.2. Aus den für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG) ergibt sich, dass der Stiftungsrat in seinem Beschluss vom 29. Dezember 2017 die Zuwendung r

den "hervorragenden Leistungen" der Beschwerdeführerin begründete, wobei er ihre Fachkompetenz, ihre Loyalität und ihre Verdienste um die "C. _____-Unternehmensgruppe und die Familie des Stifters" hervorhob. Hieraus schloss die Vorinstanz, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Arbeitstätigkeit der Beschwerdeführerin für ihre Arbeitgeberin und andere Gesellschaften der C. _____-Unternehmensgruppe bestanden habe, auch wenn daneben auch gewisse persönliche Motive - Dankbarkeit für die Loyalität und die Dienste gegenüber der Familie - eine Rolle gespielt haben mochten.

3.3. Ob der wirtschaftliche Zusammenhang der Leistung mit dem Arbeitsverhältnis oder ein allfälliges Schenkungsmotiv überwiegt, ist eine Tatfrage (vgl. auch Urteil 2C_32/2020 vom 8. Juni 2020 E. 5.2). Soviel die Vorinstanz sich zur Beantwortung dieser Frage auf die konkreten Umstände des Einzelfalls und nicht Erfahrungssätze aus der allgemeinen Lebenserfahrung stützt, kann das Bundesgericht ihre Beurteilung nur auf offensichtliche Unrichtigkeit prüfen (Art. 97 Abs. 1 BGG; vgl. oben E. 2.2). Die Würdigung der Vorinstanz beruht insbesondere auf der Formulierung des Stiftungsratsbeschlusses vom 27. Dezember 2017, mithin also auf den konkreten Umständen des Einzelfalls. Sie ist ohne Weiteres plausibel. Die Beschwerdeführer bringen jedenfalls nichts vor, was die Einschätzung der Vorinstanz als offensichtlich unrichtig erscheinen liesse. Insbesondere trifft es nicht zu, dass die persönliche Beziehung der Beschwerdeführerin nur schon deshalb den wirtschaftlichen Zusammenhang mit ihrem Arbeitsverhältnis zwangsläufig überwiegen musste, weil die Leistung nicht von der Arbeitgeberin, sondern von der Stiftung einer Drittperson ausgerichtet worden war. Auch aus dem Umstand, dass die Zuwendung tiefer ausfiel als der Festlohn und die Bonuszahlungen, welche die Beschwerdeführerin von ihrer Arbeitgeberin erhalten hatte, können die Beschwerdeführer nichts Relevantes zu ihren Gunsten ableiten.

3.4. Die Vorinstanz hat somit für das Bundesgericht verbindlich festgestellt, dass die Zuwendung von Fr. 50'000.-- der Beschwerdeführerin primär wegen ihres Arbeitsverhältnisses ausgerichtet wurde. Es ist bundesrechtlich nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz diese Zuwendung kraft Art. 17 Abs. 1 DBG dem steuerbaren Einkommen der Beschwerdeführer zugeschlagen hat. Erörterungen darüber, ob Stiftungen überhaupt schenken können oder ihre Zuwendungen vom Anwendungsbereich von Art. 24 lit. a DBG generell ausgeschlossen sind, erübrigen sich.

4.

Die Vorinstanz erwog ferner, dass der Besteuerung auch das Abkommen vom 10. Juli 2015 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-FL; SR 0.672.951.43) nicht entgegen stehe. Die Beschwerdeführer sind der Ansicht, dass das DBA CH-FL ohne Weiteres nicht anwendbar sei, weil es sich um eine Schenkung handle. Auch sie machen also zu Recht geltend, dass das DBA CH-FL der Schweiz die Besteuerung der Zuwendung verbiete. Denn selbst wenn die Zuwendung abkommensrechtlich nicht als Einkunft aus unselbständiger Arbeit gemäss Art. 15 Abs. 1 DEB CH-FL, sondern als Schenkung oder sonstige andere Einkunft nach Art. 21 Abs. 1 DBA CH-FL zu behandeln wäre, dürfte die Schweiz als Ansässigkeitsstaat darauf uneingeschränkt Einkommenssteuern gemäss Art. 2 Abs. 3 lit. b (i) DBA CH-FL erheben, wenn ihr internes Recht den Vorgang der Einkommenssteuer unterwirft (vgl. MARTIN BUSINGER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Internationales Steuerrecht, 2015, N. 7 zu Art. 2 OECD-MA). Das Besteuerungsrecht der Schweiz wird durch keine anderen völkerrechtlichen Verträge eingeschränkt. Folglich steht das Urteil der Vorinstanz auch in Einklang mit dem Völkerrecht.

III. Staats- und Gemeindesteuern

5.

Die massgebenden kantonalrechtlichen Bestimmungen (§ 24 Abs. 1 und § 31 lit. a des Steuergesetzes des Kantons Luzern vom 22. November 1999 [StG/LU; SRL 620]) decken sich mit denjenigen bei der direkten Bundessteuer (Art. 17 Abs. 1 und Art. 24 lit. a DBG). Sie sind überdies bereits harmonisierungsrechtlich vorgegeben (vgl. Art. 7 Abs. 1 und Abs. 4 lit. d StHG). In Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern ergibt sich somit kein anderes Ergebnis und es kann diesbezüglich auf die Erwägungen über die direkte Bundessteuer verwiesen werden. Demnach erweist sich die Beschwerde auch hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern als unbegründet.

IV. Verfahrensausgang und Kosten

6.

Die Beschwerde ist unbegründet und abzuweisen. Die Beschwerdeführer tragen die Gerichtskosten (Art. 97 Abs. 1 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

- 1.**
Die Beschwerde wird betreffend die direkte Bundessteuer 2017 abgewiesen.
- 2.**
Die Beschwerde wird betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2017 abgewiesen.
- 3.**
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden unter solidarischer Haftung den Beschwerdeführern auferlegt
- 4.**
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Kantonsgericht Luzern, 4. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 7. Juli 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Seiler