

# LU\_GERICHTE 7W 19 16/7W 19 17 vom 4. März 2020

LU Gerichte, 2020-03-04, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu\\_gerichte\\_7W\\_19\\_16\\_7W\\_19\\_17](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_7W_19_16_7W_19_17)

FR: LU\_GERICHTE 7W 19 16/7W 19 17 du 4 mars 2020

IT: LU\_GERICHTE 7W 19 16/7W 19 17 del 4 marzo 2020

## Regeste

Steuerbarkeit von Stiftungsleistungen: Einer Stiftung liechtensteinischen Rechts kommt kein Schenkungswille zu, auch wenn sie eine Leistung zugunsten einer Ermessensbegünstigten ausrichtet. Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit aufgrund der Bezugnahme auf die Arbeitsleistung der Begünstigten. | Art. 1 DBA CH-LI, Art. 2 Ziff. 3 lit. b DBA CH-LI, Art. 4 Ziff. 1 DBA CH-LI, Art. 15 Ziff. 1 DBA CH-LI, Art. 21 Ziff. 1 DBA CH-LI; Art. 551 PGR/FL, Art. 552 PGR/FL; Art. 5 Abs. 1 AHVG; Art. 16 Abs. 1 DBG, Art. 17 Abs. 1 DBG, Art. 24 lit. a DBG, Art. 49 Abs. 3 DBG, Art. 143 DBG; Art. 13 IPRG, Art. 150 Abs. 1 IPRG, Art. 154 Abs. 1 IPRG; Art. 7 Abs. 1 StHG, Art. 4 lit. a StHG; Art. 23 AHVV; § 23 Abs. 1 StG, § 31 Abs. 1 lit. a StG. | Staats- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer

## Erwägungen

### E. 4

Abteilung Rechtsgebiet: Staats- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer  
Entscheiddatum: 04.03.2020 Fallnummer: 7W 19 16/7W 19 17 LGVE: 2020 IV Nr. 12  
Gesetzesartikel: Art. 1 DBA CH-LI, Art. 2 Ziff. 3 lit. b DBA CH-LI, Art. 4 Ziff. 1 DBA CH-LI, Art. 15 Ziff. 1 DBA CH-LI, Art. 21 Ziff. 1 DBA CH-LI; Art. 551 PGR/FL, Art. 552 PGR/FL; Art. 5 Abs. 1 AHVG; Art. 16 Abs. 1 DBG, Art. 17 Abs. 1 DBG, Art. 24 lit. a DBG, Art. 49 Abs. 3 DBG, Art. 143 DBG; Art. 13 IPRG, Art. 150 Abs. 1 IPRG, Art. 154 Abs. 1 IPRG; Art. 7 Abs. 1 StHG, Art. 4 lit. a StHG; Art. 23 AHVV; § 23 Abs. 1 StG, § 31 Abs. 1 lit. a StG. Leitsatz: Steuerbarkeit von Stiftungsleistungen: Einer Stiftung liechtensteinischen Rechts kommt kein Schenkungswille zu, auch wenn sie eine Leistung zugunsten einer Ermessensbegünstigten ausrichtet. Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit aufgrund der Bezugnahme auf die Arbeitsleistung der Begünstigten.  
Rechtskraft: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. BGer-Urteil 2C\_379/2020 vom 7. Juli 2020  
Entscheid: (Sachverhalt zusammengefasst) A ist einzelzeichnungsberechtigte Geschäftsführerin der C GmbH, welche zur D-Unternehmensgruppe zählt. Mit Beschluss vom 29. Dezember 2016 entschied der Stiftungsrat der E Stiftung, welche ihren Sitz in Lichtenstein hat, A einen Betrag von Fr. 100'000.-- auszuschütten. Als Grund wurde angegeben, A sei seit vielen Jahren für die F AG tätig und habe sich mit ihrer Fachkompetenz und Loyalität sehr um die D-Unternehmensgruppe sowie die Familie des Stifters verdient gemacht. Ihre hervorragenden Leistungen hätten den Stiftungsrat bewogen, ihr eine Ausschüttung zukommen zu lassen. In der Steuererklärung des Jahres 2016 von A und deren Ehegatten B wurde die Zuwendung von Fr. 100'000.-- als Schenkung angegeben. In der Veranlagungsverfügung für das Jahr 2016 wurde der Betrag von Fr. 100'000.-- nicht als steuerbares Einkommen berücksichtigt. Die Veranlagung erwuchs in Rechtskraft. Mit Schreiben vom 16. Mai 2018 ersuchte A die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern um

Bestätigung, dass eine allfällige weitere Zuwendung der E Stiftung als eine Schenkung qualifiziert werde. Mit Schreiben vom 1. Juni 2018 informierte die Dienststelle Steuern A, dass Zuwendungen der genannten Stiftung steuerpflichtig seien. Es sei einem Irrtum geschuldet, dass die in der Steuerperiode 2016 ausgerichtete Zuwendung nicht besteuert worden sei. Am 29. Dezember 2017 fasste der Stiftungsrat der E Stiftung den Beschluss, A einen Betrag von Fr. 50'000.-- auszubezahlen. Die Begründung für diese Ausschüttung deckte sich mit derjenigen für das Jahr 2016 wortwörtlich. In der Steuererklärung für das Jahr 2017 deklarierten die Ehegatten A und B die Fr. 50'000.-- als Schenkung. Mit Verfügung vom 27. Dezember 2018 wurden die Eheleute A und B unter Einbezug der Zuwendung von Fr. 50'000.-- seitens der E Stiftung veranlagt. Nachdem die Einsprache abgewiesen worden war, liessen die Eheleute A und B Verwaltungsgerichts- und Bundessteuerbeschwerde erheben. Aus den Erwägungen: 1. 1.1. Bei der E Stiftung handelt es sich um eine privatnützige Stiftung nach Art. 552 § 1 ff. des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR/FL, LR-Nr. 216). Sie hat ihren Sitz in Vaduz im Fürstentum Lichtenstein. Gemäss Errichtungsurkunde vom 13. Dezember 2010 bezweckt die Stiftung die Unterstützung, die Förderung des Lebensunterhalts im Allgemeinen sowie die wirtschaftliche Förderung im weitesten Sinn von Personen, die mit der G Gesellschaft oder einer ihrer Tochterunternehmungen im weitesten Sinn ("D-Unternehmensgruppe") mit dem Stifter oder mit der Ehefrau des Stifters in einem Arbeitsverhältnis stehen bzw. standen, die in einem sonstigen Naheverhältnis zur D-Unternehmensgruppe, zum Stifter oder zur Ehefrau des Stifters stehen bzw. standen sowie die Mitglieder der Familie des Stifters oder dessen Ehefrau sind, unter Ausschluss der Söhne des Stifters. Mit Stiftungszusatzurkunde vom 9. März 2011 wurde der Stiftungszweck dahingehend konkretisiert, dass die Stiftung vom Stifter insbesondere mit der Absicht errichtet wurde, langjährige und treue Weggefährten, die ihm innerhalb der D-Unternehmensgruppe geholfen haben, zu fördern bzw. wirtschaftlich zu unterstützen. Ferner wurde in der Stiftungszusatzurkunde festgelegt, dass der Stiftungsrat – dieser ist das oberste Organ der Stiftung und besteht aus zwei bis drei Mitgliedern – erst nach Ablauf von fünf Kalenderjahren nach Stiftungerrichtung Ausschüttungen zu Gunsten der Stiftungsbegünstigten beschliessen kann. Vor der Beschlussfassung hat der Stiftungsrat die Söhne des Stifters anzuhören. Diesen steht ein Vetorecht zu. 1.2. Das Personen- und Gesellschaftsrecht des Fürstentums Liechtensteins regelt im zweiten Abschnitt des fünften Titels die Stiftungen. Gemäss Art. 552 § 1 Abs. 1 PGR/FL ist eine Stiftung ein rechtlich und wirtschaftlich verselbständigtes Zweckvermögen, welches als Verbandsperson (juristische Person) durch die einseitige Willenserklärung des Stifters errichtet wird. Der Stifter widmet das bestimmt bezeichnete Stiftungsvermögen und legt den unmittelbar nach aussen gerichteten, bestimmt bezeichneten Stiftungszweck sowie Begünstigte fest. Eine genaue Bezeichnung der Begünstigten ist nur vorzunehmen, wenn sie für die Durchführung des Stiftungszwecks erforderlich ist. Ergibt sich der Kreis der potenziellen Destinatäre bereits hinreichend deutlich aus dem Stiftungszweck, bedarf es keiner genaueren Bezeichnung (Schauer, Grundelemente des neuen liechtensteinischen Stiftungsrechts und die rechtsvergleichende Perspektive, in: Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht [Hrsg. Hochschule Liechtenstein], Vaduz 2008, S. 25). Als Stiftungszwecke kommen gemeinnützige oder privatnützige Zwecke in Betracht (Art. 552 § 2 Abs. 1 PGR/FL). Eine privatnützige Stiftung ist eine solche, die nach der Stiftungserklärung ganz oder überwiegend privaten oder eigennützigen Zwecken zu dienen bestimmt ist (Art. 552 § 2 Abs. 3 PGR/FL). Insbesondere kommt dabei die gemischte Familienstiftung, die

überwiegend den Zweck einer reinen Familienstiftung verfolgt, ergänzend hierzu aber auch gemeinnützigen oder anderen privatnützigen Zwecken dient, in Betracht (Art. 552 § 2 Abs. 4 Ziff. 2 PGR/FL). Als Beteiligte der Stiftung gelten der Stifter, die Begünstigungsberechtigten, die Anwartschaftsberechtigten, die Ermessensbegünstigten, die Letztbegünstigten, die Organe der Stiftung sowie die Mitglieder dieser Organe (vgl. Art. 552 § 3 PGR/FL). Ermessensbegünstigt ist derjenige, der dem durch den Stifter benannten Begünstigtenkreis angehört und dessen mögliche Begünstigung in das Ermessen des Stiftungsrats oder einer anderen dazu berufenen Stelle gestellt ist. Wer nur eine Anwartschaft auf eine solche künftige Begünstigung hat, zählt nicht zu den Ermessensbegünstigten (Art. 552 § 7 Abs. 1 PGR/FL). Ein rechtlicher Anspruch des Ermessensbegünstigten auf einen bestimmten Vorteil aus dem Stiftungsvermögen oder den Stiftungserträgen entsteht in jedem Fall erst mit gültiger Beschlussfassung des Stiftungsrats oder des sonst dafür zuständigen Organs über eine tatsächliche Ausschüttung an den entsprechenden Ermessensbegünstigten und erlischt mit Empfang derselben (Art. 552 § 7 Abs. 2 PGR/FL). Die Errichtung der Stiftung erfolgt durch eine Stiftungserklärung. Sie bedarf der Schriftform und der Beglaubigung der Unterschriften der Stifter (Art. 552 § 14 Abs. 1 PGR/FL). Die Stiftungsurkunde hat unter anderem den Willen des Stifters, die Stiftung errichten zu wollen, den Zweck der Stiftung sowie den Hinweis, dass eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder errichtet werden kann, zu enthalten (vgl. Art. 552 § 16 PGR/FL). Die Stiftungsstatuten bilden mithin das Gefäss, in welchem der Wille des Stifters sich manifestiert und erstarrt (sog. Erstarrungsprinzip). Der Wille des Stifters lebt somit in der Stiftung fort, ohne dass es für deren Fortbestehen eines zwingenden Verhältnisses mit dem Stifter bedürfte (Gasser, in: Liechtensteinisches Stiftungsrecht - Praxiskomm. [Hrsg. Gasser], Bern 2013, Art. 552 § 1 PGR, S. 46). Aus organisatorischer Sicht ist insbesondere auf den Stiftungsrat hinzuweisen: Dieser führt die Geschäfte der Stiftung und vertritt diese. Er ist unter Beachtung der Bestimmungen in den Stiftungsdokumenten für die Erfüllung des Stiftungszwecks verantwortlich (Art. 552 § 25 Abs. 1 PGR/FL). Der Stiftungsrat als Organ bildet sich keinen eigenen Verbandswillen, sondern strebt nach einem dauerhaften Vollzug des vom Stifter vorgegebenen Zwecks (Gasser, a.a.O., Art. 552 § 24 PGR S. 225), was hingegen nicht bedeutet, dass innerhalb des Stiftungsrats eine Willensbildung ausgeschlossen wäre, zumal diese für die Geschäftsführung und die Vertretung der Gesellschaft nach aussen unabdingbar ist (Gasser, a.a.O., Art. 552 § 24 PGR S. 227).

2. 2.1. Gemäss Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer (sog. Gesamtreineinkommensprinzip, vgl. Locher, Komm. zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 16 DBG N 5 ff.) Diese Umschreibung des Steuerobjekts wird durch die beispielhafte Aufzählung verschiedener Einkommensbestandteile in den Art. 17 bis 23 DBG ergänzt und durch die Befreiung bestimmter Einkünfte präzisiert (sog. Generalklausel mit negativer Enumeration, vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm. zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 24 DBG N 2; vgl. BGE 144 II 427 E. 8.2, 133 II 287 E. 2.1, 125 II 113 E. 4a S. 119; BGer-Urteil 2C\_732/2016/2C\_733/2016 vom 5.9.2017 E. 2.1). Sämtliche Einkünfte sind daher grundsätzlich ohne Rücksicht auf ihre Quellen steuerbar. Unter Einkünften sind dabei alle von aussen zufließenden Vermögensrechte zu verstehen (Locher, a.a.O., Art. 16 DBG N 3 ff.). Der Steuer unterliegt namentlich auch das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Den Begriff des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit konkretisierend, hält Art. 17 Abs. 1 DBG fest, dass Einkünfte aus einem privatrechtlichen

oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebenbénéinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen und andere geldwerte bezügliche Vorteile der Einkommenssteuer steuerbar sind (betreffend eine liechtensteinische Stiftung: BGer-Urteil 2C\_711/2012/712/2012 vom 20.12.2012 E. 2.2; vgl. Art. 17 Abs. 1 DBG). Wie aus der Wortfolge "und andere geldwerte Vorteile" ersichtlich ist, handelt es sich bei der in Art. 17 Abs. 1 DBG vorgenommenen Aufzählung um eine nicht abschliessende, objektbezogene Regelung derjenigen Einkünfte, welche als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu gelten haben. Die Lehre und Rechtsprechung haben drei Kriterien – das Vorliegen einer Erwerbstätigkeit, die Unselbständigkeit dieser Erwerbstätigkeit und eine Einkunft aus dieser Erwerbstätigkeit – entwickelt, anhand derer die Prüfung hinsichtlich einer infrage stehenden geldwerten Leistung auf ihren Charakter als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit vorzunehmen ist. Massgebend ist mithin, dass zwischen der Leistung, die der Steuerpflichtige erhält, und seiner Tätigkeit ein derartiger wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, dass die Leistung die Folge der unselbständigen Erwerbstätigkeit ist und der Steuerpflichtige die Leistung im Hinblick auf seine Tätigkeit erhält. Ob das Entgelt für den Haupterwerb oder eine Nebentätigkeit der steuerpflichtigen Person ausgerichtet wird, wie es benannt wird oder in welcher Form die Entschädigung für die erbrachte Leistung erfolgt, ist genauso wenig massgebend wie der Umstand, von welcher Person die Leistung ausgerichtet wird. Leistungen von Dritten sind ebenfalls dem Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zuzurechnen, wenn sie der steuerpflichtigen Person in Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis ausgerichtet worden sind, selbst wenn dafür keine Rechtspflicht bestand (zum Ganzen: BGer-Urteil 2C\_357/2014/2C\_358/2014 vom 23.5.2016 E. 2 ff.; Locher, a.a.O., Art. 17 DBG N 4 ff.). Ein faktischer Konnex zwischen der geleisteten Arbeit und dem geldwerten Vorteil genügt, um von einem hinreichenden Zusammenhang auszugehen (Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 13 N 4).

2.2. Steuerfreie Vermögenszuflüsse bestehen allerdings dort, wo der Gesetzgeber die Steuerbefreiung ausdrücklich vorsieht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 24 DBG N 1). Es handelt sich dabei um Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen im Sinn des Art. 16 Abs. 3 DBG sowie um die in Art. 24 lit. a bis j DBG abschliessend aufgezählten Einkünfte. Zu den steuerbefreiten Vermögenszuflüssen gehört neben hier nicht interessierenden Ausnahmen die Schenkung (vgl. Art. 24 lit. a DBG). Eine Schenkung im steuerrechtlichen Sinn liegt vor, wenn eine unentgeltliche Zuwendung unter Lebenden mit Schenkungsabsicht vorgenommen wird. Die Schenkungsabsicht, der sog. *animus donandi*, ist gegeben, wenn die Vermögenszuwendung nicht mit dem Willen, eine Gegenleistung zu empfangen, ausgerichtet wird. Dem zivilrechtlichen und dem steuerrechtlichen Schenkungsbegriff sind die Merkmale der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Zuwendungswillens gemeinsam. Eine Vermögenszuwendung liegt vor, wenn mittels Eigentumsübergangs einer Sache, eines dinglichen Rechts, einer Forderung oder eines anderen geldwerten Vorteils eine Bereicherung des Beschenkten auf Kosten eines andern bewirkt wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 24 DBG N 17). Die Schenkung nach Massgabe von Art. 24 lit. a DBG bedarf daher mindestens zweier eigenständiger Rechtssubjekte. Das objektive Merkmal der Unentgeltlichkeit der Vermögenszuwendung ist erfüllt, wenn der Zuwendungsempfänger für seinen Vermögenserwerb keine Gegenleistung erbracht hat. Der Grund für die Vermögenszuwendung zugunsten des Beschenkten muss daher überwiegend aus einem persönlichen Motiv bzw. eines

persönlichen Umstands erfolgen etwa aus Freundschaft, Mitleid, Dankbarkeit, Ehrerbietung oder auch aufgrund eines Verwandtschaftsverhältnisses. Als subjektives Merkmal verlangt das Kriterium der Unentgeltlichkeit, dass die Leistung freiwillig erbracht wird. Die subjektive Voraussetzung des Zuwendungswillens bedeutet, dass der Zuwendende Wissen und Willen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit (ohne Gegenleistung) haben muss (BGE 118 Ia 497 E. 2b/aa; BGer-Urteile 2C\_703/2017 vom 15.3.2019 E. 3.3.1, 2C\_597/2017 vom 27.3.2018 E. 3.1.2, 2P.296/2005 vom 29.8.2006 E. 3.2.2, 2A.668/2004 vom 22.4.2005 E. 3.3, 2A.303/1994 vom 23.12.1996 E. 3c). Keine Schenkung, sondern Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit liegt gemäss der Rechtsprechung vor, wenn zwölf von dreissig Arbeitnehmern einer Gesellschaft vom ehemaligen Verwaltungsrat der Gesellschaft aus dessen Privatvermögen eine Geldzahlung erhalten, um deren langjährige Treue zu honorieren (BGer-Urteil 2C\_703/2017 vom 15.3.2019 E. 3.3.4). Die Abgrenzung zwischen einer Schenkung und Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist zuweilen schwierig. Aufgrund des weiten Einkommensbegriffs (vgl. E. 2.1) sind Schenkungen nur in Ausnahmefällen anzunehmen, was dann zutrifft, wenn der Entgeltcharakter völlig in den Hintergrund tritt und hauptsächlich persönliche Gründe für die Zuwendung ausschlaggebend sind (Reich, a.a.O., § 13 N 8).

3. 3.1. Hinsichtlich der für das Kriterium der Vermögenszuwendung zu prüfenden Frage der Rechtssubjektqualität des (behaupteten) Schenkers führt das Bundesgericht aus, dass der Bestand einer liechtensteinischen Stiftung, auch wenn es sich um eine Familienstiftung handle, unbestritten sei. Der Stiftung komme von Gesetzes wegen Rechtspersönlichkeit zu. Damit sei die Stiftung in der Schweiz zivilrechtlich gemäss Art. 13 und Art. 150 Abs. 1 i.V.m. Art. 154 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 1987 über das Internationale Privatrecht (IPRG; SR 291) und gemäss Art. 49 Abs. 3 DBG auch steuerrechtlich anzuerkennen. Es bestehe nur dann Anlass, die Stiftung steuerlich als transparent zu behandeln, wenn ein Gestaltungsmissbrauch derjenigen Person vorliege, die die Stiftung wirtschaftlich beherrsche (BGer-Urteil 2C\_711/2012/2C\_712/2012 vom 20.12.2012 E. 4.1 mit Hinweis auf BGE 136 I 49 E. 5.4).

3.2. Aus den Akten ergibt sich, dass der Zweck der E Stiftung in der Unterstützung, der Förderung des Lebensunterhalts im Allgemeinen sowie der wirtschaftlichen Förderung im weitesten Sinn von Personen besteht, die mit der G Gesellschaft oder einer ihrer Tochterunternehmungen im weitesten Sinn ("D-Unternehmensgruppe") mit dem Stifter oder mit der Ehefrau des Stifters in einem Arbeitsverhältnis stehen bzw. standen, die in einem sonstigen Naheverhältnis zur D-Unternehmensgruppe, zum Stifter oder zur Ehefrau des Stifters stehen bzw. standen sowie die Mitglieder der Familie des Stifters oder dessen Ehefrau sind, unter Ausschluss der Söhne des Stifters. Dieser Zweck erweist sich als zulässig, auch wenn er dort, wo die Mitglieder der Familie des Stifters oder dessen Ehefrau als begünstigte Personen aufgeführt werden, eine gewisse inhaltliche Nähe zu den in der Schweiz nicht mehr gestatteten Familienfideikommissen aufweisen dürfte, was indessen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht schädlich ist (BGE 135 III 614 E. 4.3.3; vgl. Art. 335 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs [ZGB; SR 210]). Ferner sind keine Anzeichen für einen Missbrauch der Stiftung – etwa zum Zweck einer Steuerumgehung – erkennbar, weshalb sie als eigenes Rechtssubjekt zu behandeln ist.

3.3. Die Ausschüttung des Betrags von Fr. 50'000.-- an A stellt einen Übergang eines Vermögenswerts dar, sodass das Merkmal der Vermögenszuwendung vorliegend erfüllt ist.

3.3.1. Zur Frage, ob eine Stiftung im Fall einer Vermögensausschüttung einen Zuwendungswillen aufweist bzw. aufweisen kann, herrschen in der Lehre und Rechtsprechung verschiedene Meinungen vor: Ein Teil der Lehre macht

geltend, dass eine Stiftung, die durch ihre Organe Zuwendungen an ihre Destinatäre ausrichte, wesensgemäss nicht freiwillig und damit nicht aus eigenem Schenkungswillen, sondern in Erfüllung einer Rechtspflicht handle, wenn die Zuwendung im Rahmen des Stiftungszwecks erfolge. Dieser bei der Stiftung fehlende Schenkungswille stehe einer Schenkung aber noch nicht entgegen, da es bei der Beurteilung der Frage, ob eine Schenkung vorliege, einzig darauf ankomme, ob der Schenkungswille beim Stifter selbst gegeben gewesen sei. Beruhe die Ausschüttung auf dem ursprünglichen Schenkungswillen des Stifters (im Sinn einer treuhänderischen Erfüllung des Schenkungswillens des Stifters durch die Stiftung), liege eine einkommensteuerfreie Leistung vor. Ferner sei ein der Stiftung eigener Schenkungswille denkbar, wo der Stiftungsrat über ein sehr weitreichendes Ermessen verfüge, wem eine statutenkonforme Zuwendung ausgerichtet werden soll (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 24 DBG N 25; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Komm. zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 24 StG ZH N 28). Unter Bezugnahme auf die sogenannten "Discretionary Trusts", die dem angelsächsischen Rechtsraum entspringen, wird mitunter die Meinung vertreten, dass es Stiftungszwecke bzw. Ermessensfreiräume geben könne, bei deren Vorliegen eine statutengemässe Ausschüttung durch ein Stiftungsorgan als steuerbefreite Schenkung zu qualifizieren sei. Die Frage, in welchem Umfang ein Ermessen auf Seiten der Stiftung vorhanden sein müsse, um von einem ausreichend grossen Ermessen auszugehen, wird jedoch offengelassen (Limburg, Wann kann eine Stiftung schenken? Kritische Würdigung der Zürcher Verwaltungsgerichtspraxis, in: Der Schweizer Treuhänder, 2001, S. 998 f.). Ein anderer Teil der Lehre ist demgegenüber der Ansicht, dass der Rechtsgrund einer Stiftungszuwendung der statuarische Stiftungszweck sei, ungeachtet des dem Stiftungsorgan zur Verfügung stehenden Ermessensspielraums, zumal Stiftungen über kein Willensbildungsorgan verfügten und somit keinen Schenkungswillen zu bilden vermöchten würden (Opel, Stiftungen schenken nicht, in: ASA 88 S. 180). Ferner wird darauf hingewiesen, dass auch das Kriterium der Freiwilligkeit nicht gegeben sei, womit es auch an der Unentgeltlichkeit der Zuwendung mangle (Opel, a.a.O., S. 181; vgl. ferner Praxisfestlegung Steuerverwaltung Graubünden vom 15.4.2013 Ziff. 7.2).

3.3.2. Die Rechtsprechung zu dieser Frage ist nicht einheitlich: Das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich kam in seinem Entscheid vom 25. Mai 2012 betreffend eine liechtensteinische Stiftung zum Schluss, dass bei Stiftungen mit eigener Rechtspersönlichkeit für die Frage des Vorliegens einer Schenkung an die Destinatäre auf das Verhältnis zwischen den Destinatären und dem Stifter abzustellen sei. Da der Steuerpflichtige nicht hinreichend belegen konnte, dass er als anwaltlicher Rechtsberater und in seiner Funktion als Verwaltungsrat und Verwaltungsratspräsident einer Gesellschaft, deren Aktionärin die Stiftung war, stets marktkonform entschädigt und die Leistung der Stiftung als Anerkennung seiner Treue und Loyalität ausgerichtet worden sei – zwischen dem Stifter und dem Steuerpflichtigen habe sich in den Jahren der Zusammenarbeit eine Freundschaft entwickelt – wurde die Beschwerde abgewiesen. Gemäss dem Steuerrekursgericht dränge sich hinsichtlich der Behauptung, wonach die Zuwendung der Stiftung aufgrund seiner Loyalität, Verbundenheit und Treue zu seiner bisherigen Arbeitgeberin sowie zur Stifterfamilie ausgerichtet worden sei, die Vermutung auf, die Ausschüttung sei – wenn auch freiwillig – als Treueprämie für seine Tätigkeit als Verwaltungsrat ausgerichtet worden (Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich 1 DB.2012.51/1 ST.2012.59 E. 4a ff. mit Hinweis auf das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich [ohne Angabe der Verfahrensnummer] vom 6.5.1997, publ. in: STE 1998 B 21.3 Nr. 3). Das

Verwaltungsgericht des Kantons Bern erwog hinsichtlich eines vom Bundesamt für Kultur (nachfolgend: BAK) an einen Künstler ausbezahlten Preises in der Höhe von Fr. 35'000.--, dass das BAK bei der Vergabe des Preises über eine grosse Entscheidungsfreiheit und damit über ein hinreichendes Wissen und Wollen verfügt habe, wem es den Preis verleihen möchte. Es habe bei der Preisvergabe nicht in Erfüllung einer Rechtspflicht gehandelt. Dass der Preis im institutionellen Rahmen ausgerichtet worden sei, stehe der Schenkungsabsicht nicht grundsätzlich entgegen (Urteil des Verwaltungsgerichts Bern [ohne Angabe der Verfahrensnummer] vom 22.6.2007 E. 2.3.3). Das Bundesgericht hielt bezüglich eines in der Rechtsform einer Personalfürsorgestiftung nach Art. 89 bis ZGB organisierten Angestelltenfürsorgefonds, dessen Stiftungsrat beschlossen hatte, einem Wohlfahrtsfonds einen Betrag als Arbeitgeberbeitragsreserve zuzuweisen, fest, dass juristische Personen, die wirtschaftliche Ziele im weiteren Sinne verfolgen, Schenkungen im steuerrechtlichen Sinne im allgemeinen weder vornehmen noch empfangen (BGer-Urteil 2A.303/1994 vom 23.12.1996 E. 2d, in: Steuerrevue 52/1997 S. 420). Betreffend die Frage, ob für die Beurteilung einer Zuwendung einer Stiftung Schenkungscharakter beizugeben sei, entschied das Bundesgericht, dass für die rechtliche Qualifikation der an die Destinatäre ausgerichteten Erträge der Familienstiftung zufolge der eigenen Rechtspersönlichkeit der Stiftung allein auf das zwischen ihr und den Destinatären bestehende Verhältnis abzustellen sei. Ferner bestätigte es die vorinstanzliche Rechtsauffassung, dass die Stiftung keinen Schenkungswillen hat und die Erträge an die Destinatäre nicht freiwillig, sondern lediglich in Erfüllung einer ihr durch die Stiftungsurkunde auferlegten Rechtspflicht ausgerichtet (BGer-Urteil 2A.668/2004 vom 22.4.2005 E. 3.4.3). Einschränkend gilt es zu erwähnen, dass es im erwähnten Fall eine Stiftungsleistung zu beurteilen galt, die nicht zivilrechtskonform hätte ausgeschüttet werden können und auf die die Destinatäre einen Rechtsanspruch hatten. Es liegt demnach keine (eindeutige) höchstrichterliche Klärung im Zusammenhang mit der von einem Teil der Lehre geäußerten Meinung vor, eine Schenkung sei bei Vorliegen eines ausreichenden Ermessens auf Seiten der Stiftungsorgane möglich. 3.3.3. Soweit es den zuständigen Stiftungsorganen, in aller Regel dem Stiftungsrat, überlassen ist, die für eine Stiftungsleistung infrage kommenden Destinatäre zu selektionieren sowie die Höhe der Zuwendung festzulegen, vereint ein entsprechender Beschluss Komponenten auf sich, die – bedingt vom Blickwinkel – als Ausdruck eines eigenen und freien Schenkungswillens verstanden werden können. Eigen erscheint der Schenkungswille dort, wo der vom Stifter vorgegebene Stiftungszweck und der Kreis der potentiell Begünstigten zwar hinreichend bestimmt werden, dem Stiftungsrat aber innerhalb der Leitplanken des Stifterwillens noch genügend Spielraum zur Verfügung steht, die durch die Stiftung zu fördernden Personen zu individualisieren. Ferner lässt sich die Annahme eines auf einen freien Schenkungswillen hinweisenden Elements unter Berücksichtigung der Tatsache vertreten, dass seitens der Stiftung keine Pflicht besteht, den Ermessensbegünstigten in irgendeiner Form vom Stiftungsvermögen profitieren zu lassen. Vor dem Hintergrund eines Begriffsverständnisses, welches Rechte und Pflichten als Gegensatzpaar aufgreift (vgl. BGer-Urteil I 61/04 vom 20.9.2006 E. 4.1.3), vermag es daher mitunter als missverständlich erscheinen, bei einer Ausschüttung eines Stiftungsbetrags an einen Ermessensbegünstigten von der Erfüllung einer statuarischen Pflicht zu sprechen, zumal die Stiftung sich durch ihren Organbeschluss selbst verpflichtet und erst damit das Recht auf eine Ausschüttung auf Seiten des Begünstigten schafft. Fraglich ist jedoch, ob diesen einzelnen Elementen im Kontrast mit den vom liechtensteinischen Stiftungsrecht vorgegebenen Konturen genügend Gewicht beizumessen ist, um vom Vorliegen eines

Schenkungswillens der Stiftung selbst sprechen zu können. Der Zweck der liechtensteinischen Stiftung besteht darin, den Willen des Stifters zu perpetuieren (vgl. E. 1.2). Um insbesondere die zeitliche Beständigkeit der Stiftung zu gewährleisten, lässt es der liechtensteinische Gesetzgeber zu, dass der Zweck einer Stiftung lediglich in einem minimalen Grad bestimmt ist. Auch wenn der Stiftungsrat damit lediglich über Anhaltspunkte verfügt, wie das Stiftungsvermögen zu verwenden ist, so ist es dennoch nicht in dessen Belieben gestellt, wie dem Willen des Stifters Rechnung zu tragen ist. Der mithin grosse Ermessensspielraum vermag am Umstand nichts zu ändern, dass dem Stiftungsrat nicht die Qualität eines Willensbildungsorgans zukommt, sondern er in seiner Funktion als mit Verwaltungsbefugnissen ausgestattetes Organ in erster Linie berufen ist, dem Herzstück der Stiftung – dem Stifterwillen – nachzuleben. Ein Schenkungswille auf Seiten der Stiftung, der sich bei Konkretisierung des Stiftungszwecks im Rahmen eines Stiftungsratsbeschlusses manifestiert, widerspricht der Konzeption, wie sie vom Gesetzgeber für die Stiftungsorgane vorgegeben worden ist. Ein Schenkungswille auf Seiten der Stiftung ist vor diesem Hintergrund zu verneinen.

3.3.4. Übertragen auf den vorliegenden Fall bedeutet der fehlende Schenkungswille auf Seiten der Stiftung, dass in der Zuwendung in der Höhe von Fr. 50'000.--, welche auf dem Beschluss des Stiftungsrates vom 29. Dezember 2017 beruhte, keine Schenkung im Sinn von Art. 24 lit. a DBG zu sehen ist. Es braucht daher nicht weiter geprüft zu werden, ob dem Stiftungsrat, dessen Beschlüsse dem Vetorecht der Söhne des Stifters unterlagen, ein grosses bzw. ausreichendes Ermessen zugekommen ist. Es liegt somit kein steuerfreier Vermögenszufluss im Sinn einer Schenkung gemäss Art. 24 lit. a DBG vor.

3.4. Aus dem Arbeitsvertrag von A ist ersichtlich, dass diese die Geschäftsführerin der C GmbH, der H-Gesellschaft, ..., der F AG und der I Anstalt ist. Ferner nimmt sie die Funktion einer Direktorin betreffend die J AG und weitere mit der D-Unternehmensgruppe verbundenen Gesellschaften ein. Ihre arbeitsvertragliche Arbeitgeberin ist die J AG und A hat an K persönlich zu rapportieren. Dieser ist der Stifter der E Stiftung. Zusätzlich geht aus den Akten hervor, dass der Stiftungsrat seine Zuwendungen im Jahr 2016 und 2017 damit begründete, dass A seit vielen Jahren für die F AG tätig sei und sich mit ihrer Fachkompetenz und Loyalität sehr um die D-Unternehmensgruppe sowie die Familie des Stifters verdient gemacht habe. Ihre hervorragenden Leistungen hätten den Stiftungsrat bewogen, ihr eine Ausschüttung zukommen zu lassen. Ungeachtet der Stiftungszuwendungen von Fr. 100'000.-- im Jahr 2016 und Fr. 50'000.-- im Jahr 2017, erzielte A im Jahr 2016 einen Nettolohn von Fr. 321'587.-- (inkl. Treueprämie von Fr. 40'000.--). Im Jahr 2017 belief sich der Nettolohn auf Fr. 335'876.-- (inkl. Bonus von Fr. 55'000.--).

3.5. Die für die Qualifikation von Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit massgebenden Kriterien – das Vorliegen einer Erwerbstätigkeit, die Unselbständigkeit dieser Erwerbstätigkeit und eine Einkunft aus dieser Erwerbstätigkeit (vgl. E. 2.1) sind vorliegend als erfüllt zu betrachten: Wohl mag zutreffen, dass die Zuwendung seitens der E Stiftung mitunter auf persönlichen Motiven wie auf der zum Ausdruck gebrachten Dankbarkeit für die seit vielen Jahren gelebte Loyalität und auf dem gegenüber der Familie des Stifters erbrachten Dienst gründet. Diesen im persönlichen Verhältnis zwischen A und der Stifterfamilie zu verortenden Elementen steht hingegen der Umstand gegenüber, dass die Zuwendung in einem engen und direkten Verhältnis zur Arbeitsleistung von A steht, da der Stiftungsrat selbst erwähnt, die hervorragenden Leistungen von A hätten ihn zur Ausschüttung bewogen. Die Berücksichtigung der Fachkompetenz und der langjährigen Tätigkeit von A für die F AG begünstigen zusätzlich die Annahme, derzufolge die Zuwendung ihren hauptsächlichsten

Ausschüttungsgrund im Arbeitsverhältnis (für die F AG und weitere Mitglieder der D-Unternehmensgruppe) findet und mithin Wesenszüge eines "Bonus" oder einer Treueprämie aufzuweisen scheint. Die Tatsache, dass A aufgrund ihres Lohnes und den in diesem Zusammenhang erhaltenen Bonuszahlungen bzw. Treueprämienzahlungen ein überdurchschnittliches Einkommen erzielte, ändert am Charakter der Zuwendung nichts, da kein Schwellenwert besteht, bei dessen Übersteigen zwingend von einer Schenkung auszugehen wäre. Der Annahme eines Einkommensbestandteils steht ferner nicht entgegen, dass die E Stiftung, betrachtet aus einer arbeitsvertragsrechtlichen Perspektive, nicht die Stellung einer Arbeitgeberin innehat. Wie bereits aus dem Stiftungszweck hervorgeht, steht die Stiftung in einem speziellen Näheverhältnis zur D-Unternehmensgruppe, sodass die Leistung von A und die ihr erbrachte Zuwendung seitens der Stiftung auch in diesem Licht – zumindest in einem nicht unerheblichen Mass – wirtschaftlich zusammenhängend und nicht bloss persönlich motiviert erscheinen. Es liegt demnach Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit vor. 3.6. Die kantonrechtlichen Bestimmungen betreffend die steuerbaren bzw. steuerfreien Einkünften entsprechen weitgehend wörtlich jenen des Bundessteuerrechts (vgl. § 23 Abs. 1 und § 31 Abs. 1 lit. a StG) und erweisen sich im Licht von Art. 7 Abs. 1 und 4 lit. a StHG als harmonisierungskonform. Damit kann für die Staats- und Gemeindesteuern auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden.

#### **E. 4.1**

Zu prüfen bleibt somit, ob an der festgestellten Steuerbarkeit der Stiftungsleistung das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-LI; SR 0.672.951.43) etwas ändert. Das DBA CH-LI ist am 22. Dezember 2016 in Kraft getreten. Das Abkommen findet Anwendung hinsichtlich der übrigen Steuern – gemeint sind die von Bund, Kantonen und Gemeinden erhobenen Steuern vom Einkommen und Vermögen unter Ausnahme der Quellensteuer – auf Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Kalenderjahres beginnen (Art. 29 Ziff. 2 lit. b i.V.m. Art. 2 Ziff. 3 lit. b DBA CH-LI). Es gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind (Art. 1 DBA CH-LI). Im Sinn des Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine politischen Unterabteilungen und seine lokalen Körperschaften (Art. 4 Ziff. 1 DBA CH-LI). Gemäss Ziff. 2 zu Art. 4 des Protokolls zum DBA CH-LI besteht seitens der Vertragsstaaten Einvernehmen darüber, dass im Fall eines Stifters oder eines Begünstigten mit Ansässigkeit in der Schweiz der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" liechtensteinische Stiftungen miteinschliesst, die in Liechtenstein der Ertragssteuer (und nicht ausschliesslich der Mindestertragssteuer, wie z.B. Privatvermögensstrukturen) unterliegen, sofern weder der Stifter noch ein Begünstigter noch eine diesen nahestehende Person faktisch oder rechtlich über das Stiftungsvermögen oder die Erträge daraus verfügen können. Unter Vorbehalt von Absatz 4 und der Artikel 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat

besteuert werden (Art. 15 Ziff. 1 DBA CH-LI). Unter dem Titel "Andere Einkünfte" hält Art. 21 Ziff. 1 DBA CH-LI fest, dass Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt werden, ungeachtet ihrer Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden können (Art. 21 Ziff. 1 DBA CH-LI). Zuwendungen von Stiftungen an natürliche Personen gelten gemäss der Lehre als "anderes Einkommen" im Sinn von Art. 21 Ziff. 1 DBA CH-LI (Helbling/Häni, in: Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht [Hrsg. Zweifel/Beusch/Matteotti] Basel 2015, Art. 21 OECD-MA N 46 mit Hinweisen auf weitere Lehrmeinungen).

#### **E. 4.2**

Die Ehegatten A und B sind in der Schweiz ansässig und hier unbeschränkt steuerpflichtig. Hinsichtlich der Qualifikation der Zuwendung seitens der E Stiftung kann schliesslich offenbleiben, ob sie als lohnähnliche Vergütung im Sinn von Art. 15 Ziff. 1 DBA CH-LI oder als anderes Einkommen nach Massgabe von Art. 21 Ziff. 1 DBA CH-LI anzusehen ist, fällt das Besteuerungsrecht doch in beiden Fällen dem Ansässigkeitsstaat, d.h. der Schweizerischen Eidgenossenschaft, zu. Es kann vor diesem Hintergrund auch offenbleiben, ob die E Stiftung als ansässig im Sinn des Abkommens zu verstehen ist, da auch im Fall einer Bejahung das Besteuerungsrecht zugunsten der Schweizerischen Eidgenossenschaft bestehen bliebe. Insofern führt das DBA CH-LI nicht zu einem Besteuerungsverbot eines Vermögensobjekts, welches dem innerstaatlichen, materiellen Steuerrecht zufolge Gegenstand der Einkommenssteuer bildet.

#### **E. 5.1**

Die Bundessteuer- sowie die nach § 164 StG zu erhebende Verwaltungsgerichtsbeschwerde sind reformatorische Rechtsmittel. Die Beschwerdeinstanz ist verpflichtet, in der Sache selbst zu entscheiden, es sei denn, es liege ein schwerwiegender Verfahrensfehler vor. Ein solcher ist beispielsweise dann gegeben, wenn die Vorinstanz es unterlassen hat, den rechtserheblichen Sachverhalt vollständig abzuklären (Locher, Komm. zum DBG, III. Teil, Basel 2015, Art. 143 DBG N 5 f.; Hunziker/Mayer-Knobel, in: Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [Hrsg. Zweifel/Beusch], 3. Aufl. 2017, Art. 143 DBG N 21).

#### **E. 5.2**

Das Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG; SR 831.10) unterwirft das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit unter dem Begriff des massgebenden Lohns der Beitragspflicht (vgl. Art. 5 Abs. 1 AHVG). Als massgebender Lohn gilt jedes Entgelt für in unselbständiger Stellung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit geleistete Arbeit. Der massgebende Lohn umfasst auch Teuerungs- und andere Lohnzulagen, Provisionen, Gratifikationen, Naturalleistungen, Ferien- und Feiertagsentschädigungen und ähnliche Bezüge, ferner Trinkgelder, soweit diese einen wesentlichen Bestandteil des Arbeitsentgelts darstellen (Art. 5 Abs. 2 AHVG; vgl. die weiteren Konkretisierungen in Art. 7 und Art. 8 der Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVV; SR 831.101]). Im Gegensatz zur Festsetzung der Beiträge auf dem Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit (vgl. Art. 23 Abs. 1 und 4 AHVV) sind die Ausgleichskassen bei der Bemessung des massgebenden Lohns nicht an die rechtskräftige kantonale Steuerveranlagung und die gestützt darauf gemachten Angaben der kantonalen Steuerbehörden gebunden. Da aber das AHV-Recht beim massgebenden Lohn gleich wie das Steuerrecht für die steuerbaren Einkünfte von

Unselbstständigerwerbenden an das mit dem Arbeitsverhältnis zusammenhängende Einkommen anknüpft, sollten sich die Ausgleichskassen bei der Beurteilung der Frage, ob ein Einkommensbestandteil massgebenden Lohn darstellt oder nicht, möglichst an die steuerrechtliche Betrachtungsweise halten, ausser es sei sachlich nicht vertretbar (BGE 139 V 50 E. 2.1, 133 V 346 E. 4).

### **E. 5.3**

Aus den Akten ist nicht ersichtlich, dass die Vorinstanz eine allfällige AHV-Beitragspflicht berücksichtigt bzw. eine entsprechende Untersuchung vorgenommen hat. Die Angelegenheit ist demnach aufgrund des diesbezüglich unvollständig abgeklärten Sachverhalts an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit diese die AHV-Beitragspflicht der Zuwendung und – im Fall der Bejahung derselben – deren Höhe prüft, um die Veranlagung unter Ermittlung des Reineinkommens zu korrigieren.

### **E. 6**

(Kostenfolgen)

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