

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 824/2017

Urteil vom 20. Oktober 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
X. _____ GmbH, c/o Y. _____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Herrn Rechtsanwalt Marc Gerber, Wenger & Vieli,

gegen

Dienststelle Steuern des Kantons Luzern,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Luzern
sowie direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2013,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts Luzern, 4. Abteilung, vom 16. August 2017 (7W 15 28/7W 15 29).

Erwägungen:

1.

1.1. Die X. _____ GmbH (nachfolgend: die Steuerpflichtige) wurde am 25. Juli 2006 gegründet. Das Gesellschaftskapital beträgt Fr. 20'000.--. Ihr erster Sitz war U. _____/LU, seit dem 21. Januar 2015 nunmehr V. _____/ZG. Gründerin der Steuerpflichtigen ist A. _____. Diese ist bis heute Alleingesellschafterin und einzige Arbeitnehmerin.

1.2. A. _____ bezog in ihrem Start-up-Unternehmen keine bzw. kaum Ferien und leistete zahlreiche Überstunden. Am Ende der hier interessierenden Steuerperiode 2013 wies die Steuerpflichtige eine kurzfristige Rückstellung für Überstunden von Fr. 352'606.-- und eine langfristige Rückstellung für nicht bezogene Ferien von Fr. 142'319.12 aus, insgesamt rund Fr. 500'000.--. Die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern (nachfolgend: KSTV/LU) rechnete in den Veranlagungsverfügungen vom 19. März 2015 in diesem Zusammenhang für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Luzern, Steuerperiode 2013, den Betrag von Fr. 375'000.-- auf. Sie begründete dies damit, dass ein Bezug der aufgelaufenen Ferien und Überstunden kaum mehr realistisch sei. Mit Einspracheentscheid vom 5. Mai 2015 bestätigte die KSTV/LU die beiden Veranlagungsverfügungen.

1.3. Dagegen gelangte die Steuerpflichtige am 5. Juni 2015 an das Kantonsgericht des Kantons Luzern. Dessen 4. Abteilung hiess die Beschwerden mit Entscheid 7W 15 28 / 7W 15 29 vom 16. August 2017 teilweise gut und wies die Sache im Sinne der Erwägungen an die KSTV/LU zurück. Das Kantonsgericht teilte, soweit die Ferien und Überstunden betreffend, die Sichtweise der KSTV/LU, nahm sich aber gleichzeitig im Sinne einer reformatio in peius des Darlehens der Steuerpflichtigen an die Gesellschafterin an. Dieses belief sich am Ende der Steuerperiode 2013 auf Fr. 450'078.-- und wurde in den Büchern unter den langfristigen Aktivdarlehen ausgewiesen. Das Kantonsgericht erwoh, die KSTV/LU habe die Umstände der Darlehensgewährung nicht bzw. noch

nicht abgeklärt. Tatsache sei, dass die Bilanzsumme der Steuerpflichtigen am Ende der streitbetroffenen Steuerperiode Fr. 642'237.-- erreiche und das Darlehen daher mehr als zwei Drittel der Aktiven ausmache. Zudem übersteige es das ausgewiesene Eigenkapital von Fr. 97'779.-- um ein Mehrfaches. Ob das Darlehen werthaltig sei, erscheine fraglich, müsse aber von der KSTV/LU erst noch untersucht werden. Die Beschwerde sei mithin teilweise gutzuheissen und die Sache an die KSTV/LU zur Abklärung und neuen Veranlagung zurückzuweisen.

1.4. Mit Eingabe vom 22. September 2017 erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, das Urteil sei aufzuheben und die Veranlagung der Steuerperiode 2013 sei ohne Aufrechnung der Rückstellungen für Ferien und Überstunden vorzunehmen. Die Rügen gehen dahin, die Vorinstanz habe sie trotz beabsichtigter reformatio in peius im Darlehenspunkt nicht zur Stellungnahme eingeladen, was gegen den verfassungsmässigen Anspruch auf rechtliches Gehör verstosse. Im Rückstellungspunkt seien die Rückstellungen für Überstunden und Ferien buch- und belegmässig ausgewiesen. Von einem simulierten Darlehen könne nicht gesprochen werden; das Darlehen sei werthaltig und in den Büchern zu belassen. Zudem ersucht die Steuerpflichtige um die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung.

1.5. Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat das Gesuch um Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung mit Verfügung vom 5. Oktober 2017 abgewiesen. Es sind keine weiteren Instruktionsmassnahmen ergriffen worden.

2.

2.1. Das Bundesgericht soll sich der Konzeption nach nur einmal mit derselben Angelegenheit befassen müssen und diese hierbei abschliessend beurteilen können (BGE 142 II 363 E. 1.3 S. 366). Die (Einheits-) Beschwerde ist daher grundsätzlich nur zulässig gegen Entscheide, die das Verfahren ganz oder teilweise abschliessen (End- oder Teilentscheide gemäss Art. 90 und 91 BGG). Gegen Vor- und Zwischenentscheide, die weder zu Ausstandsbegehren noch zur Zuständigkeit ergehen (dazu Art. 92 BGG), ist die Beschwerde lediglich unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG gegeben. Demnach ist sie (nur) zulässig, wenn solche Entscheide entweder einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b; BGE 142 V 26 E. 1.1 S. 28; 141 V 330 E. 1.2 S. 332).

2.2. Will die beschwerdeführende Person einen Zwischenentscheid anfechten, hat sie darzutun, dass die Voraussetzungen zur Anfechtung gegeben sind, es sei denn, deren Vorliegen springe geradezu in die Augen (BGE 142 V 26 E. 1.2 S. 28; 141 III 80 E. 1.2 S. 81).

2.3. Rückweisungsentscheide führen begrifflich zu keinem Verfahrensabschluss, weshalb es sich bei ihnen grundsätzlich um einen Zwischenentscheid handelt (BGE 142 II 363 E. 1.1 S. 366; 142 V 551 E. 3.2 S. 555; 141 V 330 E. 1.1 S. 332). Davon besteht eine Ausnahme: Wenn die Rückweisung nämlich einzig noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient und der Unterinstanz daher keinerlei Entscheidungsspielraum mehr verbleibt, nimmt die Praxis einen anfechtbaren (Quasi-) Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG an (BGE 142 II 20 E. 1.2 S. 24; 140 V 321 E. 3.2 S. 325). Im Übrigen bleibt es dabei, dass Rückweisungsentscheide im bundesgerichtlichen Verfahren nur unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG anfechtbar sind.

3.

3.1. Die Vorinstanz ist unter Würdigung des Darlehens (Höhe, Konditionen) und mit Blick auf die finanziellen Verhältnisse der Borgerin bzw. Alleingesellschafterin zur Ansicht gelangt, mit der vollumfänglichen Amortisation des Aktivdarlehens sei "eher nicht" mehr zu rechnen (angefochtener Entscheid, E. 2.2.3 am Ende). Dies sei von der KSTV/LU aber nicht näher untersucht worden, obwohl diese darum gewusst habe und vertiefende Abklärungen der wohlverstandenen Untersuchungsmaxime entsprochen hätten. Dem gesetzlichen Konzept zufolge liessen sich die bis dahin unterlassenen Untersuchungen weder im Einsprache-, geschweige denn im Beschwerdeverfahren nachholen. Dies bleibe dem Veranlagungsverfahren vorbehalten. Daher sei die Sache an die KSTV/LU zurückzuweisen, damit diese das Veranlagungsverfahren wieder aufnehme.

3.2. Die Steuerpflichtige würdigt den angefochtenen Entscheid dahingehend, dass die KSTV/LU im Darlehenspunkt verbindlich angewiesen worden sei, die Veranlagung im Sinne der Erwägungen vorzunehmen. Die Vorinstanz habe eine verbindliche rechtliche Beurteilung vorgenommen, dadurch den Entscheidungsspielraum der KSTV/LU eingeschränkt und das Ergebnis bereits vorweggenommen. Im Rückstellungspunkt habe die Vorinstanz befunden, dass die geschäftsmässige Begründetheit nicht mehr vollumfänglich gegeben sei.

3.3.

3.3.1. Die Auffassung der Steuerpflichtigen scheint dahin zu gehen, dass insgesamt ein End- oder zumindest ein (Quasi-) Endentscheid vorliege. Auszugehen ist indes von folgendem: Beschlägt der angefochtene Entscheid eine einzige Steuerperiode, wobei hinsichtlich einzelner Steuerfaktoren bestätigend oder reformatorisch, bezüglich der übrigen Steuerfaktoren aber kassatorisch entschieden und die Sache an die Vor- oder Unterinstanz zurückgewiesen wurde, so liegt regelmässig ein Zwischenentscheid vor (Urteile 2C 550/2013 vom 19. Juni 2013 E. 2.1; 2C 412/2012 vom 27. März 2013 E. 1.3.4; 2C 258/2008 vom 27. März 2009 E. 3.3; 2C 677/2007 vom 31. Oktober 2008 E. 3.3 und 3.4, in: RDAF 2009 II 40, RtiD 2009 I 473). Dieser kann aber ausnahmsweise - wenn im Rückweisungsentscheid alle beurteilten Steuerfaktoren im Sinne eines (Quasi-) Endentscheids entschieden wurden - als Endentscheid zu qualifizieren sein (vorne E. 2.3).

3.3.2. Umfasst der angefochtene Entscheid hingegen mehrere Steuerperioden, wobei teils kassatorisch entschieden und die Sache an die Vor- oder Unterinstanz zurückgewiesen, teils bestätigend bzw. reformatorisch befunden wurde, so verbietet sich eine einheitliche Qualifikation. Es liegt für die Zwecke des bundesgerichtlichen Verfahrens pro Steuerperiode je ein Teilentscheid im Sinne von Art. 91 BGG vor. Wurde im Teilentscheid kassatorisch geurteilt, handelt es sich um einen Rückweisungsentscheid, der - je nach Ausgestaltung - entweder als Zwischen- oder als (Quasi-) Endentscheid zu würdigen ist. Wenn zu einer Steuerperiode jedoch bestätigend oder reformatorisch entschieden wurde, liegt insoweit ein Endentscheid vor (zum Ganzen Urteil 2C 180/2013 / 2C 181/2013 vom 5. November 2013 E. 2.2.2, in: StR 69/2014 S. 237).

3.3.3. Der angefochtene Entscheid hat (einzig) die Steuerperiode 2013 zum Inhalt. Entsprechend stellt er sich mit Blick auf die Rückweisung an die KSTV/LU grundsätzlich als einheitlicher Zwischenentscheid dar. Anders könnte es sich verhalten, wenn die Vorinstanz sowohl im Darlehens- wie im Rückstellungspunkt einen (Quasi-) Endentscheid getroffen hätte. Was den Darlehenspunkt betrifft, lässt sich dies freilich nicht mit Recht sagen. Anders, als die Steuerpflichtige dies annimmt, sind die Hände der KSTV/LU keineswegs in einer Weise gebunden, die es ihr gänzlich verunmöglichen würde, von einer Aufrechnung abzugehen. Die Kritik der Vorinstanz geht in erster Linie dahin, dass die KSTV/LU gemäss Art. 123 Abs. 1 und Art. 130 Abs. 1 DBG (SR 642.11) bzw. Art. 46 Abs. 1 StHG (SR 642.14) gehalten gewesen wäre, von Amtes wegen nach der Werthaltigkeit des Aktivdarlehens zu forschen. Dabei scheint die Vorinstanz zwar zur Annahme zu tendieren, dass mit der vollumfänglichen Amortisation des Aktivdarlehens "eher nicht" zu rechnen sei (vorne E. 3.1). Dies hätte praxismässig zur Abschreibung und zur Annahme einer geldwerten Leistung an die Alleingesellschafterin zu führen. Nachdem der rechtserhebliche Sachverhalt aber nicht feststeht, konnte die

Vorinstanz sich noch kein abschliessendes Bild verschaffen. Entsprechend zielt die vorinstanzliche Vorgabe an die KSTV/LU auch nur auf das Nachholen der bislang unterlassenen Untersuchungsmassnahmen ab. Wenn die Steuerpflichtige dennoch der Ansicht ist, die Rückweisung diene einzig noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten, sodass der KSTV/LU keinerlei Entscheidungsspielraum mehr verbleibe, findet dies weder im angefochtenen Entscheid noch im Bundesrecht eine Stütze.

3.4. Zusammenfassend zeigt sich, dass der angefochtene Entscheid, der eine einzige Steuerperiode betrifft, insgesamt als Zwischenentscheid im Sinne von Art. 93 Abs. 1 BGG zu würdigen ist. Entsprechend hätte die Steuerpflichtige die diesbezüglichen Sachurteilsvoraussetzungen aufzuzeigen gehabt (vorne E. 2.2). Dies hat sie unterlassen. Auf die Beschwerde ist daher nicht einzutreten. Daraus entsteht der Steuerpflichtigen indes kein Rechtsnachteil, bleibt die Möglichkeit der Beschwerde gegen den Endentscheid, soweit die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen, doch unbeschadet (Art. 93 Abs. 3 BGG). Es ist deshalb im vorliegenden Verfahren nicht zu prüfen, ob allenfalls eine Verrechnung dieses Aktivdarlehens mit den Rückstellungen für Überstunden bzw. Ferienguthaben vorzunehmen ist.

4.

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Dem Kanton Luzern, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Kantonsgericht Luzern, 4. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 20. Oktober 2017

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher