

FR_GERICHTE 604 2013 30 vom 20. Oktober 2014

FR Kantonsgericht, 2014-10-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2013_30

FR: FR_GERICHTE 604 2013 30 du 20 octobre 2014

IT: FR_GERICHTE 604 2013 30 del 20 ottobre 2014

Regeste

Urteil des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 1

a) Von den Einkünften abgezogen werden nach Art. 33a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) die freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind (Art. 56 lit. g), wenn diese Leistungen im Steuerjahr 100 Franken erreichen und insgesamt 20 Prozent der um die Aufwendungen (Art. 26–33) verminderten Einkünfte nicht übersteigen. Im gleichen Umfang abzugsfähig sind entsprechende freiwillige Leistungen an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten (Art. 56 lit. a–c). Art. 33a DBG, welcher den früheren Art. 33 Abs. 1 lit. i DBG ersetzte, wurde – gleich wie Art. 9 Abs. 2 lit. i des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) – im Zusammenhang mit der Revision des Stiftungsrechts eingefügt und ist seit dem 1. Januar 2006 in Kraft (zu Hintergrund und Ziel dieser Änderungen siehe etwa das Rundschreiben "Revision des Stiftungsrechts [parlamentarische Initiative Schiesser]" der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 16. Dezember 2004, ASA Bd. 73, 540 ff.; GOTTHARD STEINMANN, Das neue Stiftungsrecht – ein Überblick über die zivilrechtlichen sowie steuerlichen Neuerungen, StR 2005, 466 ff.; THOMAS SPRECHER, Die Revision des schweizerischen Stiftungsrechts, Zürich 2006, 161 ff.). b) Im – noch unter dem alten Recht erlassenen – Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. Juli 1994 (nachfolgend KS Nr. 12; veröffentlicht in ASA Bd. 63, 130 ff.) über die "Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke (Art. 56 Bst. g DBG) oder Kultuszwecke (Art. 56 Bst. h DBG) verfolgen; Abzugsfähigkeit von Zuwendungen (Art. 33 Abs. 1 Bst. i und Art. 59 Bst. c DBG)" sind die anwendbaren Grundsätze näher umschrieben. Bezüglich der Abzugsfähigkeit von Zuwendungen natürlicher Personen für öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke wird darin wenig ausgeführt. Im Übrigen hat auch die Schweizerische Steuerkonferenz, eine Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden, ihrerseits am 18. Januar 2008 unter dem Titel "Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige oder Kultuszwecke verfolgen – Abzugsfähigkeit von Zuwendungen" allgemeine Praxishinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen formuliert. Diese enthalten genauere Ausführungen zu bestimmten Themen des KS Nr. 12 mit dem Ziel, die Entscheidungsfindung im Bereich der Steuerbefreiungen und damit zusammenhängender Fragen in der täglichen

Arbeit zu erleichtern. Gleichzeitig soll dazu beigetragen werden, dass in diesem weitgehend harmonisierten Bereich in allen Kantonen ein einheitlicher Massstab zur Anwendung

gelangt. Im März 2008 wurden zudem noch ergänzende Praxishinweise über die "Abzugsfähigkeit von freiwilligen Zuwendungen und Zweckänderungsvorbehalt im Zusammenhang mit dem revidierten Stiftungsrecht" veröffentlicht.

E. 2

a) Wesentliche und vorliegend in erster Linie umstrittene Voraussetzung der Abzugsfähigkeit ist die Freiwilligkeit der Leistung (französische Fassung von Art. 33a DBG: "dons"). Der Begriff der freiwilligen Zuwendung wird weder im KS Nr. 12 noch in den erwähnten Praxishinweisen der Schweizerischen Steuerkonferenz näher umschrieben. Im Ersteren wird bloss betont, dass statutarische Mitgliederbeiträge oder sonstige Zahlungen, auf welche die juristische Person einen Anspruch habe, keine Zuwendungen im Sinne des Gesetzes seien (Ziff. IV./1.a). In Letzteren wird ohne Weiteres davon ausgegangen, dass "allein Zuwendungen, die unentgeltlich als Vergabungen oder Spenden erfolgen", abzugsfähig sind. Gemäss Rechtsprechung und Lehre sind unter freiwilligen Leistungen solche zu verstehen, die weder in Erfüllung einer Schuldverpflichtung noch zum Erwerb des Anspruchs auf eine Gegenleistung erbracht werden. Dabei gelten praxismässig statutarische Mitgliederbeiträge oder sonstige Zahlungen, auf die eine juristische Person Anspruch hat, nicht als abzugsfähige Zuwendungen. Diesbezüglich wird allerdings von gewissen Autoren mit guten Gründen postuliert, dass statutarische Mitgliederbeiträge an steuerbefreite Vereine ebenfalls abzugsfähig sein sollten, sofern die übrigen gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Im Alltag gehörten nämlich viele Personen einem Verein nur deshalb als Mitglied an, weil sie mit ihrem Bekenntnis, dem Mitgliederbeitrag und eventuellen weiteren Zuwendungen ausschliesslich die gemeinnützige Sache unterstützen möchten (RAINER ZIGERLIG / GUIDO JOD, in Martin Zweifel / Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. 2008, N. 3 ff. zu Art. 33a DBG; FELIX RICHNER / WALTER FREI / STEFAN KAUFMANN / HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 33a N. 1 ff.; vgl. auch PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N. 85 zur analogen altrechtlichen Vorschrift von Art. 33 lit. i DBG sowie die dort erwähnten Urteile; YVES NOËL, in Danielle Yersin / Yves Noël, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, N. 9 zu Art. 33a DBG; PIETRO PEZZOLI, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen für natürliche Personen bei der Einkommenssteuer [DBG und StHG], StR 2012, 781 ff., 790 f.). Bei den freiwilligen Zuwendungen kann insbesondere zwischen Schenkungen und Spenden unterschieden werden. Letztere unterscheiden sich insofern von den gewöhnlichen Schenkungen, als der Spender mit seiner Leistung bezweckt, dass der Empfänger bestimmte Aufgaben erfüllt. Spenden werden aber nicht im Hinblick auf eine konkrete Gegenleistung gegeben. Die Spende ist somit nicht Leistungsentgelt, auch wenn sie dem Leistungsempfänger dazu dient, seine Tätigkeit auszuüben (vgl. – wenn auch im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer – BGE 126 II 443 Erw. 8 sowie das Bundesgerichtsurteil 2C_202/2011 vom 24. Oktober 2011, Erw. 3.2). b) Zur Errichtung einer Stiftung bedarf es gemäss Art. 80 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) der Widmung eines Vermögens für einen besonderen

Zweck. Die Stiftung wird durch eine öffentliche Urkunde oder durch eine Verfügung von Todes wegen errichtet (Art. 81 Abs. 1 ZGB). Ihre Rechtspersönlichkeit erlangt sie mit dem Eintrag ins Handelsregister (Art. 52 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 81 Abs. 2 ZGB). Die Stiftung ist ein rechtlich verselbstständigtes und personifiziertes Zweck- und Sondervermögen. Das Stiftungsgeschäft ist ein einseitiges, nicht empfangsbedürftiges Rechtsgeschäft unter Leben- den oder von Todes wegen. Als Spezialfälle der Stiftungserrichtung gelten Schenkungen mit der Auflage, aus dem Geschenkten eine selbstständige Schenkung zu errichten oder letztwillige Zu- wendungen mit einer solchen Auflage (zum Stiftungsbegriff siehe HANS WIPFLI, Besteuerung der

Kantonsgericht KG Seite 6 von 9 Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, Diss. Basel 2000, 122 ff. mit weiteren Hin- weisen). Obwohl die Widmung des Vermögens durch den Stifter zivilrechtlich nicht als Schenkung gilt, kann sie steuerlich als solche betrachtet und grundsätzlich der Schenkungssteuer unterstellt werden (siehe z.B. PIERRE-MARIE GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice – Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Genf 2005, 356). Wird die Stiftung durch eine Verfügung von Todes wegen errichtet, so kommt allenfalls die Erbschafts- teuer zum Zug (siehe z.B. FRANK BRAUN, Die steuerpflichtige und gemeinnützige Stiftung aus der Betrachtung zweier Rechtsordnungen, Diss. Basel 2000, 29 und 43 f.; ADRIAN MUSTER, Erb- schaft- und Schenkungssteuerrecht – Das bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schen- kungssteuer, Bern 1990, 312). Da liegt es doch nahe, diese steuerrechtliche Betrachtungsweise auch hinsichtlich der Abzüge zu übernehmen und konsequenterweise die Erfüllung der (freiwillig eingegangenen) Verpflichtung zur Widmung eines Stiftungskapitals als freiwillige, unentgeltliche Vermögenszuwendung zu betrachten. Dass die Verpflichtung zur Einzahlung des Stiftungskapitals rechtlich in der Stiftungsurkunde begründet wurde, schliesst nicht aus, dass der mit der Stiftungs- errichtung verbundenen Vermögenswidmung – unter gesamtheitlicher Betrachtung von Verpflich- tungs- und Verfügungsgeschäft – freiwilliger Charakter zukommt. In diesem Sinne hat denn auch das Verwaltungsgericht des Kantons Aarau bereits in einem Urteil vom 23. Juni 1995 (StE 1996 B 27.4 Nr. 13) entschieden und den einer Stiftung gewidmeten Betrag als freiwillige Zuwendung an eine juristische Person mit gemeinnützigem Zweck zum Abzug gebracht. Auch sonst wird übrigens anerkannt, dass uneigennützige finanzielle Opfer nicht nur durch Spenden an eine bereits beste- hende Institution oder Vereinsbeiträge, sondern insbesondere durch die Bereitstellung eines Stif- tungskapitals erbracht werden können (vgl. MARKUS REICH, Gemeinnützigkeit als Steuerbe- freiungsgrund, ASA Bd. 58, 465 ff., 472). Demzufolge ist die Widmung des Kapitals von eee Franken für die Errichtung der Stiftung C._____ unter den vorliegend gegebenen Umständen als freiwillige Leistung zu betrachten.

E. 3

Entgegen der Ansicht der Vorinstanz wird die Abzugsberechtigung gemäss Art. 33a DBG auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Stiftung im Zeitpunkt der Zuwendung gar noch nicht errichtet und ihre allfällige Steuerbefreiung ungewiss war. Wie das Verwaltungsgericht des Kantons Aarau im bereits erwähnten Urteil überzeugend darge- legt hat, ist davon auszugehen, dass eine Stiftung bereits vor dem Registereintrag bedingt, d.h. unter Vorbehalt der tatsächlichen Eintragung, rechtsfähig sein und dementsprechend das vom Stifter gewidmete Vermögen erwerben kann. Bereits die Vermögenswidmung als einseitiges, nicht empfangsbedürftiges Verpflichtungsgeschäft zu Gunsten einer rechtlich

noch nicht existenten Person ist gültig und für den Stifter verbindlich. Ebenso wenig kann entscheidend sein, dass die Stiftung zum Zeitpunkt der Zuwendung noch nicht steuerbefreit war. Relevante Zuwendungen sind auch dann abzugsfähig, wenn sie vor der formellen Steuerbefreiungsverfügung erfolgen. Massgebend ist, dass die Steuerbefreiungsvoraussetzungen zum Zeitpunkt der Zuwendung erfüllt sind und in der Folge die Steuerbefreiung auch formell zuerkannt wird (VGer. AG, a.a.O.; LOCHER, N. 86 zu Art. 33 DBG; ZIGERLIG / JUD, N. 8 zu Art. 33a DBG). Im vorliegenden Fall wurde der Stiftung C._____ die Befreiung von der direkten Bundessteuer sowie den kantonalen Gewinn- und Minimalsteuern zunächst im Rahmen einer Vorprüfung in Aussicht gestellt. In der Folge wurde die Steuerbefreiung mit Verfügung der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz vom 20. Januar 2012 "rückwirkend ab Gründungsdatum bis zu einem allfälligen Widerruf" verbindlich gewährt. Somit ist davon auszugehen, dass die freiwillige Leistung der Kantonsgericht KG Seite 7 von 9 Beschwerdeführerin (Widmung des Stiftungskapitals) an eine juristische Person erfolgt ist, welche im Hinblick auf ihren gemeinnützigen Zweck steuerbefreit wurde. Die übrigen gesetzlichen Voraussetzungen des Abzugs sind nicht umstritten, sodass darauf nicht näher einzugehen ist. Demzufolge ist die Beschwerde gutzuheissen und der streitige Abzug für freiwillige Zuwendungen an gemeinnützige juristische Personen (Code 5.120) auf 20% der um die Aufwendungen verminderten Einkünfte festzusetzen. II. Kantonssteuer (604 2013 31)

E. 4

Die vorne dargelegten Grundsätze betreffend die abzugsfähigen freiwilligen Leistungen gelten auch im Bereich der Kantonssteuern. Die entsprechenden Bestimmungen sind in Art. 34a des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) sowie Art. 9 Abs. 2 lit. i des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) enthalten. Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in Erwägung 1 ff. verwiesen werden. Demzufolge ist auch der Rekurs betreffend die Kantonssteuer im gleichen Sinne gutzuheissen. III. Gerichts- und Parteikosten

E. 5

a) Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend (Art. 144 DBG und Art. 131 des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege [VRG; SGF 150.1]) sowie in Anwendung von Art. 133 VRG sind keine Kosten zu erheben. b) Gemäss Art. 144 Abs. 4 DBG gilt für die Zusprechung von Parteikosten Art. 64 Abs. 1-3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren. Diese Bestimmung sieht insbesondere vor, dass die Beschwerdeinstanz der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen kann. Auf kantonalen Ebene sieht Art. 137 Abs. 1 VRG vor, dass die (als letzte kantonale Instanz entscheidende) Verwaltungsjustizbehörde der im Beschwerdeverfahren obsiegenden Partei auf Ge- such grundsätzlich eine Entschädigung für die zur Wahrung ihrer Interessen entstandenen, notwendigen Kosten zuspricht. Obsiegt eine Partei nur teilweise, so wird die Parteientschädigung verhältnismässig herabgesetzt. Die Parteientschädigung wird der oder den unterliegenden Parteien auferlegt und ist unmittelbar ihrem Anwalt geschuldet (vgl. Art. 141 VRG). Gemäss Art. 140 VRG umfasst die Parteientschädigung einerseits die Kosten der

Vertretung oder Verbeiständung und andererseits die übrigen Auslagen der Partei, insbesondere ihre Reisekosten. Die Entschädigung bleibt jedoch auf die zur Wahrung der Interessen entstandenen, notwendigen Kosten beschränkt (Art. 137 Abs. 1 VRG in fine). Der Betrag wird im Rahmen des dafür erlassenen Tarifs festgesetzt (vgl. Art. 146 und 147 Abs. 1 lit. b VRG). Art. 8 Tarif VJ sieht vor, dass das Honorar für die Vertretung oder die Verbeiständung einer Partei zwischen 200 und 10'000 Franken (seit 2011 anwendbare Fassung) festgesetzt wird. Bei besonders umfangreichen oder besonders komplizierten Angelegenheiten liegt der Höchstbetrag bei 40'000 Franken. Wer eine Parteientschädigung verlangt, muss der Behörde eine Zusammenstellung der ausgeführten Verrichtungen und wenn nötig die Belege für die Barauslagen zukommen lassen. Erhält die Behörde diese Zusammenstellung nicht, bevor der Entscheid getroffen wird, so setzt sie die Entschädigung von Amtes wegen und nach freiem Ermessen fest. Die Höhe des Honorars wird nach den gleichen

Kantonsgericht KG Seite 8 von 9 Grundsätzen wie die Verwaltungsjustizgebühr festgesetzt, d.h. nach dem erforderlichen Zeit- und Arbeitsaufwand, der Wichtigkeit der Angelegenheit und bei vermögensrechtlichen Sachen nach dem betreffenden Streitwert (Art. 11 Abs. 1 und 2 des Tarifs). Die Barauslagen des Parteivertreters werden zu den Selbstkosten bzw. nach Pauschalansätzen für Fotokopien und Reiseentschädigung zurückerstattet (vgl. Art. 9 des Tarifs). Die Entschädigung für die übrigen Auslagen, welche insbesondere Reisekosten und den Ersatz eines allfälligen Erwerbsausfalles umfasst, ist "angemessen" festzusetzen (Art. 10 des Tarifs). Im vorliegenden Fall hat die Vertreterin der Beschwerdeführerin eine Kostenliste für einen Betrag von 1'650 Franken (plus 132 Franken Mehrwertsteuer) eingereicht. Dieses Honorar beruht auf einer Mandatsführung durch den Firmeninhaber lic. oec. HSG, dipl. Steuerexperte T. _____, welcher 6.875 Stunden à 240 Franken in Rechnung gestellt hat. Dabei ist zu präzisieren dass dieser Stundenansatz auch sämtliche Auslagen umfasst. Üblicherweise gewährt der Steuergerichtshof bei der Vertretung durch einen selbstständigen Rechtsanwalt einen Stundenansatz von 230 Franken. Aufgrund der Akten und unter den gegebenen Umständen erscheint es vorliegend gerechtfertigt, den Betrag der angemessenen Parteientschädigung auf 1'500 Franken, inkl. Auslagen, plus 8 % Mehrwertsteuer (120 Franken) festzusetzen. (Dispositiv auf der nächsten Seite)

Kantonsgericht KG Seite 9 von 9 Der Steuergerichtshof erkennt: I. Direkte Bundessteuer (604 2013 30)

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