
Freiwillige Zuwendungen für öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke

1. Rechtsgrundlage

Von den Nettoeinkünften sind abziehbar die freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die zufolge öffentlicher oder ausschliesslich gemeinnütziger Zwecksetzung von der Steuerpflicht befreit sind, wenn diese Leistungen im Steuerjahr Fr. 100.- erreichen, insgesamt aber höchstens 20% der Nettoeinkünfte; im gleichen Umfang abziehbar sind entsprechende freiwillige Leistungen an Bund, Kantone und Gemeinden sowie deren Anstalten (Art. 46 Bst. c StG). Die Regelung entspricht derjenigen im Recht der direkten Bundessteuer (Art. 33a DBG).

2. Freiwilligkeit

Das Vorliegen einer freiwilligen Zuwendung ist an zwei Voraussetzungen geknüpft. Einmal ist Freiwilligkeit erforderlich; das bedeutet, dass es sich um Leistungen handeln muss, für die keine rechtliche, mit der Erzielung der steuerbaren Einkünfte zusammenhängende Verpflichtung besteht und mit der auch kein Anspruch auf eine Gegenleistung erworben wird. Das bedeutet aber nicht, dass Freiwilligkeit dem zivilrechtlichen Schenkungsbegriff entspricht. Vielmehr liegt Freiwilligkeit vor, wenn die den privilegierten Zwecken dienende Leistung aus frei gewählter Opferbereitschaft heraus erfolgt (SGE 2002 Nr. 4, SGE 1997 Nr. 6, SGE 1983 Nr. 7). Leistungen, auf die die empfangende juristische Person einen Anspruch hat, wie beispielsweise eine Wohnbaugenossenschaft auf den Mietzins, sind keine freiwilligen Zuwendungen.

Eine Ausnahme besteht bei den Mitgliederbeiträgen. Einem ausschliesslich gemeinnützigen Verein gehört man in der Regel nur deshalb an, um die gemeinnützige Sache durch den Mitgliederbeitrag (und allenfalls zusätzliche Spenden) zu unterstützen. Solche Mitgliederbeiträge sind daher, obwohl statutarisch geschuldet, abziehbar. Anders verhält es sich freilich bei Mitgliederbeiträgen an nicht steuerbefreite Organisationen (z.B. Musik- oder Sportverein).

Als Folge eines im Jahr 2011 ergangenen Bundesgerichtsurteils wurden die Gönnerbeiträge an die Schweizerische Rettungsflugwacht REGA und die Schweizer Paraplegiker-Stiftung (Nottwil) nicht zum Abzug zugelassen. In diesem die Mehrwertsteuer betreffenden Entscheid hat das Bundesgericht festgehalten, dass den Gönnerbeiträgen an die REGA eine Gegenleistung gegenübersteht. Die Folgerung, dass es bei diesen Gönnerbeiträgen an der Freiwilligkeit fehlt, ist nunmehr aber aufzugeben, da die potenzielle Gegenleistung der REGA an die Gönner mit Blick auf deren Gesamtfinanzierung vernachlässigbar ist (vgl. ferner auch Ziff. 3).

3. Zuwendungen an juristische Personen, die zufolge öffentlicher oder gemeinnütziger Zweckverfolgung steuerbefreit sind

Als zweite Voraussetzung muss die Zuwendung im Hinblick auf einen öffentlichen oder ausschliesslich gemeinnützigen (z.B. karitativen) Zweck an eine aus diesem Grund steuerbefreite Institution erfolgen. Ob eine juristische Person wegen Verfolgung von öffentlichen oder ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken steuerbefreit ist, beurteilt sich nach der Praxis zu Art. 80 Abs. 1 Bst. g StG (StB 80 Nr. 2).

Die freiwillige Zuwendung muss einer juristischen Person zukommen. Direkte Spenden an natürliche Personen sind nicht abziehbar. Erfolgt eine Spende direkt an eine Bezugsperson

einer steuerbefreiten juristischen Person, so ist diese Zuwendung nur unter der Voraussetzung abziehbar, dass der Empfänger in der Schweiz wohnt und die Entgegennahme für eine steuerbefreite juristische Person mit Sitz in der Schweiz bestätigt.

Abzugsfähig sind Zuwendungen an steuerbefreite juristische Personen in der ganzen Schweiz. Aufgrund der schweizweit harmonisierten Rechtsgrundlage werden alle ausserkantonalen Steuerbefreiungsverfügungen im Kanton St.Gallen anerkannt (StB 80 Nr. 2 Ziff. 6). Demnach sind z.B. auch Gönnerbeiträge an die Schweizerische Rettungsflugwacht REGA und die Schweizer Paraplegiker-Stiftung (Nottwil) abziehbar, da diese beiden Institutionen in den jeweiligen Sitzkantonen von der Gewinn- und Kapitalsteuernpflicht befreit sind (vgl. dazu auch Ziff. 2).

Zuwendungen an eine (natürliche oder juristische) Person im Ausland sind nicht abziehbar. Diese Voraussetzung lässt sich damit erklären, dass bei einer juristischen Person mit Sitz in der Schweiz die Verwendung der Spenden für öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke durch die Steuerbehörden überprüft werden kann (Garanteneigenschaft), Personen im Ausland einer solchen Kontrolle indes entzogen sind.

Das Verzeichnis der zufolge öffentlicher oder ausschliesslich gemeinnütziger Zwecksetzung steuerbefreiten Institutionen mit Sitz im Kanton St. Gallen ist online abrufbar unter <http://www.steuern.sg.ch/> (<Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen> <Verzeichnis der steuerbefreiten Institutionen>). Die Liste enthält lediglich diejenigen Institutionen, welche einer Publikation ausdrücklich zugestimmt haben. Sie ist daher nicht abschliessend.

4. Übrige Vermögenswerte

Mit der Revision des Stiftungsrechts ist die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen per 1. Januar 2006 auch auf übrige Vermögenswerte ausgedehnt worden. Der Begriff der übrigen Vermögenswerte schliesst unbewegliches und bewegliches Vermögen sowie Kapitalvermögen (inkl. Forderungen) und Immaterialgüterrechte ein.

Gemeinnützige Tätigkeiten, Freiwilligeneinsätze oder Fronarbeiten fallen hingegen nicht darunter. Eine steuerlich relevante, freiwillige Leistung gemäss Art. 46 Bst. c StG würde nur dann vorliegen, wenn die freiwilligen Helfer auf ihnen rechtlich zustehende Entschädigungsansprüche verzichten würden. Dies würde indessen einen arbeitsvertraglichen oder auftragsrechtlichen Anspruch auf Gegenleistung voraussetzen. Der Arbeitgeber (d.h. die steuerbefreite juristische Person) hätte über die Sozialversicherungsbeiträge abzurechnen, und der Arbeitnehmer (Spender) könnte auf Lohnauszahlungen ganz oder teilweise verzichten. Im Auftragsverhältnis müsste der Beauftragte selbst mit der Sozialversicherung abrechnen und könnte auf Honorare ganz oder teilweise verzichten. Steuerrechtlich kann ein solcher Leistungsverzicht nur dann und nur im Rahmen der beschränkten Abzugsregelung als freiwillige Leistung abgezogen werden, wenn die Arbeits- oder Auftragsentschädigung vollständig als Erwerbseinkommen versteuert wird. Diese Voraussetzungen sind bei gemeinnützigen Tätigkeiten, Freiwilligeneinsätzen oder Fronarbeiten gerade nicht gegeben. Es liegt keine Arbeitsleistung gegen vertragliche Entschädigung vor.

5. Zuwendungen an Bund, Kantone und Gemeinden sowie deren Anstalten

Seit dem 1. Januar 2006 sind auch Zuwendungen an die öffentliche Hand abziehbar. In der Praxis sind entsprechende Zuwendungen für öffentliche Zwecke bereits früher zum Abzug zugelassen worden. Die analoge Abzugsvorschrift bei der direkten Bundessteuer (Art. 33a DBG) verweist ausdrücklich auf die Steuerbefreiung der öffentlichen Gemeinwesen nach Art. 56 Bst. a - c DBG. Danach sind mögliche Destinatäre von abziehbaren Zuwendungen

der Bund und seine Anstalten (StB 80 Nr. 1), die Kantone und ihre Anstalten, die Gemeinden, die Kirchgemeinden und die anderen Gebietskörperschaften der Kantone sowie ihre Anstalten. Werden Zuwendungen an einen Zweck gebunden (bspw. für den Asylbereich), sind diese ebenfalls abziehbar, sofern mit der Zuwendung keine Gegenleistung verbunden ist.

Mit Bezug auf die "Gemeinden" im Sinne von Art. 46 Bst. c StG rechtfertigt es sich im Sinn einer vertikalen Harmonisierung, nebst den politischen Gemeinden auch die in der gleichen Befreiungsbestimmung (Art. 80 Abs. 1 Bst. d StG) erwähnten Schulgemeinden, die katholischen und die evangelischen Kirchgemeinden sowie die Christkatholische Kirchgemeinde St. Gallen und die Israelitische Gemeinde St. Gallen (Art. 80 Abs. 1 Bst. c StG) zu verstehen.

Zuwendungen an Kirchgemeinden sind indessen nur abziehbar, wenn sie freiwillig erfolgen, was bei der Entrichtung der Kirchensteuern nicht der Fall ist. Auf diese Weise wird am Grundsatz festgehalten, dass Zuwendungen für Kultuszwecke, welche bei steuerberechtigten Kirchen (katholischer und evangelischer Konfessionsteil, Christkatholische Kirchgemeinde St. Gallen und Israelitische Gemeinde St. Gallen) mit den Kirchensteuern finanziert werden, grundsätzlich nicht abziehbar sind (Ziff. 6 hiernach). Sollte ein Steuerpflichtiger aus der Kirche austreten und anstelle von Kirchensteuern "freiwillige Zuwendungen" tätigen, wäre dies unter dem Aspekt der Steuerumgehung zu beurteilen. In der Regel können deshalb freiwillige Zuwendungen an eine Kirchgemeinde nur dann abgezogen werden, wenn der Spender auch Kirchensteuern bezahlt.

6. Zuwendungen an Religionsgemeinschaften für Kultuszwecke

Religionsgemeinschaften verfolgen weder öffentliche noch ausschliesslich gemeinnützige Zwecke. Sie werden - abgesehen von den ausdrücklich befreiten Kirchgemeinden und Konfessionsteilen (Art. 80 Abs. 1 Bst. c und d StG) - allenfalls steuerbefreit, weil sie gemäss Art. 80 Abs. 1 Bst. h StG Kultuszwecke verfolgen. Nach dem klaren Wortlaut von Art. 46 Bst. c StG können sie aber nicht Destinatäre von abziehbaren Zuwendungen sein. Art. 46 Bst. c StG bezieht sich nicht auf juristische Personen, die gemäss Art. 80 Abs. 1 Bst. h StG Kultuszwecke verfolgen. Zuwendungen an religiöse Gemeinschaften können somit grundsätzlich nicht abgezogen werden (SGE 2002 Nr. 4). Vorbehalten bleiben die freiwilligen Zuwendungen an Kirchgemeinden (vgl. Ziff. 5 hiervor) sowie unter bestimmten Voraussetzungen an Institutionen, welche zufolge gemischter Zwecksetzung teilweise steuerbefreit sind (vgl. Ziff. 9 hiernach).

Missionarische Zwecke gelten als ausschliesslich gemeinnützig (StB 80 Nr. 2, SGE 2002 Nr. 4 und 2006 Nr. 8).

7. Parteispenden

StB 45 Nr. 16.

8. Zuwendungen an steuerbefreite Privatschulen

Privatschulen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, können nach Art. 80 Abs. 1 Bst. g StG von der Steuerpflicht befreit werden (StB 80 Nr. 3). Zuwendungen an solche steuerbefreiten Privatschulen sind folglich grundsätzlich im Rahmen von Art. 46 Bst. c StG abziehbar.

Zuwendungen müssen jedoch ohne Rechtspflicht und uneigennützig erfolgen. Erbringt die Privatschule dafür eine Gegenleistung, namentlich durch Schulung von Kindern des Zuwendenden, fehlt es an den nötigen Abzugsvoraussetzungen. Elternbeiträge sind daher nicht als freiwillige Zuwendungen abziehbar, und zwar selbst dann nicht, wenn sie als "Zuwendungen" getarnt werden. Auch diejenigen Eltern, die auf Grund ihrer finanziellen Verhältnisse überdurchschnittliche Elternbeiträge erbringen (müssen), können die den kostendeckenden Bedarf übersteigende Zahlung nicht als Zuwendung abziehen.

9. Zuwendungen an Institutionen mit gemischter Zwecksetzung

Spenden an eine Institution mit gemischter Zwecksetzung (teilweise gemeinnützige oder öffentliche und teilweise Kultuszwecke oder nicht steuerbefreite Zwecke) sind steuerlich nicht absetzbar, sofern mit den Spenden Kultuszwecke oder andere nicht privilegierte Zwecke (mit)finanziert werden. Ist die berücksichtigte Institution mit gemischter Zwecksetzung jedoch teilweise steuerbefreit und verfügt sie demnach über eine den Anforderungen gemäss StB 80 Nr. 2 genügende Spartenrechnung mit separater Bilanz und Erfolgsrechnung sowie separatem Einzahlungskonto für den gemeinnützigen/öffentlichen Bereich, so können entsprechende Zuwendungen zum Abzug gebracht werden. Voraussetzung ist, dass der Spender nachweisen kann, dass seine Zuwendung ausschliesslich für den steuerlich privilegierten gemeinnützigen/öffentlichen Zweck erfolgt (Einzahlung auf ein separates Konto mit entsprechendem Vermerk auf dem Einzahlungsschein, z.B. "zugunsten Projekt XY"). Ein prozentualer Abzug für eine nicht separat ausgewiesene gemeinnützige Tätigkeit ist nicht zulässig.

10. Nachweis

Über die Zuwendungen hat sich der Steuerpflichtige auf Verlangen auszuweisen. Bei Institutionen mit Auslandbezug gelten strengere Voraussetzungen an den Nachweis der Abzugsfähigkeit (StB 80 Nr. 7).

11. Bemessung

Die Zuwendung muss mindestens Fr. 100.-- im Steuerjahr betragen. Dabei handelt es sich nicht um einen Selbstbehalt, sondern um eine Minimalgrenze. Der Abzug ist auf höchstens 20% der Nettoeinkünfte beschränkt.