

Die steuerliche Abzugsfähigkeit von freiwilligen Naturalspenden an steuerbefreite juristische Personen wurde jener von Geldspenden mit Wirkung ab 1. Januar 2006 grundsätzlich gleichgestellt. Die wichtigsten offenen Fragen werden dargelegt und die noch wenig bekannten Abzugsmöglichkeiten aufgezeigt.

 DANIEL ZÖBELI

 CHRISTOPH DEGEN

 ROMAN BAUMANN

 LORANT

STEUERLICHER ABZUG VON NATURALSPENDEN

Offene Fragen und Hinweise zur Abzugsfähigkeit*

1. HARMONISIERUNG DES NATURALSPENDENABZUGS

Der Sach- bzw. Naturalspendenabzug wurde mit der Revision des Stiftungsrechts vom 8. Oktober 2004 eingeführt [1]. Diese wurde durch eine parlamentarische Initiative von Ständerat *Fritz Schiesser* Ende 2000 lanciert [2], an deren Ausgestaltung *proFonds*, der Dachverband gemeinnütziger Stiftungen der Schweiz, massgeblich beteiligt war. Die Revision brachte neben einigen Änderungen im Stiftungszivilrecht insbesondere die Erhöhung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden, die Einführung eines Sachspendenabzugs sowie eine klare Unterscheidung zwischen Spenden und Sponsoring bei der *Mehrwertsteuer (MWST)* [3]. Rechtsgrundlagen des Sachspendenabzugs sind für spendende natürliche Personen Art. 9 Abs. 2 lit. i *Steuerharmonisierungsgesetz (StHG)* sowie Art. 33 a *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)* und für spendende juristische Personen Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG sowie Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG. Dementsprechend müssen die Kantone Sachspenden seit dem 1. Januar 2006 zwingend zum Abzug zulassen [4]. Die nachfolgenden Ausführungen gelten bezüglich sämtlicher Zuwendungen an Stiftungen, sofern diese steuerrechtlich gleich wie Spenden zu behandeln sind (z. B. Widmung eines Anfangsvermögens oder Zustiftungen).

Kürzlich überwiesene die Eidg. Räte eine Motion von Ständerat *Werner Luginbühl* zur Steigerung der Attraktivität des Stiftungsstandorts Schweiz [5]. Die Motion bezweckt unter anderem die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Stiftungen in der Schweiz. Denkbar wären in diesem Bereich etwa weitere Verbesserungen bei den Spendenabzügen wie die Einführung eines über den normalen

Spendenabzug hinausgehenden Sonderabzugs für Zuwendungen in das Vermögen von Stiftungen oder die Einführung eines zeitlich unbegrenzten Spendenvortrags [6].

Eine durch die Autoren bei 14 kantonalen Steuerbehörden durchgeführte schriftliche Umfrage zeigt ein durchwegs einheitliches Bild. Sowohl die Steuerpflichtigen als auch die begünstigten Organisationen sind sich der neuen Möglichkeit des Sachspendenabzugs noch wenig bewusst. Aus diesem Grund mangelt es auch an einer entsprechenden Veranlagungspraxis. Sachspendenabzüge betreffen offenbar bis anhin vornehmlich Liegenschaften, Fahrzeuge und gelegentlich Kunstgegenstände.

2. VORAUSSETZUNGEN UND DETERMINANTEN DES NATURALSPENDENABZUGS

2.1 Allgemeine Voraussetzungen. Weder im Gesetz noch in einer Verordnung gibt es weitergehende Ausführungen zum Naturalspendenabzug, und den Autoren sind auch keine spezifischen Gerichtsentscheide bekannt. In einem Arbeitspapier der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) hat die Arbeitsgruppe Steuerbefreiung immerhin einige Praxis-hinweise zur Bewertung und Zweckmässigkeit von Sachspenden aufgestellt [7]. Diese knapp gehaltenen Ausführungen haben vor allem empfehlenden Charakter, und die Steuerbehörden sind somit nicht verpflichtet, diese einzuhalten.

Die allgemeinen gesetzlichen Voraussetzungen zum Naturalspendenabzug sind die gleichen wie bei Geldspenden:

2.1.1 Begünstigte ist eine Nonprofit-Organisation (NPO) mit Sitz in der Schweiz oder eine staatliche Gebietskörperschaft [8]. Dabei han-



DANIEL ZÖBELI,
 PROF. DR. RER. POL.,
 LEITER INSTITUT
 FÜR MANAGEMENT &
 INNOVATION (IMI),
 FERNFACHHOCHSCHULE
 SCHWEIZ,
 REGENSDORF/ZH,
 DANIEL.ZOEBELI@FFHS.CH



CHRISTOPH DEGEN,
 DR. IUR., ADVOKAT,
 GESCHÄFTSFÜHRER,
 PROFONDS, DACHVERBAND
 GEMEINNÜTZIGER
 STIFTUNGEN DER SCHWEIZ,
 BASEL,
 WWW.PROFONDS.ORG

delt es sich um steuerbefreite juristische Personen (z. B. Verein, Stiftung oder Genossenschaft), die aufgrund ihres gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecks von den direkten Steuern befreit sind. Dazu kommen der Bund, die Kantone sowie die Gemeinden und deren Anstalten [9]. Abzugsfähig sind auch Spenden an nur teilweise steuerbefreite Institutionen, soweit diese dem steuerbefreiten Tätigkeitsfeld zukommen. Zuwendungen an religiöse Institutionen sind nur insoweit abziehbar, als diese nicht Verkündungszwecken zugute kommen. Die steuerbefreite juristische Person muss ihren Sitz zwingend in der Schweiz haben. Sachspenden an ausländische Begünstigte sind nicht abzugsfähig. Abzugsfähig sind demgegenüber Sachspenden an schweizerische Betriebsstätten von ausländischen juristischen Personen [10].

2.1.2 Die Zuwendung ist freiwillig [11]. Der Spender erwirbt aufgrund seiner Zuwendung weder eine vertragliche Gegenleistung noch tilgt er eine Schuldverpflichtung. Dementsprechend sind auch allfällig in Naturalien geleistete Vereinsmitgliederbeiträge nicht abziehbar.

2.1.3 Mindestbetrag. Beim Bund und in den meisten Kantonen muss der Wert des gespendeten Gesamtbetrags im Steuerjahr mindestens 100 Franken betragen. Diese Limite ist nicht sonderlich hoch, wenn man bedenkt, dass der Wert der Naturalspende nur einen Bruchteil davon ausmachen muss [12].

2.1.4 Höchstbetrag. Beim Bund und in den meisten Kantonen können höchstens 20% der um die Aufwendungen verminderten Einkünfte bzw. des Reingewinns als Spende abgezogen werden [13]. Am grosszügigsten zeigt sich der Kanton Baselland, wo diese Limite 100% entspricht – am unteren Ende der Skala befindet sich Neuenburg mit 5% [14].

2.2 Sachspendebegriff. Spenden werden zivilrechtlich als Schenkungen im Sinn von Art. 239 ff. *Obligationenrecht* (OR) qualifiziert. Schenkungen können mit Auflagen und Bedingungen versehen werden. Sogenannte Schenkungen von Hand zu Hand bedürfen keiner speziellen Form, d. h., sie erfolgen durch Übergabe der Sache vom Schenker an den Beschenkten. Demgegenüber bedürfen Schenkungsversprechen zu ihrer Gültigkeit der schriftlichen Form. Werden Grundstücke oder dingliche Rechte an solchen (z. B. ein Wohnrecht oder eine Nutzniessung) geschenkt, ist in der Regel die öffentliche Beurkundung der entsprechenden Verträge erforderlich. Im steuerrechtlichen, jedoch nicht im zivilrechtlichen Sinn stellt auch die Errichtung einer Stif-

tung eine Schenkung bzw. Spende dar. Im Bereich der MWST gelten sowohl Spenden als auch Schenkungen als freiwillige Zuwendungen ohne Gegenleistung und sind daher keine der MWST unterliegenden Entgelte.

Als Sachspende in Frage kommen nicht nur wertvolle Güter wie Immobilien, Kunstgegenstände oder Fahrzeuge, sondern auch Gebrauchsgegenstände. Auch bei beweglichem Kapitalvermögen (Wertschriften), Immaterialgüterrechten oder Forderungsverzichten kann der Naturalspendenabzug geltend gemacht werden [15]. Demgegenüber sind Zeitspenden in Form von in Geld bewerteter Freiwilligenarbeit oder un-

«Sowohl die Steuerpflichtigen als auch die begünstigten Organisationen sind sich der neuen Möglichkeit des Sachspendenabzugs noch wenig bewusst.»

entgeltlichen Dienstleistungen grundsätzlich nicht abziehbar [16]. Möglich muss es u. E. aber sein, auf das Honorar einer erbrachten Dienstleistung zu verzichten und diesen Forderungsverzicht als Naturalspende abzuziehen. Analoges gilt, wenn ein Spender einen Gegenstand im Auftrag einer gemeinnützigen Organisation hergestellt und ihn anschliessend dieser zuwendet, da es sich hierbei um einen Verzicht einer Werkvertragsforderung handelt.

Zu unterscheiden sind die Fälle der Gebrauchsüberlassung. Das Gesetz kennt die zwingend unentgeltliche Gebrauchsüberlassung in der Form der Leihe (Art. 305 ff. OR) und die zwingend entgeltliche Miete oder Pacht (Art. 253 ff. bzw. 275 ff. OR). Die unentgeltliche Gebrauchsüberlassung eines Guts, z. B. eine private Leihgabe an ein Museum, berechtigt nicht zum Spendenabzug. Es fehlt an der einer Schenkung bzw. Spende typischen Zuwendung aus dem Vermögen des Schenkers sowie einer Bereicherung des Empfängers. Wird eine bewegliche oder unbewegliche Sache vermietet oder verpachtet und verzichtet der Vermieter bzw. Verpächter auf die Bezahlung des geschuldeten Miet- bzw. Pachtzinses, liegt hingegen eine Spende in der Form eines Forderungsverzichts vor. Eine Sachspende wird ebenfalls angenommen, wenn Mitglieder des obersten Leitungsorgans einer gemeinnützigen Organisation (Stiftungsrat, Vereinsvorstand) auf den Ersatz ihres statutarisch oder reglementarisch festgelegten Spensersatzes verzichten [17]. Wird ein Gut zu einem erheblich unter dem Verkehrswert liegenden Preis in Schenkungsabsicht verkauft, liegt eine gemischte Schenkung vor. Ein Spendenabzug kommt in diesem Fall im Umfang des Schenkungsteils in Frage. Hingegen liegt im Fall eines lediglich günstigen Preises (sog. «Freundschaftspreis») noch keine gemischte Schenkung mit einem entsprechenden Spendenanteil vor.

2.3 Werthaltigkeit und Zweckmässigkeit der Sachspende. Der Naturalspendenabzug setzt ein minimales Spendenvolumen voraus, das im Bund und bei den meisten



ROMAN BAUMANN LORANT,
DR. IUR., ADVOKAT,
PROFONDS, DACHVERBAND
GEMEINNÜTZIGER
STIFTUNGEN DER SCHWEIZ,
BASEL,
WWW.PROFONDS.ORG

Kantone bei natürlichen Personen 100 Franken pro Steuerjahr beträgt (vgl. Ziff. 2.1). Bei Sachspenden stellt der entsprechende Gegenstand allerdings für den Spender und den Empfänger kaum den gleichen Wert dar. Mit anderen Worten: Der in Geld bewertete Nutzenverzicht des Spenders entspricht nur zufällig dem Nutzenzuwachs beim Spendenempfänger. Dies ist beispielsweise bei nicht mehr benötigten Gebrauchsgütern oder ausgetragenen Kleidern auffällig. Entsprechend dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirt-

«Die kantonalen Steuerbehörden lassen die blosse Entsorgung von gebrauchten Gegenständen nach dem Motto <spenden statt entsorgen> nicht zum Abzug zu.»

schafflichen Leistungsfähigkeit muss die Abzugsfähigkeit zuerst geprüft werden: Erfährt der Steuerpflichtige mit seiner Spende keine Einbusse an ihm dienenden Mitteln (Nutzenverzicht), ist die Steuerreduktion nicht gerechtfertigt. Relativierend gilt es jedoch anzufügen, dass zugewendete Sachen, denen der Spender überdrüssig ist und die er nicht mehr haben will, unabhängig von einem Nutzenverzicht jedoch spendenfähig sind, wenn ihnen noch ein Marktwert zukommt. Die kantonalen Steuerbehörden lassen die blosse Entsorgung von gebrauchten Gegenständen nach dem Motto «spenden statt entsorgen» nicht zum Abzug zu. Wird die Abzugsfähigkeit bejaht (erster Schritt), ist beim Spendenabzug grundsätzlich auf den Marktwert abzustellen (zweiter Schritt, vgl. Ziff. 2.4). Demgegenüber sind Affektionswerte, die auf rein persönliche Werte oder Gefühle des Spenders aufbauen, nicht zu beachten (z. B. «Emotional Value» des gespendeten Elternhauses).

Es stellt sich in diesem Zusammenhang auch die Frage, inwieweit eine Sachspende der empfangenden Organisation dienlich sein muss. Eine Sachspende kann bei einer NPO in zwei Bereichen eingesetzt werden: Zum einen für die eigentliche Zweckerfüllung (z. B. ein Fahrzeug bei einer Stiftung für Behindertentransporte) und zum andern als Ertrag generierender Vermögenswert (z. B. Wertschriften). Nicht dienlich sind Gegenstände hingegen, wenn sie von der NPO weder gebraucht bzw. genutzt, verbraucht oder verkauft werden können. Allerdings: Die Organisation wird gewöhnlich Spenden ohne realisierbaren Nutzen von sich aus zurückweisen. Zudem kann der Wert einer Spende äusserst vielseitig sein (z. B. Prestige). In der Tat sollte es somit nicht im Fokus der Veranlagungsbehörde sein, zu prüfen, ob eine Spende kompatibel mit dem Organisationszweck ist^[18]; allenfalls müsste sie in besonders fragwürdigen Fällen den Tatbestand der Steuerumgehung prüfen. Widerspricht eine Sachspende demgegenüber offensichtlich dem Organisationszweck, ist es grundsätzlich Aufgabe anderer Gremien und Organe, einzuschreiten (z. B. Stiftungsaufsicht, Vereinsvorstand, Stiftungsrat usw.).

2.4 Quantifizierbarkeit und Bewertung. Ein Steuerabzug kommt nur dann in Frage, wenn der Wert der Sachspende quantifizierbar ist. Damit soll sichergestellt sein, dass der abzugsberechtigte Betrag auf objektiven Tatsachen beruht, die auch gegenüber der Veranlagungsbehörde plausibilisiert werden können. Eine Naturalspende ist bereits dann genügend quantifizierbar, wenn deren Wert in einer plausiblen Bandbreite angegeben werden kann. Dies ist beispielsweise bei Liegenschaften, gewöhnlichen Fahrzeugen oder marktgängiger Kunst der Fall, auch wenn die entsprechenden Schätzungsunterschiede gross sein können. Schwieriger ist die Situation beispielsweise bei nicht kotierten Wertpapieren, Oldtimern oder Kunstunikaten. In solchen Situationen ist es am Steuerpflichtigen, den objektiven Wert nachzuweisen

und existierende Bandbreiten offenzulegen (vgl. Ziff. 2.5; z. B. durch vorgängige Unternehmensbewertung beim Übertrag von Aktien). In der Praxis gibt es v. a. dort Diskussionen, wo die Bandbreite vertretbarer Werte besonders gross ist. Hier wäre es ungerechtfertigt, generell nur den tiefsten Wert zu akzeptieren (z. B. bloss den Materialwert einer goldenen Vase von Ludwig XIV). Vielmehr ist hier eine besonders sorgfältige Einschätzung des erzielbaren Marktwerts gefragt, die der Steuerpflichtige allerdings auf eigene Kosten beizubringen hat.

Wurde das Spendengut bereits vorher versteuert, wird der Vermögenssteuerwert i. d. R. problemlos akzeptiert (Wertschriften gemäss ESTV-Liste/Eurotax-Ankaufswert des

«Ein Steuerabzug kommt nur dann in Frage, wenn der Wert der Sachspende quantifizierbar ist.»

Autos). Allerdings kann der Spender dann einen höheren Betrag geltend machen, falls dieser durch objektive Tatsachen nachgewiesen werden kann. Dies gilt beispielsweise für Güter des Hausrats, die zwar steuerbefreit, aber nicht grundsätzlich wertlos sind (vgl. zur Nachsteuerproblematik unten Ziff. 3). Massgebend sind also in erster Linie am Markt realisierbare Werte. Dies auch darum, weil es sich beim Spendenabzug nicht um eine Frage der Vermögensbesteuerung handelt, sondern um einen Abzug bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer.

2.5 Nachweispflicht und Belege. Es gilt der allgemeine Grundsatz, dass der Steuerpflichtige steuermindernde Tatsachen zu beweisen hat [19]; einige Kantone verlangen bei geringfügigen Spenden nur auf besondere Aufforderung hin einen Spendennachweis. Es liegt am Spender, den Spendenwert gegenüber der Steuerbehörde zu vertreten und existierende Bewertungsgutachten bzw. Angaben zu Preisen von Vergleichsobjekten einzureichen. Ausgangspunkt ist eine schriftliche Spendenbestätigung der empfangenden Organisation, die über den Gegenstand und Zeitpunkt der Spende sowie über den Spender Auskunft gibt. Liegt ein schriftlicher Schenkungsvertrag vor, so kann dieser ebenfalls eingereicht werden. Je nach Art und Werthaltigkeit der Sache sollten weitere Wert-Determinanten wie Zustand, Aufbewahrungsort oder mit dem Gegenstand verbundene Rechte und Pflichten (z. B. Servitute bei Liegenschaften) dokumentiert werden. Bei Spendengut, das unmittelbar vorher zur Überlassung gekauft worden ist, sollte zudem der Kaufbeleg eingereicht werden.

2.6 Steuerperiode und Periodizität. Nach dem Periodizitätsprinzip wird das Einkommen in demjenigen Jahr besteuert, in dem es erzielt worden bzw. zugeflossen ist, d. h. in demjenigen Zeitpunkt, in dem die steuerpflichtige Person einen festen Rechtsanspruch auf das Einkommen erworben hat [20]. Bei Abzügen im privaten Bereich ist auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem die steuerpflichtige Person zur

Leistung verpflichtet ist [21]. Wird eine Sachspende von Hand zu Hand vollzogen, so kann der Spendenabzug in derjenigen Steuerperiode erfolgen, in der die Übergabe der Sache an den Empfänger stattgefunden hat. In diesem Fall fällt die Leistungsverpflichtung mit dem Abfluss des Spendenguts beim Spender zusammen. Wird eine Spende von Hand zu Hand durch Postversand abgewickelt, so würde an sich der Zeitpunkt des Eintreffens der Ware beim Empfänger gelten, denn erst in diesem Moment kommt die Schenkung zustande (z. B. bei der Spendenaktion «Zweimal Weihnachten»). Aus Praktikabilitätsgründen sollte unseres Erachtens aber auf den Zeitpunkt des Versands der Ware abgestellt werden. Es wäre für den Spender i. d. R. zu aufwendig, den exakten Zeitpunkt des Eintreffens beim Empfänger zu eruieren. Liegt ein schriftlicher Schenkungsvertrag (= Schenkungsversprechen) vor, ist die Sachspende im Zeitpunkt des Vertragsschlusses abzugsfähig, denn zu diesem Zeitpunkt ist der Spender zur Leistung verpflichtet bzw. hat der Beschenkte einen entsprechenden Anspruch. Dies gilt auch im Fall der Spende von Immobilien. Der Fälligkeitszeitpunkt der Spende ist hingegen bei der zeitlichen Zuordnung des Abzugs nicht ausschlaggebend [22].

3. BESONDERS WERTVOLLE VERMÖGENSGEGENSTÄNDE IM FOKUS

Der Naturalspendenabzug ist im Verhältnis zur Höhe des steuerbaren Einkommens limitiert (vgl. Ziff. 2.1). Im Gegensatz zu einem Geldbetrag kann ein Sachwert aber nicht problemlos über mehrere Steuerperioden verteilt gespendet werden, um den maximal möglichen Betrag abzuziehen, und schliesslich gibt es auch keinen unbeschränkten Spendenübertrag wie in Deutschland [23]. Erschwerend mag hier dazukommen, dass potenzielle Spender durch eine befürchtete Vermögensnachbesteuerung abgeschreckt werden. Die Gefahr, dass bisher unversteuerter Hausrat plötzlich als Kapitalanlageobjekt identifiziert werden könnte, liegt auf der Hand. In der Tat können bei bisher nicht bzw. falsch deklarierten Werten erhebliche Nach- und evtl. Strafsteuern drohen, zu denen der zulässige Naturalspendenabzug in keinem Verhältnis stehen mag (z. B. bei einem pensionierten Kunstsammler mit einem nur noch geringen steuerbaren Einkom-

men). Bereits in der Vergangenheit bei der Steuererklärung aufgetretene Bewertungsunsicherheiten rechtfertigen eine Nachbesteuerung jedoch nicht.

Bei Kunstgegenständen besteht ein Bewertungsproblem, falls kein liquider Markt besteht oder wenn Preise vergleichbarer Objekte stark schwanken [24]. In solchen Fällen liegt es in der Hand des Steuerpflichtigen, den entsprechenden Wert gegenüber der Veranlagungsbehörde mittels verlässlicher Unterlagen zu dokumentieren. Es wäre beispielsweise an ihm, zu beweisen, falls das gestiftete Bild zurzeit der Eigentumsübertragung deutlich mehr als der hälftige Versicherungswert wert wäre (der hälftige Versicherungswert wird nach gängiger Praxis der Steuerbehörden i. d. R. ohne weitere Nachweise akzeptiert). Bei marktgängiger Kunst bauen die entsprechenden Gutachten auf Auktionsergebnisse und Galeriepreise vergleichbarer Objekte auf [25]. Soll eine ganze Kunstsammlung zu Lebzeiten an eine steuerbefreite Institution verschenkt werden, so empfiehlt sich, dies zeitlich gestaffelt und damit steuerlich optimiert vorzunehmen (z. B. Bild für Bild): Damit kann die zulässige Limite des Naturalspendenabzugs mehrmals, d. h. jährlich, ausgeschöpft werden.

Bei Immobilien ist auf einen aktuellen Verkehrswert (= Marktwert) abzustellen. Je nach Typ der Immobilie ist der Verkehrswert nach unterschiedlichen Methoden zu berechnen. Bei selbstgenutzten Objekten oder freistehendem Land stehen Sachwert- oder Vergleichswertverfahren im Vordergrund. Bei Renditeobjekten ist demgegenüber eine Ertragswertberechnung anzuwenden. In der Praxis hat bei der Festlegung des Verkehrswerts die Mischwertmethode Verbreitung gefunden, d. h. eine Berechnung mit dem gewichteten Ertrags- und dem Sachwert, sofern weder Kaufpreis noch Preisvergleiche vorhanden sind [26]. Ein Bewertungsgutachten sollte aktuell, d. h. nicht älter als 1 bis 2 Jahre, sein. Latente Grundstücksgewinnsteuern sind zu berücksichtigen und dürfen demnach steuerlich nicht abgezogen werden. Es stellt sich die Frage, ob allenfalls auch auf den (hypothetischen) Verkehrswert der Handänderungssteuer abgestellt werden kann – da die Kantone hier aber unterschiedliche Methoden anwenden (z. B. teilweise Steuer- oder Katasterwert) [27], ist dies abzulehnen. Ein Alleineigentümer einer Liegenschaft verfügt auch, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen dazu erfüllt sind, über die Möglichkeit, Miteigentums- oder Stockwerkseigentumsanteile zu bilden und diese einzeln und über mehrere Steuerperioden hinweg gestaffelt zu spenden.

Unternehmensanteile berechnen sich aus dem anteiligen Wert der jeweiligen Gesellschaft. Ist ein Unternehmen börsenkotiert, richtet sich die Abzugsfähigkeit einer entspre-

chenden Sachspende nach dem aktuellen Börsenwert. Demgegenüber sind nichtkotierte Unternehmensanteile mittels einer geeigneten Methode zu bewerten. Im Vordergrund stehen ertragsorientierte Verfahren (z. B. DCF- oder Ertragswertmethode), wobei bei KMU i. d. R. auch der Substanzwert mitberücksichtigt wird (z. B. nach der «Praktikermethode» zu einem Drittel) [28].

4. SPEZIALFALL: NATURALSPENDENABZUG BEI UNTERNEHMEN

Der Naturalspendenabzug ist bei Unternehmen eher selten. Veraltete oder schadhafte Waren werden i. d. R. zuerst abgeschrieben, bevor sie gespendet werden. Soweit diese Wertberichtigungen tatsächlich gerechtfertigt sind, hat der Marktwert abgenommen. Ein entsprechender Spendenabzug erübrigt sich. Ist der Marktwert im Zeitpunkt der Zuwendung hingegen wieder angestiegen, sind die Wertberichtigungen rückgängig zu machen (wiedereingebrachte Abschreibungen). In diesem Umfang kommt ein entsprechender Spendenabzug in Frage.

Auch weitere steuerrechtliche Gründe sprechen gegen den Naturalspendenabzug. Es ist für Handels- und Produktionsunternehmen i. d. R. lohnender, Materialspenden wenn möglich als Sponsoringaufwand zu deklarieren, da der aktuell auf dem Markt erzielbare Preis vollumfänglich als steuerlicher Aufwand deklariert werden kann. Sponsoring ist ein mehrwertsteuerpflichtiger Leistungsaustausch. Allerdings sind Sponsoringleistungen von Unternehmen an gemeinnützige Organisationen oder umgekehrt gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) von der MWST ausgenommen. Sie führen jedoch zu einem Ausschluss des entsprechenden Anspruchs auf Vorsteuerabzug (vgl. Art. 29 MWSTG) [29]. Die Bewertung von Sponsoringleistungen in Form von Naturalien erfolgt zum Wert, wie sie der Sponsor einem unabhängigen Dritten fakturieren würde [30]. Solange die Sponsoringaufwendungen geschäftsmässig begründet sind, existieren keine betragsmässigen Schranken wie beim Naturalspendenabzug.

Es stellt sich bei Gegenständen des Geschäftsvermögens die Frage, ob allfällige stille Reserven aufzulösen und vom spendenden Unternehmen noch zu versteuern sind. Diese Frage ist wohl zu bejahen, d. h., eine Sachspende aus Geschäftsvermögen wird zur Folge haben, dass beim spendenden Unternehmen über allfällige stille Reserven abzurechnen ist [31]. Die anzunehmende Nichtanwendbarkeit des Buchwertprinzips im genannten Fall macht eine Sachspende v. a. dann unattraktiv, wenn der Aufwertungsbetrag die steuerliche Limite des Naturalspendenabzugs übersteigt. ■

Anmerkungen: *Die Autoren danken Prof. Dr. Markus Reich für die kritische Durchsicht des Manuskripts und die wertvollen Hinweise. 1) Vgl. zur Revision: Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats (WAK-S) zur Parlamentarischen Initiative Revision des Stiftungsrechts vom 23. 10. 2003 sowie die Stellungnahme des Bundesrats dazu vom 5. 12. 2003. 2) Vgl. Parlamentarische Initiative von Fritz Schiesser zur Revision des Stiftungsrechts vom 14. 12. 2000

(00.461). Der Wortlaut und die Begründung der Revision finden sich im Bericht der WAK-S vom 3. 5. 2001. 3) Vgl. Jahresberichte von profOnDs 2004 und 2005 (publ. auf www.profonds.org/de/portrait/downloads.htm); Degen, Christoph: Freiheit und Verantwortung, Das neue Schweizer Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, in: Stiftung & Sponsoring 2/2006, S. 37f; ders.: Die Schweizer Stiftung – rechtliche Rahmenbedingungen und neuere Entwicklungen, in: Eiselsberg, Maximilian (Hrsg.), Stiftungsrecht, Jahrbuch 2008, Wien/

Graz 2008, S. 425 und 436 ff.; Sprecher, Thomas: Die Revision des schweizerischen Stiftungsrechts, Zürich 2006; Steinmann, Gotthard: Das neue Stiftungsrecht – ein Überblick über die zivilrechtlichen sowie steuerrechtlichen Neuerungen, StR 6/2005, S. 466 ff. 4) Vgl. Rundschreiben (RS) der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) Nr. 12, 16. 12. 2004, Revision Stiftungsrecht, S. 2. 5) Vgl. Motion von Werner Luginbühl zur Steigerung der Attraktivität

tät des Stiftungsstandorts Schweiz vom 20.3.2009 (09.3344). **6)** Vgl. Vorschlag von proFonds zu einem Katalog möglicher Massnahmen im Sinn der Motion Luginbühl, 2009, Ziff. I 1 (www.profonds.org/de/portrait/downloads.htm). **7)** Vgl. Praxishinweise der Arbeitsgruppe Steuerbefreiung zur Abzugsfähigkeit von freiwilligen Zuwendungen, 2006–2008 (www.steuerkonferenz.ch). **8)** Vgl. Zigerlig, Rainer/Jud, Guido, in: Zweifel, Martin/Athanas, Peter (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 33a DBG N 5ff. **9)** Vgl. Art. 56 Bst. a–c DBG. **10)** Vgl. Reich, Markus, in: Zweifel, Martin/Athanas, Peter (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 9 StHG N 52. **11)** Vgl. Richner, Felix/Frei, Walter/Kaufmann, Stefan/Meuter, Hans Ulrich: Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, S. 757. **12)** Vgl. Art. 33a DBG. **13)** Vgl. Art. 26–33 DBG und Art. 33a DBG. **14)** Vgl. die Übersicht von proFonds über die Spendenabzüge in den einzelnen Kantonen (www.profonds.org/de/portrait/downloads.htm). **15)** Vgl. Zigerlig, Rainer/Jud, Guido, a. a. o., Art. 33a DBG N 4. **16)** Vgl. Bericht WAK-S vom 23.10.2003, a. a. o. S. 8173. **17)** Vgl. Zigerlig, Rainer/Jud, Guido, a. a. o., Art. 33a DBG N 4. **18)** Diese Ansicht vertritt auch

die Schweizerische Steuerkonferenz/Arbeitsgruppe Steuerbefreiung in ihren Praxishinweisen, a. a. o., S. 2/6. **19)** Vgl. BGE 121 II 257, 266; Blumenstein, Ernst/Locher, Peter: System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 416. **20)** Vgl. Blumenstein, Ernst/Locher, Peter, a. a. o., S. 267. **21)** Vgl. Richner, Felix et al., a. a. o., Art. 201 DBG N 99 und 109. **22)** Vgl. Reich, Markus: Steuerrecht, Zürich 2009, § 10 N 58. **23)** Vgl. dazu insbesondere Hüttemann, Rainer: Das Buchwertprivileg bei Sachspenden nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG, in: Der Betrieb, Heft 30 vom 25. 7. 2008, S. 1590–1595. **24)** Vgl. Zöbeli, Daniel/Koss, Claus/Stock, Dietmar: Bewertung und Darstellung von Kunst im Jahresabschluss von Stiftungen, in: Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen, Foundations Governance Band 8, Basel 2011, S. 134. **25)** Vgl. Ganteführer, Felix/Wacker, Jörg: Kunst, Recht & Steuern, Köln: AXA Art Kunstreihe, 2006, S. 23 ff. **26)** Vgl. zur Immobilienbewertung Wenger, Heinz/Wenger, Muck Marc/Naegeli, Wolfgang, Der Liegenschaftsbewerter, Zürich 2009; Canonica, Francesco, Die Immobilienbewertung, Schätzerwissen im Überblick, 2009. **27)** Vgl. dazu Schweizerische Steuerkonfe-

renz: Die Handänderungssteuer, Bern 2009, S. 20 ff. **28)** Gegebenenfalls ist auf das Kreisschreiben Nr. 28 der SSK vom 28. 8. 2008, Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, abzustellen. Vgl. zur Unternehmensbewertung allgemein Loderer, Claudio et al.: Handbuch der Bewertung, Zürich 2007, S. 581 ff.; Boemle, Max/Stolz, Carsten: Unternehmensfinanzierung, Zürich 2002, S. 684 ff.; Helbling, Carl, Unternehmensbewertung und Steuern, Zürich/Düsseldorf 1998. **29)** Vgl. dazu MWST-Info Nr. 5 Subventionen und Spenden, April 2010, Ziff. 2.3.2. Demgegenüber erfolgt bei Naturalspenden kein Leistungsaustausch und dementsprechend auch keine Kürzung des Vorsteuerabzugs. Keine Gegenleistung im mehrwertsteuerlichen Sinn liegt vor, wenn die Zuwendung in einer Publikation in neutraler Form einmalig oder mehrmalig erwähnt wird, selbst wenn dabei die Firma oder das Logo des spendenden Unternehmens verwendet wird (vgl. Art. 3 lit. i MWSTG). **30)** Vgl. MWST-Info Nr. 5 Subventionen und Spenden, April 2010, Ziff. 2.3.3. **31)** Vgl. Reich, Markus: Steuerrecht, a. a. o., § 15 N 137, m. H. a. BGR 29. 8. 95, ASA 65 S. 660 ff.

RÉSUMÉ

Déduction fiscale des dons en nature

Le 1^{er} janvier 2006, la déductibilité fiscale des dons bénévoles en nature consentis à des personnes morales non imposables a été assimilée à celle des dons en numéraire. Depuis cette date, les cantons doivent impérativement autoriser la déduction des dons en nature. Tant les contribuables que les organisations bénéficiaires ont encore trop peu conscience de cette possibilité.

Les conditions légales générales à la déduction des dons en nature sont identiques à celles qui régissent les dons en espèces:

- le bénéficiaire est une organisation sans but lucratif ayant son siège en Suisse ou une personne morale de droit public;
- la libéralité est bénévole; → le montant minimal du don est de CHF 100; → le don est déductible jusqu'à concurrence de 20% du revenu ou du bénéfice imposable au titre de l'impôt fédéral direct et dans la plupart des cantons.

Entrent en ligne de compte des biens précieux tels qu'immeubles, objets d'art ou véhicules, ainsi que des objets usuels. Le contribuable peut également faire valoir la déductibilité des dons en nature pour des capitaux mobiliers, des droits de propriété intellectuelle ou des abandons de créances. Par contre, les dons en temps sous forme de travail bénévole ou de services gratuits ne sont pas déductibles. Il en va de même de l'octroi d'un droit d'usage d'un bien à titre gratuit.

La déductibilité fiscale n'est envisageable que si la valeur du don en nature est quantifiable. Il appartient au donateur de

la rendre plausible aux yeux de l'autorité fiscale et de produire des expertises d'évaluation éventuelles. En vertu du principe de l'imposition en fonction de la capacité économique, les administrations fiscales cantonales n'admettent pas à titre de déduction l'élimination d'objets usagés de peu de valeur. Si la déductibilité est accordée, il y a lieu en principe de s'en remettre à la valeur de marché. En revanche, le fisc n'a pas à entrer en matière sur une valeur affective reposant uniquement sur des valeurs personnelles ou des émotions du donateur.

Sachant que la déduction des dons en nature est limitée à un certain pourcentage du revenu imposable, il est préférable d'étaler dans le temps des dons portant sur une collection d'objets d'art, par exemple. Par analogie, un propriétaire d'immeuble a la possibilité de constituer des parts de copropriété ou de propriété par étage et d'en faire don sur plusieurs périodes fiscales.

Dans les entreprises, les dons en nature sont encore très rares, contrairement aux libéralités en espèces. Des marchandises défectueuses sont en général amorties avant d'être données, ce qui rend la déduction du don superflue. Sans compter qu'il est plus rentable pour une entreprise de négoce ou de production de déclarer des dons de matériel comme frais de parrainage, sachant que le prix qu'elle peut en tirer sur le marché peut être déclaré intégralement à titre de charge fiscale. Enfin, en présence d'objets appartenant au patrimoine commercial, il y a lieu de dissoudre d'éventuelles réserves latentes et de les imposer avant de faire le don. *DZ/CD/RBL/AM*