



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Augustinergasse 3, Postfach 1654, 1701 Freiburg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01
www.fr.ch/tc

604 2013 30

604 2013 31

Urteil vom 20. Oktober 2014

Steuergerichtshof

Besetzung

Präsident:

Marc Sugnaux

Richter:

Anne-Sophie Peyraud, Hugo Casanova

Gerichtsschreiberin:

Elisabeth Rime Rappo

Parteien

A. _____, Beschwerdeführerin, vertreten durch die B. _____ AG

gegen

KANTONALE STEUERVERWALTUNG, Vorinstanz

Gegenstand

Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen; Abzug freiwilliger Leistungen an juristische Personen mit gemeinnützigem Zweck (Anfangskapital einer Stiftung)

Beschwerde vom 18. April 2013 gegen den Einspracheentscheid vom 25. März 2013; direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2010

Sachverhalt

A. Mit öffentlicher Urkunde errichtete A. _____ die Stiftung C. _____ mit Sitz in D. _____/SZ. Der Eintrag ins Handelsregister erfolgte am Tag danach. Die Stiftung bezweckt die Schaffung und Unterstützung von Schul- und Ausbildungsmöglichkeiten für benachteiligte Frauen und Kinder in Entwicklungsländern, vornehmlich in Afrika. Sie kann zu diesem Zweck Immobilien und Fahrnissachen erwerben und veräussern, mieten und vermieten, pachten und verpachten. Die Stiftung ist ausschliesslich gemeinnützig tätig. Jeder Ertrag aus der Stiftungstätigkeit kommt allein der Stiftung und damit der Erfüllung ihres gemeinnützigen Stiftungszweckes zugute. Die Stifterin behielt sich vor, den Stiftungszweck im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten zu ändern, wobei ein geänderter Zweck wiederum gemeinnützig bzw. öffentlich sein muss. Der Stiftung wurde ein Anfangskapital von eee Franken gewidmet. Die Stifterin amtiert als Präsidentin, mit Kollektivunterschrift zu zweien, des aus mindestens drei (zur Zeit vier) Mitgliedern bestehenden Stiftungsrates. Als Revisionsstelle wurde die F. _____ AG in G. _____/SZ bezeichnet. Aufsichtsbehörde ist das Eidgenössische Departement des Innern.

Auf ihr Gesuch vom 29. Dezember 2011 hin wurde die Stiftung C. _____ mit Verfügung der Kantonalen Steuerverwaltung / Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz vom 20. Januar 2012 ab Gründungsdatum bis zu einem allfälligen Widerruf infolge Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks von den kantonalen Gewinn- und Minimalsteuern sowie der direkten Bundessteuer befreit. Dies war auch schon vorgängig im Zusammenhang mit einem "Gesuch um Vorprüfung zur Steuerbefreiung" in Aussicht gestellt worden.

B. In der Steuererklärung, welche A. _____ am 19. Oktober 2011 für die Steuerperiode 2010 einreichte, machte sie insbesondere einen Abzug für freiwillige Zuwendungen an öffentliche oder gemeinnützige juristische Personen (Code 5.120) im Betrag von hhh Franken (iii Franken, begrenzt auf 20% des Reineinkommens) geltend. Darin ist nebst anderen Zuwendungen das der Stiftung C. _____ gewidmete Anfangskapital in der Höhe von eee Franken enthalten.

Gemäss Veranlagungsanzeige vom 18. Mai 2012 wurde dieser Abzug für die Kantonssteuer auf jjj Franken (satzbestimmend kkk Franken) und für die direkte Bundessteuer auf kkk Franken festgesetzt. Diese Abweichung gegenüber der Steuererklärung wurde unter Hinweis auf das Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (vom 8. Juli 1994) insbesondere damit begründet, dass das Anfangskapital der Stiftung C. _____ keine freiwillige Leistung im Sinne der einschlägigen Gesetzesbestimmungen darstelle. Unter Berücksichtigung der übrigen Steuerfaktoren ergab sich ein steuerbares Einkommen von llf Franken (Kanton Freiburg; satzbestimmend mmm Franken, geschuldete Steuer: nnn Franken) bzw. ooo Franken (Bund; geschuldete Steuer: ppp Franken).

C. Am 8. Juni 2012 erhob A. _____, vertreten durch die F. _____ AG, gegen diese Veranlagung Einsprache. Sie beantragte, die gemeinnützigen Zuwendungen, insbesondere jene an die Stiftung C. _____, seien in der Höhe von 20% des Nettoeinkommens zu berücksichtigen und das steuerbare Einkommen für den Kanton Freiburg neu auf qqq Franken (satzbestimmend rrr Franken) sowie für die direkte Bundessteuer auf sss Franken festzulegen. Diesbezüglich machte sie insbesondere geltend, das Stiftungskapital stelle eine freiwillige Leistung der Stifterin dar und es sei sachlich nicht gerechtfertigt, dieses im Gegensatz zu den späteren Zuwendungen an die gleiche (gemeinnützige) Stiftung nicht als abzugsberechtigt zu betrachten. Im erwähnten Kreisschreiben werde denn auch keine solche Unterscheidung gemacht.

Diese Einsprache wurde mit Entscheid vom 25. März 2013 abgewiesen. Zur Begründung führte die Kantonale Steuerverwaltung insbesondere aus, es ergebe sich sowohl aus dem in der Veranlagung erwähnten Kreisschreiben als auch aus der Lehre, dass statutarische Mitgliederbeiträge oder sonstige Zahlungen, auf welche die juristische Person einen Anspruch habe, keine Zuwendungen im Sinne der einschlägigen Gesetzesbestimmungen seien. Eine freiwillige Leistung müsse zunächst einmal einer steuerbefreiten juristischen Person zukommen. Im vorliegenden Fall handle es sich jedoch um das Stiftungskapital für die Stiftung, die zum Zeitpunkt der Zuwendung am 23. Dezember 2010 noch gar nicht gegründet und auch nicht steuerbefreit gewesen sei. Der Steuerbefreiungsentscheid sei zwar rückwirkend erlassen worden, jedoch erst am 20. Januar 2012. Deshalb habe "zum Zeitpunkt des Anfangskapitals" nicht mit Sicherheit gewährleistet werden können, dass die Stiftung wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreit werde. Ausserdem sei das Stiftungskapital das der Stiftung zugewiesene Anfangskapital, mit dem diese ihren statutarischen Zweck verfolgen könne. Mit diesem Vermögen müsse die Stiftung ihre Existenz sichern können, das heisst lebensfähig sein und ihren Zweck erfüllen. Dies sei eine materielle Bedingung, die erfüllt sein müsse, bevor die Gründung einer Stiftung Gültigkeit erlangen könne. Die Stiftungsaufsicht habe denn auch bestätigt: "Als Mittel zur Verfolgung des Zwecks steht ein Anfangskapital von CHF eee.- zur Verfügung." Diese Bedingung hange nicht vom freien Willen der Steuerpflichtigen ab.

D. Mit Eingabe vom 18. April 2013 reichte A. _____, nunmehr vertreten durch die B. _____ AG, beim Kantonsgesicht gegen den Einspracheentscheid Beschwerde ein. Sie beantragt, den angefochtenen Entscheid aufzuheben, die gemeinnützigen Zuwendungen (insbesondere jene an die Stiftung C. _____) in der Höhe von 20% des Nettoeinkommens zu berücksichtigen, das steuerbare Einkommen neu für den Kanton Freiburg auf qqq Franken (satzbestimmend rrr Franken) und für die direkte Bundessteuer auf sss Franken festzulegen sowie die "ordentlichen und ausserordentlichen Kosten" der Kantonalen Steuerverwaltung aufzuerlegen. Sie hält an ihrer bereits im Einspracheverfahren vorgebrachten Argumentation fest und legt diese noch etwas ausführlicher dar. Im Übrigen hält sie der Begründung des angefochtenen Entscheides insbesondere entgegen, die Verweigerung des Abzugs widerspreche dem klaren Willen des Gesetzgebers. Zudem sei die Analogie zu den statutarischen Mitgliederbeiträgen bei Vereinen unzutreffend. Anders als bei der Stiftung sei die Pflicht zur Zahlung von Mitgliederbeiträgen beim Verein nicht zwingende Voraussetzung, sondern Folge des Beitritts. Der freiwillige Akt der Stiftungerrichtung setze notwendigerweise ein Dreifaches voraus, nämlich den Willen, die Stiftung zu errichten, die Festlegung eines besonderen Zwecks sowie die Widmung des Anfangsvermögens. Hier sei also klar, dass die Freiwilligkeit der Stiftungerrichtung zwingend die Vermögenswidmung umfasse. Ohne Vermögenswidmung könne keine Stiftung errichtet werden. Deshalb sei die Widmung des Anfangsvermögens eine freiwillige Zuwendung im Sinne von Art. 33a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) bzw. Art. 34a des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1). Unhaltbar sei auch der Hinweis der Vorinstanz, dass die Rückwirkung des Steuerbefreiungsgesuchs fraglich sei. Die Stiftung müsse zwingend zuerst mit der Zweckverfolgung gegründet werden, damit ein Steuerbefreiungsgesuch überhaupt bewilligt werden könne. Auch sämtliche Umstrukturierungen, usw. seien ja rückwirkend möglich. In der Lehre werde denn auch einhellig anerkannt, dass Zuwendungen ebenfalls abzugsfähig seien, wenn sie vor der formellen Steuerbefreiungsverfügung erfolgten. Verlangt werde einzig, dass die Steuerbefreiungsvoraussetzungen zum Zeitpunkt der Zuwendung vorliegen und in der Folge die Steuerbefreiung offiziell anerkannt werde, wie dies vorliegend der Fall sei.

Der mit Verfügung vom 23. April 2013 festgesetzte Kostenvorschuss von 2'000 Franken wurde fristgemäss bezahlt.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 3. bzw. 4. Juli 2013 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung. Sie hält an ihrem Standpunkt fest und betont nochmals, dass Mitgliederbeiträge und sonstige Zahlungen, auf die juristische Personen einen Anspruch haben, keine abzugsfähigen freiwilligen Zuwendungen darstellen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

In ihren Gegenbemerkungen vom 18. Juli 2013 hält die Beschwerdeführerin ebenfalls an ihrem Standpunkt fest. Diese Eingabe wurde der Vorinstanz zur Information zugestellt.

Erwägungen

I. Direkte Bundessteuer (604 13 30)

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 Anwen-

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

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 Lebenden oder von Todes wegen. Als Spezialfälle der Stiftungserrichtung gelten Schenkungen mit der Auflage, aus dem Geschenkten eine selbstständige Schenkung zu errichten oder letztwillige Zuwendungen mit einer solchen Auflage (zum Stiftungsbegriff siehe HANS WIPFLI, Besteuerung der

Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, Diss. Basel 2000, 122 ff. mit weiteren Hinweisen).

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 Erbschaftsteuer 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, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht – Das bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, 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 Stiftungserrichtung verbundenen Vermögenswidmung – unter gesamtheitlicher Betrachtung von Verpflichtungs- 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 uneigennützig finanzielle Opfer nicht nur durch Spenden an eine bereits bestehende Institution oder Vereinsbeiträge, sondern insbesondere durch die Bereitstellung eines Stiftungskapitals erbracht werden können (vgl. MARKUS REICH, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, 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.

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 dargelegt 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

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)

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

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 Zuspreehung 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 kantonaler Ebene sieht Art. 137 Abs. 1 VRG vor, dass die (als letzte kantonale Instanz entscheidende) Verwaltungsjustizbehörde der im Beschwerdeverfahren obsiegenden Partei auf Gesuch 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

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)

Der Steuergerichtshof erkennt:

I. Direkte Bundessteuer (604 2013 30)

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen.

Der angefochtene Entscheid wird aufgehoben und der streitige Abzug für freiwillige Zuwendungen an gemeinnützige juristische Personen (Code 5.120) auf 20% der um die Aufwendungen verminderten Einkünfte festgesetzt.

II. Kantonssteuer (604 2013 31)

2. Der Rekurs wird gutgeheissen.

Der angefochtene Entscheid wird aufgehoben und der streitige Abzug für freiwillige Zuwendungen an gemeinnützige juristische Personen (Code 5.120) auf 20% der um die Aufwendungen verminderten Einkünfte festgesetzt.

III. Gerichts- und Parteikosten

3. Es werden keine Kosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss (2'000 Franken) wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.
4. Der Beschwerdeführerin wird zu Lasten der Vorinstanz eine Parteientschädigung von 1'500 Franken, plus 8 % Mehrwertsteuer (d.h. total 1'620 Franken), zugesprochen, welche vom Staat Freiburg direkt an ihre Vertreterin zu bezahlen ist.

IV. Zustellung.

Der vorliegende Entscheid kann sowohl bezüglich der veranlagten direkten Bundessteuern als auch der Kantonssteuern gemäss Art. 146 DBG bzw. 73 StHG und 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Lausanne, angefochten werden.

Gegen die Festsetzung der Höhe der Parteientschädigung ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG).

Freiburg, 20. Oktober 2014/hca

Präsident

Gerichtsschreiberin