
Stiftungen fördern Künstler – Steuern auf Preisen, Werkbeiträgen und ähnlichen Leistungen



Dr. Roman Baumann Lorant *
Advokat, Basel

1 Privatrechtliche Stiftungen und Kulturförderung

Kulturförderung ist eine staatliche Aufgabe und findet in der Schweiz primär durch die öffentliche Hand statt (vgl. Art. 69 BV). Aber auch privatrechtliche Stiftungen spielen dabei eine wichtige Rolle¹. In der Schweiz existieren rund 13 000 gemeinnützige Stiftungen², wovon gemäss Studien wohl ca. 20% bis 25% im Bereich Kunst und Kultur tätig sind³. Zu unterscheiden gilt es zwischen *operativen Stiftungen*, z. B. von Stiftungen getragene Museen und Theater, und *Förderstiftungen*, die geldwerte Leistungen an ihre Destinatäre ausrichten. Destinatäre sind dabei entweder Kulturinstitutionen oder aber Künstler als Einzelpersonen. Gegenstand des vorliegenden Beitrags bilden die Förderleistungen an Künstler und ihre steuerliche Behandlung.

Förderstiftungen stellen Fördermittel für das Kunst- und Kulturschaffen zur Verfügung. Sie unterstützen dabei Kunstschaffende auf vielfältige Weise. In der Regel richten sie Geldleistungen in Form von Stiftungspreisen, Werkbeiträgen, Stipendien, Kostenzuschüssen und dergleichen aus. Denkbar sind auch Naturalleistungen wie

etwa die kostenlose Überlassung eines Künstlerateliers während eines bestimmten Zeitraums. Der Schweizerische Schriftstellerverband⁴ gelangte 1953 mit der Anfrage an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), wie Preise, Ehrengaben und Stipendien an Schriftsteller steuerlich behandelt würden. Daraufhin veröffentlichte die ESTV das Kreisschreiben Nr. 15 vom 8. April 1953. Dieses Kreisschreiben ist noch heute einschlägig und wird von einigen Kantonen auch im Bereich der kantonalen Steuern angewandt⁵. Andere Kantone haben eigene Merkblätter erlassen⁶.

Die Ausführungen des vorliegenden Beitrags gelten sinngemäss für Förderbeiträge der öffentlichen Hand oder von öffentlich-rechtlichen Stiftungen⁷ und lassen sich auf die Gebiete der Wissenschaft⁸, Umwelt, Gesundheit, Sport etc. ausdehnen. Nachfolgend steht jedoch die *Förderung des Kulturschaffens durch privatrechtliche Stiftungen* im Vordergrund. Anders als im Bereich der öffentlichen Kulturförderung ist die Subvention bei der privaten Kulturförderung begriffsnotwendig kein Thema.

2 Besteuerungsgrundlagen für Künstler

2.1 Der Künstler im schweizerischen Steuerrecht

Künstler geniessen grundsätzlich keine Vorzugsbehandlung bei den Steuern. Auf sie sind die all-

gemeinen Regeln anwendbar. Demnach unterliegen Künstler mit Wohnsitz in der Schweiz der allgemeinen Einkommenssteuer durch den Bund und die Kantone sowie der Vermögenssteuer der Kantone. Künstler generieren in aller Regel Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit (vgl. Art. 18 DGB; Art. 8 StHG), da sie zum Zweck der Gewinnerzielung auf eigene Rechnung und Gefahr entweder Werke schaffen (z. B. Bilder, Romane und dergleichen) oder vor Publikum Kunst darstellen⁹. Nicht ausgeschlossen ist jedoch, dass Künstler Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit erzielen, etwa durch eine Anstellung bei einem Theater oder einem Sinfonieorchester. Eine weitere wichtige Einnahmequelle sind Lizenzgebühren, die durch Verwertung ihrer urheberrechtlich geschützten Werke anfallen. Vorliegend interessiert

* Dr. Roman Baumann Lorant ist Advokat und Partner bei Dufour Advokatur Notariat in Basel sowie stellvertretender Geschäftsführer von proFonds, Dachverband gemeinnütziger Stiftungen der Schweiz.

¹ Vgl. UHLMANN ET AL., Kulturförderung, in: MOSIMANN/RENOLD/ RASCHER (HRSG.), Kultur Kunst Recht, Basel 2009, S. 143.

² Vgl. DEGEN/BAUMANN LORANT, Kommt mit den Reformen die Bürokratie, Aktuelle Entwicklungen im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitssektor, Die Stiftung Schweiz, Februar 2013, S. 34.

³ PURTSCHERT ET AL., Visions and Roles of Foundations in Europe, Länderstudie Schweiz, Freiburg 2003, S. 21; HELMIG/HUNZIKER, Stiften in der Schweiz, Freiburg 2007, S. 6.

⁴ Heute: AdS – Autorinnen und Autoren der Schweiz.

⁵ Vgl. für Basel-Stadt etwa den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 29. August 2002, Erw. 4a, BStPra 3/2004, S. 169.

⁶ Vgl. etwa Merkblatt des kantonalen Steueramts ZÜRICH über die Besteuerung von Auszeichnungen für künstlerische, wissenschaftliche oder kulturelle Tätigkeiten vom 27. September 2004; Steuerpraxis des Kantons THURGAU, StP 18 Nr. 3 betreffend Stipendien und Ehrengaben; Merkblatt Nr. 7 der Steuerverwaltung des

Inhaltsverzeichnis

1 Privatrechtliche Stiftungen und Kulturförderung

2 Besteuerungsgrundlagen für Künstler

- 2.1 Der Künstler im schweizerischen Steuerrecht
- 2.2 Leistungen von Stiftungen
 - 2.2.1 Einkommenssteuer
 - 2.2.2 Schenkungssteuer
 - 2.2.3 Steuerfreie Unterstützung aus privaten Mitteln

3 Die Stiftungsleistungen an Künstler im Einzelnen

- 3.1 Kunst- und Kulturpreise
- 3.2 Werkbeiträge
- 3.3 Preisgelder von Projekt- und Kunstwettbewerben
- 3.4 Stipendien
- 3.5 Sponsoring
- 3.6 Kostenzuschüsse und Defizitgarantien
- 3.7 Naturalleistungen

4 Meldepflicht von Stiftungen

5 Schlussfolgerungen aus Sicht der Stiftungen

Kantons Bern «Einkommen: Spezialfälle», Ziff. 3.3 betr. Preise/Wettbewerbsgewinne.

⁷ Eine zentrale Rolle spielt dabei die Stiftung PRO HELVETIA; vgl. dazu Art. 31 ff. des Bundesgesetzes über die Kulturförderung KFG vom 11. Dezember 2009.

⁸ Vgl. dazu insbesondere das Kreisschreiben Nr. 8 der ESTV vom 25. Februar 1971 betr. Zuwendungen des Schweizerischen Nationalfonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung.

⁹ Vgl. OBERSON/MARAIA, Der Fiskus und die Kunst, in: MOSIMANN/RENOLD/ RASCHER (HRSG.), Kultur Kunst Recht, Basel 2009, S. 953.

eine andere Einnahmequelle, nämlich die bereits erwähnten Preise, Werkbeiträge, Stipendien etc.

2.2 Leistungen von Stiftungen

Leistungen von Stiftungen fallen beim Empfänger entweder unter die *Einkommenssteuer* oder unter den *Katalog der steuerfreien Einkünfte* (vgl. Art. 24 DBG; Art. 7 Abs. 4 StHG). Dieser Katalog ist abschliessend¹⁰. In Frage kommt dabei die Subsumtion der Stiftungsleistungen unter den Begriff der *Schenkung* (Art. 24 lit. a DBG; Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG), womit die kantonale Schenkungssteuer zum Tragen kommt, oder denjenigen der *Unterstützung aus privaten Mitteln* (Art. 24 lit. d DBG; Art. 7 Abs. 4 lit. f StHG).

2.2.1 Einkommenssteuer

Von der Einkommenssteuer der natürlichen Personen werden alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte erfasst, insbesondere solche aus unselbstständiger und selbstständiger Erwerbstätigkeit (vgl. Art. 16 Abs. 1 DGB; Art. 7 Abs. 1 DBG). Der Steuergesetzgeber geht von einem umfassenden Einkommensbegriff aus. Es handelt sich dabei um eine Nettogrösse, d. h. die zur Erzielung der Einkünfte notwendigen Aufwendungen können abgezogen werden (sog. Gewinnungskosten)¹¹. Stiftungsleistungen können ohne Weiteres unter den Einkommensbegriff fallen. Die kantonale Steuerhoheit für das Einkommen obliegt dem Wohnsitzkanton (vgl. Art. 3 StHG) oder dem Kanton des Geschäftsbetriebs (Art. 4 StHG), wobei es gegebenenfalls zu einer Steuerauscheidung kommt.

2.2.2 Schenkungssteuer

Ob Stiftungsleistungen als Schenkungen zu qualifizieren sind, ist demgegenüber fraglich. Als Schenkung gilt jede Zuwendung, mit der jemand aus seinem Vermögen das Vermögen eines andern ohne entsprechende Gegenleistung bereichert (vgl. Art. 239 OR). Ein Element einer

Schenkung ist der *Schenkungs-wille*, wonach die Zuwendung des Schenkenden freiwillig erfolgen muss. Stiftungen richten ihre Leistungen an sich nicht freiwillig aus, sondern gestützt auf ihre Stiftungsurkunde. Die Organe der Stiftung setzen den in der Urkunde der Stiftung verankerten Stiftungszweck um. Der steuerrechtliche Schenkungsbegriff weicht in diesem Punkt vom zivilrechtlichen ab, indem es als unbeachtlich angesehen wird, aus welchem Grund eine Zuwendung erfolgt. Entscheidend ist einzig, dass sie unentgeltlich erfolgt und die beschenkte Person bereichert ist. Dabei wird der Schenkungswille entweder substituiert durch den ursprünglichen Schenkungswillen beim Stifter, oder aber es wird damit argumentiert, eine Stiftung handle zwar in Erfüllung einer statutarischen Pflicht, habe aber bei der Auswahl der Destinatäre ein grosses Ermessen, was einem Schenkungswillen gleichkomme¹². Das Bundesgericht hat im Kontext einer Familienstiftung erkannt, dass kein Schenkungswille gegeben sein könne, soweit eine Stiftung Leistungen in Erfüllung der ihr durch die Stiftungsurkunde auferlegten Rechtspflichten ausrichte¹³. Das Berner Verwaltungsgericht hat diese Rechtsprechung für die Ausrichtung eines Kunstpreises des Bundesamts für Kultur (BAK) nicht übernommen. Das Bundesgericht habe den Schenkungswillen der Familienstiftung nur deshalb verneint, weil die Destinatäre bzw. die berechtigten Familienstämme einen statutarischen Rechtsanspruch auf jährliche Leistungen hätten. Beim Kunstpreis des BAK sei dies hingegen nicht der Fall. Das BAK verfüge bei der Vergabe des Kunstpreises über eine grosse Entscheidungsfreiheit und handle dementsprechend bei der Preisvergabe an den Künstler nicht in Erfüllung einer Rechtspflicht¹⁴.

Die Steuerhoheit steht bei der Schenkungssteuer ausschliesslich den Kantonen zu. Der Bund erhebt keine Schenkungssteuer. Im interkantonalen Verhältnis hat derjenige Kanton die Steuerhoheit, in dem die schenkende Stiftung ihren

Sitz hat. Steuersubjekt ist demgegenüber der beschenkte Künstler. Dies führt dazu, dass Leistungen von Stiftungen, die steuerrechtlich als Schenkungen qualifiziert werden, im Wohnsitzkanton des Künstlers keiner kantonalen Schenkungssteuer unterstellt sind, wenn die ausrichtende Stiftung ihren *Sitz im Ausland* hat (z. B. die Nobelstiftung). Auch Schenkungen von Stiftungen mit Sitz in den Kantonen Schwyz oder Luzern sind nicht steuerbar, weil diese Kantone keine Schenkungssteuer erheben¹⁵.

2.2.3 Steuerfreie Unterstützung aus privaten Mitteln

Stiftungsleistungen können weiter *steuerfreie Unterstützungen* aus privaten Mitteln nach Art. 24 lit. d DBG bzw. Art. 7 Abs. 4 lit. f StHG darstellen. Darunter fallen solche Mittel von privaten Institutionen, die den Künstlern freiwillig und unentgeltlich zur *Bestreitung des notwendigen Lebensunterhalts* gewährt werden. Die Unterstützungsleistung ist dabei auf die Deckung des Grundbedarfs beschränkt¹⁶. Als Massstab für den notwendigen Lebensunterhalt gilt das anrechenbare Einkommen nach dem Bundesgesetz über Ergänzungsleistungen (ELG). Der Anteil der Unterstützungsleistungen, der den notwendigen Lebensunterhalt übersteigt, ist steuerbar¹⁷.

Nach SPRECHER/VON SALI-LÜTOLF unterliegen einkommenssteuerfreie Unterstützungsleistungen der Schenkungssteuer¹⁸. M. E. kann dem nicht gefolgt werden. Sinn und Zweck von Unterstützungsleistungen ist es, den notwendigen Lebensbedarf zu decken. Aus diesem Grund unterliegen solche Leistungen weder der Einkommens- noch der Schenkungssteuer¹⁹.

3 Die Stiftungsleistungen an Künstler im Einzelnen

3.1 Kunst- und Kulturpreise

Unter Kunst- und Kulturpreisen sind geldwerte Leistungen von Stiftungen zu verstehen, die einem Künstler in Anerkennung der künstlerischen Tätigkeit und als Ausdruck der allgemeinen Wertschätzung ausgerichtet werden. Sie hängen nicht mit einer konkreten Leistungserbringung des Künstlers zusammen, sondern würdigen ganz allgemein sein künstlerisches Schaffen. Kunst- und Kulturpreise können bereits Geleistetes eines Künstlers oder sein ganzes Lebenswerk rühmen, also vergangenheitsbezogen sein, oder aber hoffnungsvolle Jungtalente fördern und damit einen Zukunftsbezug aufweisen. Der Grossteil der Preise dürfte sich auf das vergangene Schaffen eines Künstlers beziehen. Die Terminologie ist uneinheitlich. Häufig an-

¹⁰ Vgl. REICH in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 Art. 7 StHG N 76.

¹¹ Vgl. REICH, Steuerrecht, 2. Auflage, Zürich 2012, § 13 N 245.

¹² Vgl. RICHNER ET AL., Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 24 N 25 mit Verweis auf zahlreiche Entscheide; RICHNER/FREI, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, § 4 N 82; RAMSEIER, Die basellandschaftliche Schenkungssteuer, 1989, S. 53.

¹³ Vgl. Entscheid des Bundesgerichts 2A.668/2004 vom 22. April 2005, Erw. 3.4.3.

¹⁴ Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 22. Juni 2007, publ. in: NSp 2007, S. 92 ff.

¹⁵ Vgl. ESTV, Dossier Steuerinformationen, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, Bern 2013, S. 3; vgl. HINDERSMANN/MYSSEN, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern der Schweizer Kantone, Köln 2003, Rz. 1543.

¹⁶ Vgl. RICHNER ET AL., Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 24 N 75.

¹⁷ Vgl. BGE 137 II 328 ff.

¹⁸ Vgl. SPRECHER/VON SALIS-LÜTOLF, Die Schweizerische Stiftung, Zürich 1999, S. 108.

¹⁹ So auch Merkblatt des kantonalen Steueramts Zürich vom 27. September 2004, in: Zürcher Steuerbuch Nr. 16/700, lit. C; Merkblatt Nr. 7 der Steuerverwaltung des Kantons Bern «Einkommen: Spezialfälle», Ziff. 3.3.

zutreffen sind die Begriffe Preis, Ehrengabe, Award und Auszeichnung.

Gemäss einer Studie aus dem Jahr 2010 liegt die Preisgeldspanne zwischen CHF 200.– und CHF 1 Mio., im Durchschnitt bei rund CHF 75 000.–²⁰. Es existieren zahlreiche kleine, aber wenige grosse Preise. Rund die Hälfte aller Preisgelder liegt zwischen CHF 200.– und CHF 20 000.–²¹.

Die steuerliche Zuordnung solcher Kunst- und Kulturpreise zur Einkommens- oder Schenkungssteuer ist schwierig. Gemäss REICH ist diese Abgrenzung aufgrund des *Entgeltcharakters* der Leistung zu treffen²². Wird ein Preis unabhängig von einer konkret geleisteten Arbeit (in der Vergangenheit oder in der Zukunft) vorwiegend in allgemeiner Anerkennung des künstlerischen Schaffens oder Lebenswerks ausgerichtet, ist er als *unentgeltlich* zu betrachten und dementsprechend der *Schenkungssteuer* zuzuordnen²³. Die Steuerhoheit kommt dem Sitzkanton der Stiftung zu. Kunst- und Kulturpreise von Stiftungen mit Sitz in den Kantonen Schwyz und Luzern werden nicht besteuert (vgl. vorne Rz. 2.2.2). Zahlreiche Kantone gewähren Steuerfreibeträge oder einen Steuerabzug²⁴. Der Kanton Zürich kennt etwa die Praxis, Kunst- und Kulturpreise, die den Betrag von CHF 10 000.– nicht übersteigen, nicht zu besteuern²⁵. Es ist fraglich, wie vorzugehen ist, wenn ein Künstler in einem Jahr mehrere Preise erhält, die aber nur zusammen den Freibetrag oder den Steuerabzug übersteigen. Grundsätzlich dürfte jeder Preis für sich allein besteuert werden, d. h. es findet keine Zusammenrechnung statt²⁶.

3.2 Werkbeiträge

Werkbeiträge sind Leistungen, die im Hinblick auf oder nachträglich für die Erstellung eines bestimmten Werks oder für einen bestimmten Zeitraum für die Ausübung einer künstlerischen Tätigkeit (z. B. ein literarisches Werkjahr) gewährt werden. Dabei muss ein direkter Zusam-

menhang zwischen dem Beitrag und der konkreten Leistungserstellung bestehen²⁷. Darunter fallen auch Beiträge oder Preise, die für ein auf Ausschreibung oder Auftrag hin geschaffenes Werk ausgerichtet werden (zu den Wettbewerbspreisen siehe unten Ziff. 3.3).

Solche Werkbeiträge fallen nach der bereits erwähnten *Entgeltcharakter-Theorie* von REICH unter die Einkommenssteuer, weil sie entgeltlichen Charakter aufweisen. Sie wurden entweder für die Erstellung eines spezifischen Werks oder einer spezifischen künstlerischen Arbeit oder aber für eine definierte Schaffensperiode gewährt und stellen eine *Entschädigung* dafür dar²⁸. Der Beitrag kann an Erwartungen, Auflagen oder Bedingungen geknüpft werden. Zivilrechtlich liegt eine Schenkung mit oder ohne Auflagen und Bedingungen vor (Art. 239 ff. OR). Es handelt sich also um eine Konstellation, bei der zivilrechtlich eine Schenkung vorliegt, die aber steuerlich von der Einkommenssteuer erfasst wird. Bei eigentlichen *Werkaufträgen* nach Art. 363 ff. OR (mit Eigentumsübergang des Werks) liegt eine Werkvertragsvergütung nach Art. 372 ff. OR vor, beim Ankauf eines bereits bestehenden Kunstwerks eine Kaufpreiszahlung nach Art. 211 ff. OR. Diese unterliegen zweifelnsfrei der Einkommenssteuer. Heikel sind diejenigen Preise, die nachträglich für ein spezifisches Werk ausgerichtet werden (z. B. ein Buchpreis). Handelt es sich dabei um eine Entschädigung für die geleistete Arbeit oder um eine allgemeine Anerkennung der spezifisch mit diesem Werk zusammenhängenden künstlerischen Arbeit? Diese Frage muss anhand der Umstände des Einzelfalls beantwortet werden (Ziele der Stiftung, Stiftungszweck, Ausschreibung des Preises, Kommunikation bei der Preisverleihung etc.).

Die Steuerhoheit für die Einkommenssteuer liegt beim Bund und demjenigen Kanton, in dem der Künstler seinen Wohnsitz oder einen Geschäftsbetrieb hat. Der Künstler kann Aufwendungen, die ihm für die Erstellung des Werks oder die künstle-

rische Tätigkeit anfallen (z. B. Material für die Erstellung eines Bildes), als Gewinnungskosten abziehen²⁹. Nach der Zürcher Praxis können zwanzig Prozent der in Frage stehenden Leistungen in Abzug gebracht werden. Höhere Aufwendungen sind vollumfänglich nachzuweisen³⁰. Falls solche Werkbeiträge zusammen mit den übrigen Einkünften des Künstlers seinen notwendigen Lebensbedarf nicht übersteigen, gelten sie als steuerfreie Unterstützungsleistungen (vgl. dazu vorne Ziff. 2.2.3).

3.3 Preisgelder von Projekt- und Kunstwettbewerben

Stiftungen schreiben für die Verleihung ihrer Preise zuweilen öffentlich einen Wettbewerb aus. Sie treten dabei als Veranstalter des Wettbewerbs auf, dessen Gewinner als Belohnung den Stiftungspreis erhält. Zivilrechtlich handelt es sich in aller Regel um ein sogenanntes Preisausschreiben nach Art. 8 OR.

Es stellt sich nun die Frage, wie Preise steuerrechtlich erfasst werden, die im Rahmen eines Wettbewerbs ausgerichtet werden. Hier ist ent-

scheidend, wie der Wettbewerb konkret ausgestaltet wird. Geht es darum, einen Künstler für sein Werk abzugelten, das spezifisch für die Teilnahme am Wettbewerb geschaffen und eingereicht wurde, liegt Einkommen vor. Bei solchen Preiswettbewerben werden die Teilnehmer gerade wegen des erhofften Preises tätig, weshalb ein Kausalzusammenhang zwischen dem Tätigwerden und dem Preis besteht und damit ein direkter Zusammenhang zwischen dem Beitrag und der konkreten Leistungserstellung vorliegt, wie er für die Subsumtion unter die Einkommenssteuer vorausgesetzt wird (vgl. vorne Ziff. 3.2). Aber nicht jeder Wettbewerbspreis wird als Einkommen einzustufen sein. Dient nämlich die Wettbewerbsausschreibung lediglich dazu, Kandidaten für die Teilnahme zu gewinnen und wird nicht extra ein künstlerisches Werk geschaffen, stellt der Preis eine Schenkung dar. Dies gilt selbst dann, wenn die Teilnehmer gewissen Voraussetzungen zu genügen haben (z. B. betreffend Alter) und (bereits erstellte) Werkbeispiele³¹ einreichen müssen. Der Künstler hat ein Werk nicht spezifisch im Hinblick auf

²⁰ Vgl. VON SCHNURBEIN/STÜHLINGER, Ausgezeichnet! Preise, Awards und Auszeichnungen von Schweizer Stiftungen, Basel 2010, S. 8.

²¹ Vgl. VON SCHNURBEIN/STÜHLINGER, Ausgezeichnet! Preise, Awards und Auszeichnungen von Schweizer Stiftungen, Basel 2010, S. 8.

²² Vgl. REICH, Steuerrecht, 2. Auflage, Zürich 2012, § 15 N 45.

²³ Vgl. REICH, Steuerrecht, 2. Auflage, Zürich 2012, § 15 N 45; Kreisschreiben ESTV Nr. 15 vom 8. April 1953. Die ESTV verwendet im Kreisschreiben den Begriff «Ehrengaben».

²⁴ Vgl. die Übersicht in: ESTV, Dossier Steuerinformationen, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, Bern 2013, S. 26 ff.

²⁵ Vgl. Merkblatt des kantonalen Steueramts Zürich vom 27. September 2004, in: Zürcher Steuerbuch Nr. 16/700, lit. B.

²⁶ Im Kanton Solothurn wäre dem z. B. nicht so, wenn eine Stiftung während desselben Jahres mehrere Preise an denselben Künstler ausrichten und der Steuerabzug dadurch überschritten würde (vgl. § 239 Abs. 2 SO-StG).

²⁷ TaxInfo Kanton Bern, Schenkungssteuer, Fassung vom 6. November 2013, Ziff. VIII. 5.

²⁸ Vgl. REICH, Steuerrecht, 2. Auflage, Zürich 2012, § 15 N 45; Kreisschreiben ESTV Nr. 15 vom 8. April 1953. Die ESTV verwendet im Kreisschreiben den Begriff «Preis». Vgl. weiter Merkblatt des kantonalen Steueramts Zürich vom 27. September 2004, in: Zürcher Steuerbuch Nr. 16/700, lit. C.

²⁹ Kreisschreiben ESTV Nr. 15 vom 8. April 1953.

³⁰ Vgl. Merkblatt des kantonalen Steueramts Zürich vom 27. September 2004, in: Zürcher Steuerbuch Nr. 16/700, lit. C.

³¹ Die eingereichten Unterlagen dienen in der Regel dazu, die künstlerischen Fähigkeiten eines Bewerbers zu beurteilen.

die Preisverleihung erstellt und eingereicht, womit keine Abgeltung für die Teilnahme am Wettbewerb vorliegt. Der Wettbewerbspreis wäre vielmehr eine Anerkennung des künstlerischen Schaffens oder eines bereits erstellten künstlerischen Werks und hätte steuerrechtlich den Charakter einer Schenkung (vgl. vorne Ziff. 3.1).

3.4 Stipendien

Stipendien sind einmalige oder wiederkehrende Geldleistungen, die von der öffentlichen Hand oder von privatrechtlichen Stiftungen für die *Aus- oder Weiterbildung* ausgerichtet werden und für die – von spezifischen Ausnahmen wie Ausbildungsabbruch abgesehen – *keine Rückzahlungsverpflichtung* besteht³². Stipendien sind von *keiner konkreten Gegenleistung* des Empfängers abhängig. Sie sind jedoch zweckkonform zu verwenden.

Soweit diese Voraussetzungen erfüllt sind und die Stipendien zusammen mit den übrigen Einkünften des Künstlers seinen notwendigen Lebensbedarf nicht übersteigen, fallen sie unter die steuerfreien Unterstützungsleistungen (vgl. vorne Ziff. 2.2.3). Sind die Voraussetzungen hingegen nicht erfüllt, handelt es sich um Erwerbseinkommen.

Auf die *Bezeichnung der Leistungen* als Stipendien oder Stipendium kann es nicht ankommen. So hat etwa die Steuerrekurskommission IV des Kantons Zürich zu Recht festgehalten, es könne nicht angehen, einen Kunstpreis bzw. eine Auszeichnung mit der Einkommenssteuer zu erfassen, nur weil dieser als Stipendium bezeichnet wurde³³.

3.5 Sponsoring

Erhält ein Künstler Beiträge für eine konkrete Werbe- und/oder Bekanntmachungsleistung zugunsten des Zuwendenden, liegt Sponsoring vor. Der Sponsor ist in der Regel keine Stiftung, sondern ein kommerzielles Unternehmen. Sponsoringbeiträge sind Entgelt für eine konkrete Ge-

genleistung und unterliegen demzufolge der Einkommenssteuer³⁴. Sie werden auch von der Mehrwertsteuer erfasst³⁵.

3.6 Kostenzuschüsse und Defizitgarantien

Häufig anzutreffen sind neben den bereits erwähnten Leistungen etwa Kostenzuschüsse (z. B. für Druck- oder Übersetzungskosten, für die Durchführung von Veranstaltungen, Infrastrukturbeiträge etc.) und Defizitgarantien für Veranstaltungen. Nach der bereits erwähnten Entgeltcharakter-Theorie (vgl. vorne Ziff. 3.1) werden solche Leistungen, die stets einen direkten Zusammenhang mit einem bestimmten Werk oder einer spezifischen künstlerischen Tätigkeit aufweisen, entweder von der Einkommenssteuer erfasst oder gelten – sofern die Voraussetzungen erfüllt sind – als steuerfreie Unterstützungsleistungen.

3.7 Naturalleistungen

Was die steuerliche Qualifikation von Naturalleistungen als Einkommen, Schenkungen oder steuerfreie Unterstützungen anbelangt, gilt das bisher Gesagte entsprechend. Dass Naturalleistungen steuerbares Einkommen darstellen können, ergibt sich schon aus dem steuerlichen Einkommensbegriff (vgl. vorne Ziff. 2.2.1). Probleme können sich bei der *Bewertung* dieser Leistungen ergeben, weil sie nicht in Geld ausgerichtet werden.

Naturalleistungen bemessen sich nach dem *Marktwert* (vgl. Art. 16 Abs. 2 DBG). In der Praxis spielen Naturalleistungen vor allem in der Form der unentgeltlichen Überlassung von Künstlerateliers (Literatur, Malerei, Bildhauerei etc.) sowie Übungs- und Proberäumen (Musik) eine Rolle³⁶. Wenn keine steuerfreie Unterstützungsleistung vorliegt, wäre der Marktwert m. E. durch Vergleichsmieten zu bestimmen.

4 Meldepflicht von Stiftungen

Für jede Steuerperiode müssen Stiftungen den Steuerbehörden eine Bescheinigung über die ihren *Begünstigten erbrachten Leistungen* einreichen (vgl. Art. 129 DBG Abs. 1 lit. a DBG; Art. 45 lit. a StHG). Von der Meldepflicht erfasst sind sämtliche Stiftungen, also auch solche, die wegen Gemeinnützigkeit von den Steuern befreit sind³⁷. Zu melden sind die den Begünstigten erbrachten Leistungen wie unter anderem Kunst- und Kulturpreise sowie Stipendien³⁸. Die Bescheinigungen sind grundsätzlich der Veranlagungsbehörde jenes Kantons einzureichen, der für die Veranlagung der steuerpflichtigen Person zuständig ist³⁹. Im vorliegenden Kontext ist dies dann schwierig, wenn fraglich ist, ob ein Einkommen oder eine Schenkung vorliegt. M. E. erfüllt eine Stiftung ihre Meldepflicht deshalb, wenn sie die Bescheinigung der Veranlagungsbehörde ihres Sitzkantons einreicht⁴⁰. Dem Begünstigten, also etwa dem Preisträger, ist *ein Doppel* der Bescheinigung zuzustellen (vgl. Art. 129 Abs. 2 StGB). Diese Melde- bzw. Bescheinigungspflicht greift m. E. nur dann, wenn die Stiftungsleistungen steuerrechtlich als Einkommen einzustufen

sind. Bei Schenkungen kommt das jeweilige kantonale Schenkungssteuerrecht zur Anwendung. Das Gros der Kantone kennt eine Anzeigepflicht des Beschenkten. Andere Kantone nehmen den Schenker oder sowohl den Schenker als auch den Beschenkten in die Pflicht für die Anzeige der jeweiligen Schenkung⁴¹.

5 Schlussfolgerungen aus Sicht der Stiftungen

Stiftungen haben unter Umständen einen Einfluss auf die steuerliche Behandlung ihrer Leistungen an Künstler. Dies hängt davon ab, wie der Stifter oder die Stifterin die Preise bzw. Beiträge in der Stiftungsurkunde ausgestaltet hat. Wurde der Stiftungszweck sehr allgemein bzw. offen formuliert, kann der Stiftungsrat durch die nähere Ausgestaltung des Zwecks und des darin statuierten Preises Einfluss auf die steuerliche Behandlung nehmen. Zielt der Preis auf die allgemeine Anerkennung eines künstlerischen Werks oder Schaffens ab, greift die Schenkungssteuer. Geht es mehr um die Ermöglichung bzw. Finanzierung eines konkreten Werks oder Projekts, wird die Einkommenssteuer zur Anwendung gelangen, es sei denn, es handle sich um

³² Vgl. RICHNER ET AL., Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 24 N 77. Siehe auch St. Galler Steuerbuch StB 29 Nr. 1 «Stipendien und Studiendarlehen» vom 1. Juli 2011.

³³ Vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission IV des Kantons Zürich vom 21. Februar 1990, publ. in: StE 1990 B 28 Nr. 2.

³⁴ Vgl. OBERSON/MARAIA, Der Fiskus und die Kunst, in: MOSIMANN/RENOLD/ RASCHER (HRSG.), Kultur Kunst Recht, Basel 2009, S. 957.

³⁵ Bekanntmachungsleistungen von oder an gemeinnützige Organisationen sind aber von der Mehrwertsteuer ausgenommen (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG).

³⁶ Bekannt sind z. B. die Atelierstipendien der Landis&Gyr Stiftung in London und Zug, welche die unentgeltliche

Nutzung einer Wohnung (inkl. Arbeitsräumen) sowie einen Reise- und Lebenskostenzuschuss beinhalten.

³⁷ Vgl. ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 Art. 45 StHG N 3.

³⁸ Vgl. ZWEIFEL/CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, § 18 Rz. 34.

³⁹ Vgl. RICHNER ET AL., Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 129 N 6.

⁴⁰ Nach RICHNER ET AL. erfolgt in diesem Fall eine Weiterleitung an die zuständige Veranlagungsbehörde; vgl. RICHNER ET AL., Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 129 N 6.

⁴¹ Vgl. ESTV, Dossier Steuerinformationen, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, Bern 2013, S. 41.

steuerfreie Unterstützungsleistungen zur Bestreitung des notwendigen Lebensunterhalts. Die ausgezeichneten Künstler stehen vor der Entscheidung, ob sie ihren Preis als Einkommen deklarieren oder als Schenkung anzeigen. Stiftungen, die Kunst- und Kulturpreise ausrichten, tun gut daran, die schenkungssteuerlichen Freibetrags- und Abzugsregelungen zu prüfen, bevor sie die Höhe ihrer Preise festsetzen. Es ergibt keinen Sinn, einen Preis von CHF 12 000.– auszurichten, wenn Schenkungen bis CHF 10 000.– steuerfrei sind. Je nach Sitz der Stiftung werden ihre Preise nicht von einer Schenkungssteuer erfasst und können vom Künstler steuerfrei vereinbart werden (Kantone Luzern und Schwyz).

Weiter sollte die Stiftung beachten, dass gewisse Kantone Bestimmungen vorsehen, wonach der Schenker, also die Stiftung, solidarisch mit dem Beschenkten, also dem Künstler, für die Steuer haftet⁴². Damit besteht zumindest theoretisch ein Risiko, dass eine Stiftung in Anspruch genommen wird, falls der beschenkte Künstler seiner Steuerpflicht nicht nachkommt.

⁴² Vgl. die Übersicht in: ESTV, Dossier Steuerinformationen, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, Bern 2013, S. 12; zum Teil besteht die Solidarhaftung nur, wenn der Beschenkte Wohnsitz im Ausland hat.