

28.03.2019

Steuerbefreiung bei kultureller Zweckbestimmung

Wie wird der Begriff der kulturellen Zweckbestimmung im Hinblick auf eine allfällige Steuerbefreiung konkret definiert? Welche problematischen Tatbestände schliessen eine Steuerbefreiung in diesem Bereich aus? Wie erfolgt die schwierige Grenzziehung zwischen Allgemeininteresse und Eigeninteressen sowie in Bezug auf eine allfällige wirtschaftliche Tätigkeit? Diese Fragen sollen nachfolgend erörtert und beantwortet werden.

Grundlagen und allgemeine Kriterien

Gemäss Art. 56 lit. g DBG sowie § 70 Abs. 1 lit. h StG können juristische Personen (in der Regel handelt es sich dabei um Vereine und Stiftungen) von der Steuerpflicht befreit werden, sofern diese gemeinnützige Zwecke verfolgen. Die Organisation, die eine Steuerbefreiung beansprucht, hat ein entsprechendes Gesuch einzureichen und aufgrund von Tätigkeitsberichten, Jahresrechnungen, Protokollen und Statuten möglichst konkret darzulegen, dass die entsprechenden Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gegeben sind. Die leitenden Prinzipien für die Beurteilung einer Steuerbefreiung zufolge Gemeinnützigkeit wurden von der Rechtsprechung entwickelt und sind im Kreisschreiben Nr. 12 vom 8. Juli 1994 der Eidg. Steuerverwaltung dargelegt. Demnach ist die Verfolgung eines Allgemeininteresses von grundlegender Bedeutung. Darunter wird die Förderung des Gemeinwohls verstanden, was auch Tätigkeiten bzw. Zweckverfolgungen im kulturellen Bereich umfassen kann. Dabei ist wesentlich, dass die im Interesse der Allgemeinheit liegende Zweckverfolgung in uneigennütziger Weise erbracht wird. Das Merkmal der Uneigennützigkeit umfasst somit ein altruistisches Handeln. Damit verbunden ist das Erfordernis, dass von Vereinsmitgliedern und/oder von Dritten konkrete Opferleistungen erbracht werden, z.B. in Form von Spendenzahlungen zugunsten der steuerbefreiten Institution oder mittels unentgeltlicher Leistungen durch die steuerbefreite Institution zugunsten der Allgemeinheit. Zudem muss sich eine steuerbefreite Tätigkeit frei von Eigeninteressen und/oder Selbsthilfzwecken entfalten. Für Organisationen mit kultureller Zweckverfolgung hat die Schweizerische Steuerkonferenz im Jahr 2008 Praxishinweise erarbeitet, welche die Merkmale des Allgemeininteresses sowie der Uneigennützigkeit näher umschreiben (www.steuerkonferenz.ch).

Interesse der Allgemeinheit

Damit im kulturellen Tätigkeitsbereich das Interesse der Allgemeinheit bejaht werden kann, muss die kulturelle Veranstaltung grundsätzlich allen interessierten Personen bzw. einem breiten Publikum zugänglich sein. Damit verbunden ist auch die moderate Festlegung der Eintrittspreise, welche für die breite Bevölkerung erschwinglich sind. Wesentlich ist auch, dass die künstlerische Publikumsveranstaltung einen allgemeinbildenden und erbauenden Charakter aufweist, womit das geistige Volkswohl gefördert wird. Mit andern

Worten, darf sich die Veranstaltung nicht nur in der Zerstreuung bzw. der Unterhaltung des Publikums erschöpfen (ASA 57, S. 511). Diesbezüglich hat das Bundesgericht erkannt, dass die Grenzziehung zwischen bloss unterhaltenden und kulturell wertvollen, dem Allgemeinwohl dienenden Zwecken nicht einfach ist und es kaum Aufgabe der Steuerbehörde sein kann, über den Wert oder Unwert kultureller Veranstaltungen konkret zu befinden. Daraus folgt, dass die jeweiligen Organisationen der Steuerbehörde möglichst klar und eindeutig aufzuzeigen und darzulegen haben, wonach ihre öffentlichen Veranstaltungen die aufbauende Wirkung auf das breite Publikum entfalten.

Ausschluss von Eigeninteressen

Die Gemeinnützigkeit setzt zudem voraus, dass keine Eigeninteressen der Institution und/oder ihrer Mitglieder (z.B. Vereinsmitglieder) verfolgt werden. Nach diesem Grundsatz ergibt sich, dass insbesondere Vereine, welche ideellen und geselligen (persönlichen) Interessen der Vereinsmitglieder dienen, nicht von der Steuerpflicht befreit werden können. Obwohl die Theater- und Musikgesellschaften, Gesangs- und Sportvereine, Schützengesellschaften oder Fasnachtskomitees wertvolle (ideelle) Leistungen im Interesse der Allgemeinheit erbringen (z.B. Jugendförderung, Gesundheitsprävention, Unterstützung der schweizerischen Wehrbereitschaft, Erhalt der Fasnachtskultur etc.), verfolgen sie primär die Pflege und Förderung der Eigeninteressen der jeweiligen Vereinsmitglieder. Solche Vereine bezwecken zur Hauptsache die Pflege der Kameradschaft, der sinnvollen Freizeitgestaltung sowie das gesellige Zusammensein unter den Vereinsmitgliedern.

Anders sieht es aus, wenn diese Eigeninteressen beispielsweise bei Jugend- oder Pfadfinderorganisationen stark in den Hintergrund rücken und die uneigennützigen Jugendförderung im Vordergrund steht. In solchen Fällen sind die Jugendlichen nur für eine relativ kurze und beschränkte Zeit der Organisation zugewandt. Dabei nimmt die Organisation grundsätzlich jeden interessierten Jugendlichen auf, unabhängig von Talent und Begabung. Somit werden die Jugendlichen in uneigennütziger Weise gefördert, ohne dass damit Interessen eines langfristig bestehenden Mitgliederstammes oder eines vorgelagerten Muttervereins gefördert werden, der primär seinen Nachwuchs daraus schöpfen will.

Eine Steuerbefreiung zufolge Gemeinnützigkeit ist allenfalls auch dann möglich, wenn lediglich in einem untergeordneten Ausmass eigene bzw. persönliche (ideelle) Interessen verfolgt werden. So kann die Bildersammlung eines Kunstmäzens, welche in eine Stiftung übertragen wird, steuerbefreit werden, sofern die Gemälde einer breiten Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden, selbst wenn der Stifter mit dieser Sammlung auch eigene ideelle Bedürfnisse befriedigt (ASA 58, S. 475). Gleich verhält es sich bei einem Museumsverein, wenn nicht nur die Mitglieder selber, sondern primär die breite Öffentlichkeit ein Interesse an der Vereinstätigkeit haben und der Verein somit hauptsächlich dem Interesse der Allgemeinheit dient. In solchen Fällen überwiegen die altruistischen Motive der Mitglieder die eigenen Interessen (beispielsweise in Form von Spendenzahlungen, unentgeltlichen Vermögensübertragungen und ehrenamtlichen Tätigkeiten).

Ausschluss von Erwerbszwecken

Mit der Steuerbefreiung nicht zu vereinbaren sind allfällige wirtschaftliche Interessen der juristischen Person oder ihrer Mitglieder. Werden zu einem wesentlichen Teil Erwerbszwecke verfolgt oder besteht die Absicht einer erwerbswirtschaftlichen Gewinnerzielung (auch wenn diese Gewinne zugunsten einer gemeinnützigen Zweckverfolgung verwendet werden), ist die Steuerbefreiung ausgeschlossen. Die Verfolgung von Erwerbszwecken

verletzt den Grundsatz der steuerrechtlichen Wettbewerbsneutralität. Ein Erwerbszweck im Steuerbefreiungsbereich wird nur dann zugelassen, wenn sich dieser als Mittel zum übergeordneten steuerbefreiten Zweck qualifiziert, was im kulturellen Bereich in der Regel nicht angetroffen wird (z.B. eine Werkstatt in einem Behindertenheim, weil eine solche aus beschäftigungstherapeutischen Aspekten benötigt wird und diese aufgrund des eingeschränkten marktwirtschaftlichen Potentials keine Wettbewerbsverzerrung darstellt). Dasselbe gilt auch, wenn sich der Erwerbszweck lediglich auf ein untergeordnetes Verhältnis beschränkt (z.B. Kiosk oder Cafeteria in Pflegeheimen; Getränke- und Verpflegungsautomat in einem Museum).

Aufgrund dieser Erkenntnisse wird bei steuerbefreiten Institutionen, welche ein umfassendes, kulturell wertvolles Veranstaltungsprogramm anbieten, auch die Bewirtung des Publikums mit einem bescheidenen Getränke- und Verpflegungsangebot zugelassen. Eine im Vergleich zur kulturellen Leistungserbringungen untergeordnete Gastro-Leistung verletzt somit die subjektive Steuerbefreiung nicht.

Aus dem Gesetzeswortlaut von Art. 56 lit. g DBG und § 70 Abs. 1 lit. h StG ergibt sich aber keine generelle und vorbehaltlose Steuerbefreiung, sondern lediglich eine teilweise und objektbezogene, d.h. soweit der Gewinn und das Kapital ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken gewidmet ist (BGer-Urteil 2C_564/2016 vom 9.5.2017 E. 2.1.3). Wenn demgegenüber nur ein Teil des Gewinns oder des Kapitals einer Institution diesen Zwecken gewidmet ist, wird die Steuerbefreiung nicht subjektiv, sondern lediglich objektbezogen gewährt. Diese Problematik besteht insbesondere dann, wenn eine Institution neben kulturell wertvollen (steuerbefreiten) Veranstaltungen auch nicht steuerbefreite Aktivitäten von lediglich unterhaltendem Wert anbietet (z.B. Party- und Discoangebote). Demzufolge fallen die nicht kulturellen Aktivitäten zusammen mit dem entsprechenden Gastronomieumsatz unter die ordentliche Steuerpflicht. In solchen Fällen wird verlangt, dass die Institution organisatorisch und rechnungsmässig eine klare Trennung zwischen ihren steuerlich privilegierten und ihren steuerpflichtigen Aktivitäten vornimmt (ASA 58 S. 479 ff.). Diese Trennung erfolgt üblicherweise in Form einer Spartenrechnung. Ein Gewinn aus der Sparte des nichtkulturellen Bereichs fällt somit vollumfänglich unter die Steuerpflicht, obwohl dieser Gewinn in der Regel den Verlust des kulturellen (steuerbefreiten) Tätigkeitsbereichs finanziert. Diese von der Rechtsprechung bestätigte differenzierte Betrachtungsweise stützt sich auf den Grundsatz der steuerrechtlichen Wettbewerbsneutralität (vgl. BGer-Urteil 2A.42/2007 vom 11.6.2008 E. 2.2.).

Aufgrund dieser objektbezogenen Betrachtungsweise können die Verluste aus der kulturellen steuerbefreiten Sparte nicht mit dem Spartengewinn des steuerpflichtigen Tätigkeitsbereichs verrechnet werden. Eine entsprechende Verlustverrechnung ist nur unter einer umfassenden subjektiven Steuerpflicht möglich. Daher wird praxisgemäss bei solchen Konstellationen auf eine Steuerbefreiung verzichtet und die vollumfängliche Steuerpflicht in Kauf genommen. Steuerbare Faktoren werden sich daraus trotzdem kaum ergeben, weil solche Institutionen in der Regel ideale Zwecke verfolgen. Damit werden allfällige Nettogewinne bis zu einem Betrag von CHF 20'000 nicht besteuert und ein Nettovermögen von weniger als CHF 100'000 ist ebenfalls steuerfrei (vgl. dazu [Newsletter 11/2018; Juristische Personen mit ideellen Zwecken](#)).

Autor/Kontakt

Josef Habermacher, Juristische Personen
041 228 65 84, josef.habermacher@lu.ch