

Praxishinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen

Organisationen mit kultureller Zweckverfolgung

Im Kulturbereich engagieren sich verschiedene Kategorien von Institutionen. Es sind dies einerseits staatliche Institutionen (staatliche Bibliotheken, Museen etc.) und andererseits private Institutionen. Letztere können dann steuerbefreit werden, wenn sie einem öffentlichen Zweck dienen oder gemeinnützig sind.

I. Staatliche Institutionen

Gemäss der Bundesverfassung sind die Kantone sowohl für den Bereich der Kultur (Art. 69) als auch für den Heimatschutz (Art. 78) zuständig. Die öffentlichen Aufgaben im Bereich der Kultur fallen somit in den kantonalen Zuständigkeitsbereich und müssen in der kantonalen Gesetzgebung definiert sein. Als öffentliche Zwecke werden beispielhaft genannt: Der Betrieb von Bibliotheken, Theater und Museen, die Durchführung von Ausstellungen sowie die Denkmalpflege und der Heimatschutz.

Es gibt daher Kulturinstitutionen, welche als unselbständige oder selbständige öffentlichrechtliche Anstalten des Bundes, der Kantone oder Gemeinden oder – seltener - als öffentlichrechtliche Körperschaften organisiert sind. Diese Institutionen des öffentlichen Rechts sind gestützt auf Art. 23 Abs. 1 lit. a – c StHG und Art. 56 lit. a – c DBG steuerbefreit.

II. Öffentlicher Zweck

Eine **private** Institution verfolgt öffentliche Zwecke, wenn ihre Zwecksetzung auf die Erfüllung von Aufgaben gerichtet ist, die zugleich auch öffentliche Aufgaben sind oder doch in den staatlichen oder kommunalen Aufgabenbereich fallen bzw. fallen könnten. Entscheidend ist, dass das Gemeinwesen von einer öffentlichen Aufgabe entlastet wird. Besteht Unklarheit darüber, ob eine bestimmte Tätigkeit im Bereich der Kultur dem staatlichen bzw. kommunalen Aufgabenbereich zuzuordnen ist, so kann bei der zuständigen kantonalen Amtsstelle (Amt für Kultur) eine Stellungnahme zu dieser Frage eingeholt werden.

Zu den weiteren Voraussetzungen für die Steuerbefreiung zufolge öffentlicher Zwecksetzung, insbesondere zur Frage, ob Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke der Steuerbefreiung schaden, vgl. Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV vom 8. Juli 1994.

III. Gemeinnützigkeit

A. Allgemeine Voraussetzungen

Ausser den allgemeinen Voraussetzungen, wie das Erfordernis der juristischen Person, die Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung, die Unwiderruflichkeit der Zweckbindung und die tatsächliche Tätigkeit (vgl. Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV vom 8. Juli 1994) muss eine kulturelle Institution, welche aufgrund gemeinnütziger Zwecksetzung steuerbefreit werden will, insbesondere die der Gemeinnützigkeit eigenen Voraussetzungen des Allgemeininteresses und der Uneigennützigkeit erfüllen.

B. Allgemeininteresse

Tätigkeiten im kulturellen Bereich können das Gemeinwohl fördern. Gelegentlich wird die Verfolgung von kulturellen Zwecken generell als gemeinnützig bezeichnet. Damit ein Allgemeininteresse bejaht werden kann, muss eine kulturelle Veranstaltung grundsätzlich für jedermann zugänglich sein. Richtet sie sich an einen zum Voraus bestimmten engen Kreis von Personen, so fehlt es an einem offenen Destinatärkreis.

Ein Allgemeininteresse wird etwa bejaht, wenn künstlerische Produktionen für eine breite Öffentlichkeit angeboten werden, die allgemeinbildenden und das (geistige) Volkswohl fördernden, allenfalls auch religiös erbauenden Charakter haben (ASA 57 [1988/89], 511).

Auch ein Museumsverein, welcher zur Verbreitung der Kenntnisse über die Geschichte einer Ortschaft und der weiteren Region beiträgt und erhaltenswerte Dokumente aller Art sammelt, bewahrt und dem Publikum zugänglich machen will, ist gemeinnützig (Steuerrekursgericht des Kantons Aargau vom 20.2.1991 i.S. Museumsverein L.). Gleiches gilt für zoologische Gärten (BGE 109 Ia 335).

Ein Allgemeininteresse liegt auch vor, wenn von einem Verein künstlerische Publikumsveranstaltungen zur uneigennützigen Förderung von Künstlern durchgeführt werden, die einer solchen Förderung bedürfen (ASA 57 [1988/89], 511). Ebenfalls im Allgemeininteresse tätig ist eine Stiftung, welche den internationalen Kulturaustausch zwischen Kulturschaffenden aus Ländern der Dritten Welt und der Schweiz bezweckt (StE 1986 ZH B 71.63 Nr. 1).

Nicht als gemeinnützig gelten Veranstaltungen von bloss unterhaltendem Charakter. Dies gilt auch dann, wenn sie sich an ein breites Publikum richten (Kino usw.). Die Grenzziehung zwischen bloss unterhaltenden und kulturell wertvollen, dem Allgemeinwohl dienenden Zwecken ist heikel, wobei es nicht Aufgabe der Steuerbehörden sein kann, über den Wert oder den Unwert von kulturellen Veranstaltungen zu befinden (ASA 57 [1988/89], 506 ff.).

C. Uneigennützigkeit / Ausschluss von Erwerbs- und Selbsthilfzwecken

Die Gemeinnützigkeit von kulturellen und künstlerischen Publikumsveranstaltungen setzt voraus, dass keine Eigeninteressen der juristischen Person und ihrer Mitglieder verfolgt werden. Juristische Personen mit ideellen, geselligen oder vorwiegend persönliche Interessen ihrer Mitglieder verfolgenden Zwecken sind nicht gemeinnützig, auch wenn sie im kulturellen Bereich tätig sind. Dazu zählen etwa Theatergruppen, Musikgesellschaften, Gesangvereine oder Quartiervereine.

Solche Vereine sind primär auf die Pflege und Förderung der Eigeninteressen der jeweiligen Vereinsmitglieder ausgerichtet. Ein Verein, der zur Hauptsache Hobbymusiker zur Pflege ernster Musik und zu sinnvoller Freizeitbeschäftigung vereinigt, erfüllt weder öffentliche noch gemeinnützige Zwecke. Freizeitgestaltung – auch wenn sie sinnvoll ist – gilt nicht als gemeinnützig (AGVE 1980, 332). Anders sieht es aus, wenn der Verein zur Hauptsache die kulturelle (z.B. musikalische) Ausbildung Jugendlicher bezweckt.

Die Verfolgung von eigenen ideellen Interessen in untergeordnetem Ausmass ist unter dem Aspekt der Gemeinnützigkeit nicht ausgeschlossen. So kann die Bildersammlung eines Kunstmäzens steuerbefreit werden, wenn die Gemälde einer breiten Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden, selbst wenn der Stifter mit der Sammlung auch eigene ideelle Bedürfnisse befriedigt (ASA 58 [1989/90], 475). Gleich verhält es sich bei einem Museumsverein, wenn nicht nur die Mitglieder selber, sondern auch die breite Öffentlichkeit ein Interesse an der Tätigkeit des Vereins haben (Steuerrekursgericht des Kantons Aargau vom 20.2.1991 i.S. Museumsverein L.).

In solchen Fällen wird verlangt, dass die Aktivitäten der juristischen Person nicht unmittelbar auf die Eigeninteressen der juristischen Person bzw. ihrer Mitglieder ausgerichtet sind. Vordergründig muss die Tätigkeit einer Institution auf die Interessen von Dritten im kulturellen Bereich ausgerichtet sein. Die altruistischen Momente müssen die Förderung der eigenen Interessen überwiegen.

Nicht zulässig ist die Förderung und Sicherung von wirtschaftlichen Interessen der juristischen Person oder ihrer Mitglieder. Werden (überwiegend) Erwerbszwecke verfolgt oder besteht die Absicht der Gewinnerzielung, ist eine Steuerbefreiung ausgeschlossen. Ob Erwerbszwecke vorliegen, muss im Einzelfall geprüft werden. Werden über einen längeren Zeitraum konstant Defizite erzielt, so ist dies ein Indiz für das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht.

Der Umstand, dass von den Besuchern ein marktüblicher Eintrittspreis verlangt wird, spricht eher gegen eine Steuerbefreiung, ist per se betrachtet aber noch kein Ablehnungsgrund. Ein mit dem Betrieb einer kulturellen Einrichtung verbundener, eindeutig untergeordneter Erwerbszweck durch einen gewerblichen Hilfsbetrieb (Cafeteria, Kiosk, Getränkeautomat etc.) ist einer Steuerbefreiung der Kulturinstitution hingegen nicht hinderlich.

IV. Musikfestivals, Open-Air- und ähnliche Veranstaltungen

Bei Musikfestivals und Open-Airs kann regelmässig vom Bestehen eines Allgemeininteresses ausgegangen werden. Häufig dürfte es aber an einer Opfererbringung im Sinne des Gemeinnützigkeitsbegriffs fehlen. Auch können Erwerbszwecke überwiegen.

Träger von solchen Veranstaltungen sind erfahrungsgemäss Vereine oder Kapitalgesellschaften, welche kommerziell ausgerichtet sind und sich in einem Marktumfeld bewegen, das von Konkurrenz und Wettbewerb geprägt ist. Die Konkurrenzsituation besteht sowohl in Bezug auf die Artisten als auch hinsichtlich des Publikums. Wo mehrere Anbieter im gleichen Markt auftreten und einander konkurrenzieren, haben sie Anspruch auf eine wettbewerbsneutrale Behandlung. Wettbewerbsverhältnisse bestehen insbesondere zwischen den Musik-Open-Airs, die jeweils im Sommer über die ganze Schweiz verteilt stattfinden.

Demgegenüber gibt es Veranstaltungen, die einzig auf die Förderung von Artisten ausgerichtet sind, einen speziellen Publikumskreis ansprechen (Behinderte, Betagte usw.) oder einfach uneigennützig (z.B. Gratis-Eintritt) erfolgen. Es ist daher unumgänglich, das Vorhandensein eines Marktes im Einzelfall zu prüfen und eine Steuerbefreiung nur zu gewähren, wenn diese die Wettbewerbsneutralität nicht gefährdet.

Gelegentlich kann auch bei Stadtfesten und ähnlichen Veranstaltungen die Frage der Steuerbefreiung zur Diskussion stehen. Sofern die Veranstaltungsteilnehmer die aus dem Anlass erzielten Erträge im Rahmen ihrer ordentlichen Erwerbstätigkeit versteuern, ergeben sich keine besonderen Probleme. Besteht für den Anlass aber eine gemeinsame Trägerschaft, welche beispielsweise für die Gewinnverteilung verantwortlich zeichnet, ist es unabdingbar, die Organisationsstruktur im Einzelfall zu prüfen und zu würdigen.

V. Denkmalpflege und Heimatschutz

Gemäss Art. 1 des Bundesgesetzes über den Natur- und Heimatschutz (NHG) soll das heimatische Landschafts- und Ortsbild, die geschichtlichen Stätten sowie die Natur- und Kulturdenkmäler des Landes geschont, geschützt sowie ihre Erhaltung und Pflege gefördert werden. Die Denkmalpflege obliegt den Kantonen (Art. 78 der Bundesverfassung). Sie führen öffentliche Verzeichnisse der unter Schutz gestellten Denkmäler.

Unter dem Begriff "Kulturdenkmal" werden bewegliche oder unbewegliche Werke verstanden, die wegen ihrer historischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Bedeutung erhaltenswürdig sind. Es ist Sache der Kantone, den Denkmalbegriff näher zu umschreiben (StE 1999 DBG/SZ B 25.6 Nr. 35). Als Kulturdenkmal kommen in Frage: einzelne Bauwerke und Baugruppen und ihre Umgebung, Gebiete, Stätten und Gegenstände von archäologischer Bedeutung sowie bewegliche Kunstwerke im Eigentum der öffentlichen Hand. Ob ein Bau- oder Kunstwerk unter Denkmalschutz steht, kann bei der zuständigen kantonalen Amtsstelle (Denkmalpflege) in Erfahrung gebracht werden.

Zwar wird durch die Subventionierung durch das Gemeinwesen nicht zwingend ein Anspruch auf Steuerbefreiung begründet (vgl. dazu ASA 57 [1988/89], 510). Wird der Erhalt oder die Renovation von Kulturdenkmälern aber mit öffentlichen Mitteln unterstützt, so ist dies ein Indiz für das Vorliegen eines öffentlichen Interesses. Für eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung von öffentlichen Zwecken ist es ausserdem nicht erforderlich, dass Opfer erbracht werden.

Erfahrungsgemäss wird zum Zwecke des Erhalts oder der Renovation eines Kulturdenkmals häufig ein Verein (z.B. Kapellenverein) oder eine Stiftung gegründet. Für die Abzugfähigkeit von Geldleistungen an eine solche Institution ist entscheidend, ob die Gelder tatsächlich für den Erhalt oder die Renovation des Kulturdenkmals und somit für einen öffentlichen Zweck eingesetzt werden. Nicht abziehbar sind insbesondere Zuwendungen, die für Kultuszwecke bestimmt sind.

Im Einzelfall kann die Abgrenzung zwischen dem öffentlichen Zweck und dem Kultuszweck schwierig sein. Alleine der Umstand, dass bei einer Renovation eines kirchlichen Objekts auch der Kultuszweck profitiert, schliesst eine Steuerbefreiung unter dem Titel des öffentlichen Zwecks noch nicht aus. Entscheidend ist, dass das öffentliche Interesse an der Erhaltung des Objekts dem Kultuszweck übergeordnet ist. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn das Objekt eine kulturhistorische Bedeutung (Denkmalschutz) hat und für die Allgemeinheit zugänglich ist.

November 2005 / März 2007 / Mai 2007 / September 2007 / September 2008