

Kultur recht markt Kultur

Andrea F. G. Raschèr / Mischa Senn (Hrsg.)

 DIKE

Zitiervorschlag:

RITTER, Angewandte Kunst, in: Andrea F. G. Raschèr/Mischa Senn, Kulturrecht – Kulturmarkt, Zürich 2012, 110

Umschlaggestaltung: Remo Caminada

Bibliografische Information der «Deutschen Bibliothek».

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Alle Rechte, auch des Nachdrucks von Auszügen, vorbehalten. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme.

© Dike Verlag AG, Zürich/St. Gallen 2012
ISBN 978-3-03751-428-3

www.dike.ch

Vorwort

Kulturrecht – Kulturmarkt. Die Publikation will den Bogen vom Recht zum Markt im weiten Feld der Kultur spannen. Sie stellt die rechtlichen und wirtschaftlichen Aspekte des kulturellen Sektors in übersichtlicher und allgemeiner Form dar. Der Themenbereich wird aus unterschiedlichen Perspektiven behandelt. Die Publikation fokussiert auf die Situation in der Schweiz, wobei auch die internationale Ebene einbezogen wird.

Die Publikation bietet eine Übersicht über die mannigfachen und unterschiedlichen Hintergründe, Ebenen und Komplexitäten in der Trias *Kultur – Recht – Markt*. Damit soll einerseits das Verständnis für die Zusammenhänge und die Fähigkeit, sie angemessen beurteilen zu können, verstärkt werden; andererseits soll aufgezeigt werden, worauf es für das Verständnis der Zusammenhänge ankommt.

Die Publikation ist als Lehr- und Praxishandbuch konzipiert. Sie richtet sich einerseits an Praktiker aus dem Kulturbereich (Kulturschaffende, Kulturvermittler, Kulturinstitutionen, Kulturmarkt), andererseits an Juristen, welche sich in das Gebiet einlesen möchten oder eine praktische Grundlage für diese Fragestellungen suchen. Schliesslich dient sie als Lehrmittel für Studierende im Grundstudium und in der Weiterbildung an Hochschulen.

Das Buch ist in mehrere Einzelkapitel gegliedert, die teilweise komplementär angelegt sind (beispielsweise Fotorecht – Fotomarkt). Das Konzept ermöglicht der Leserschaft, die sie interessierenden Bereiche nur kapitelweise zu lesen. Den Spezialgebieten (z.B. Angewandte Kunst) gehen jeweils die Grundlagenkapitel (z.B. Kunstrecht) voran.

Die einzelnen Kapitel sind konzis verfasst, weshalb die einzelnen Themenbereiche nicht in ihrer ganzen Tiefe ergründet werden konnten. Der eine Leser oder die andere Leserin wird gewisse Einzelheiten vermissen, doch waren die Autoren gehalten, sich auf das Wesentliche zu beschränken und somit «Mut zur Lücke» zu beweisen.

Die Autorenschaft besteht aus erfahrenen und renommierten Fachleuten des jeweiligen Teilgebietes. Bei der Schlussredaktion haben sich die Herausgeber für einen Balanceakt zwischen strammer Durchsetzung editorialer Gleichschaltung und Erkennbarkeit der Handschrift der einzelnen Autoren entschieden: «Unité dans la Diversité (Culturelle)» – dass also die einzelnen Stimmen im Orchester durchaus durchschimmern dürfen, können und auch sollen.

Aus stilistischen und lesetechnischen Gründen verwenden wir in der Regel die männliche Form eines Wortes. Wir meinen damit, wo es Sinn macht, immer beide Geschlechter.

Unser Dank gilt den zahlreichen Autorinnen und Autoren, die sich für dieses Projekt engagiert haben und all denen, welche die Publikation mitunterstützt haben – die namentliche Auflistung würde zu weit führen. Ganz besonders möchten wir uns bei Alexandra Gick und Bettina Keller für das Lektorat und bei Undine Lang für die Koordination der Texte bedanken, aber auch dem Dike Verlag, insbesondere Werner Stocker und Bénon Eugster für die stete Begleitung in diesem anspruchsvollen Buchprojekt.

Zürich, April 2012

Die Herausgeber
 Andrea Francesco Giovanni Raschèr
 Misha Senn

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis	IX
Autorenverzeichnis	XXV
1. Teil Kulturrecht	1
Einführung	3
I. Grundlagen	7
1. Kulturrecht	7
2. Kulturelle Menschenrechte	16
3. Kulturpolitik	27
4. Kulturförderung	38
5. Kulturgütertransfer	47
6. Denkmalpflege	57
7. Kunstrecht	68
8. Immaterialgüterrechte	74
9. Urheberrecht	85
II. Einzelne Gebiete	109
10. Recht der angewandten Kunst	109
11. Architekturrecht	115
12. Bibliotheksrecht	121
13. Recht der bildenden Kunst	131
14. Filmrecht	137
15. Fotografierrecht	152
16. Gamerecht	160
17. Internet-Recht	167
18. Medienrecht	176
19. Museumsrecht	185
20. Musikrecht	193
21. Theaterrecht	199
III. Verträge	209
22. Vertragsrecht – Einführung	209
23. Auftrag	213
24. Werkvertrag	216
25. Arbeitsvertrag	220

losenentschädigung richtet sich nach dem versicherten Verdienst. In aller Regel entspricht der versicherte Verdienst dem Durchschnittslohn der letzten sechs Beitragsmonate (AVIV 37 I); wenn der Durchschnittslohn der letzten zwölf Beitragsmonate höher ausfällt, als jener der letzten sechs, so ist dieser Durchschnitt als versicherter Verdienst heranzuziehen (AVIV 37 II).

Versicherte, die Anspruch auf Arbeitslosenentschädigung haben, müssen eine allgemeine **Wartezeit** bestehen (AVIG 18 I), d.h., sie müssen während dieser Zeit die *Kontrollpflicht* erfüllen, ihnen werden aber noch keine Leistungen ausgerichtet.

Die Revision des AVIG, die per 1. April 2011 in Kraft trat, hat zur Folge, dass die Höchstzahl der **Taggelder** in Bezug zur Beitragszeit gesetzt wird. Die versicherte Person hat Anspruch auf höchstens 260 Taggelder, wenn sie eine Beitragszeit von insgesamt 12 Monaten nachweisen kann; höchstens 400 Taggelder, wenn sie eine Beitragszeit von 18 Monaten erfüllt; sofern sie das 55. Altersjahr zurückgelegt hat oder eine ordentliche Invalidenrente bezieht und eine Beitragszeit von mindestens 24 Monaten nachweisen kann, hat sie einen Taggeldanspruch von höchstens 520 Tagen (AVIG 27 II).

36.8. Familienzulagen (FamZG)

Das Familienzulagengesetz hält fest, dass Arbeitnehmende Anspruch auf **Familienzulagen** haben, wenn sie in der AHV obligatorisch versichert sind und ein Einkommen haben, das mindestens dem halben jährlichen Betrag der minimalen vollen Altersrente entspricht (FamZG 13 III); wenn sie von einem unterstellten Arbeitgeber beschäftigt werden. Aber auch nicht erwerbstätige Versicherte haben Anspruch auf Familienzulagen, sofern sie in der AHV obligatorisch versichert sind (FamZG 19). Von Bundesrechts wegen sind also die selbständig Erwerbstätigen vom Anspruch auf Familienzulagen ausgeschlossen, dies mit der Ausnahme der selbständigen Landwirte (FLG).

Die Kantone BE, LU, SZ, NW, GL, BS, BL, SH, AR, SG, VD, VS und GE haben auf *kantonal* Ebene auch Familienzulagen für **Selbständigerwerbende** eingeführt.

Insofern ist es von ausschlaggebender Bedeutung, dass der **Erwerbsstatus** im sozialversicherungsrechtlichen Sinne richtig festgestellt wird. Gerade bei Kulturschaffenden – zu denken ist etwa an Musiker, die unregelmässig in einer Bar spielen – wird häufig angetroffen, dass sie seitens der «Arbeitgeber» als Selbständige qualifiziert werden und deshalb die Verantwortung für ihren sozialversicherungsrechtlichen Schutz ihnen obliegt.

37. Steuern und Zoll

37.1. Einleitung

Steuern betreffen Kulturschaffende, Eigentümer von Kunstgegenständen, aber auch Institutionen, welche die Kunstförderung bezwecken, wie Kunststiftungen oder Museen.

In diesem Beitrag sollen kurz verschiedene Steueraspekte aufgezeigt werden, die den Bereich der Kunst und Kultur betreffen. Hierbei wird zwischen direkten Steuern und indirekten Steuern (Mehrwertsteuer und Zölle) unterschieden.

37.2. Direkte Steuern

Im Rahmen dieses Kapitels wird auf drei ausgewählten Themen bezüglich der direkten Steuern eingegangen (Einkommen- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen; Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen), und zwar: die Besteuerung von Kulturschaffenden, die Besteuerung von Kunstwerken, die sich im Besitz von natürlichen Personen befinden, und die Besteuerung von Verbänden und Stiftungen, die künstlerische Aktivitäten fördern.

Einkommen- und die Gewinnsteuer werden auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene erhoben. Hingegen werden die Vermögens- und die Kapitalsteuer nur auf Kantons- und Gemeindeebene erhoben. Und schliesslich werden die Schenkungs- und die Erbschaftssteuer auf Kantonsebene und in einigen Kantonen (Luzern, Freiburg, Graubünden, Waadt) auch auf Gemeindeebene erhoben.

37.2.1. Besteuerung von Kulturschaffenden

Künstler erfahren keine gesonderte steuerliche Behandlung. Sie unterliegen grundsätzlich der **Einkommensteuer** für die Erträge aus ihren Tätigkeiten. Die Besteuerung hängt jedoch von ihrer Steuerpflicht ab, weshalb man unterscheiden muss zwischen (i) den Kulturschaffenden, die aufgrund persönlicher Zugehörigkeit, d.h. ihres Wohnsitzes oder Aufenthaltes in der Schweiz bzw. in einem Kanton («*gebietsansässige Künstler*»), unbeschränkt steuerpflichtig sind, und (ii) den Kulturschaffenden, die nur aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit, wie einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz oder im Fall eines Geschäftsbetriebes oder einer festen Niederlassung in der Schweiz, beschränkt steuerpflichtig sind («*nicht gebietsansässige Künstler*»).

Gebietsansässige Künstler

Ein in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtiger Künstler unterliegt der Steuer auf seinen **weltweiten Einkünften** mit Ausnahme der Einkünfte aus einem Geschäftsbetrieb, einer festen Niederlassung oder einer Immobilie im Ausland und vorbehaltlich der

besonderen Regelungen von **Doppelbesteuerungsabkommen**. Das zu versteuernde Einkommen kann aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit (Arbeitsentgelt, Bonuszahlungen etc.) oder einer selbständigen Erwerbstätigkeit stammen.¹ Es kann auch aus Erträgen aus beweglichem Vermögen bestehen, wie z.B. Lizenzgebühren (aus Immaterialgüterrechten²).

Schenkungen unterliegen beim Beschenkten nicht der Einkommensteuer, sondern der Schenkungssteuer, wenn der Schenker in der Schweiz ansässig ist. Eine spezielle Regelung gilt für Wettbewerbspreise, Ehrenpreise oder Stipendien, die entweder als Einkommen oder als Schenkung behandelt werden.³ Kapitalgewinne sind steuerfrei, wenn sie aus der Veräusserung von Bestandteilen des privaten Vermögens stammen; ausgenommen sind Immobilien, die zum privaten Vermögen gehören, falls bei ihrem Verkauf ein Gewinn erzielt wird.

In der Praxis ist insbesondere im Kunstbereich die Unterscheidung zwischen der Ausübung einer selbständigen erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit und einem reinen **Hobby** schwierig. Ein Hobby unterscheidet sich von einer selbständigen Tätigkeit dadurch, dass es nicht mit einer Gewinnabsicht verbunden ist.⁴ Das Fehlen dieser Voraussetzung kann objektiv durch das Fehlen eines Nettogewinns nachgewiesen werden oder sich aus den Umständen ergeben: Die Tätigkeit scheint nicht geeignet zu sein, um eine rentable Einkommensquelle darzustellen; die Tätigkeit beruht nicht auf Geschäftsmethoden.⁵

Beispielsweise wurde der Betrieb einer Basler Galerie als Hobby eingestuft und die Absetzung der Verluste mit der Begründung abgelehnt, weil die Galerie über sechs Jahre *Verluste* geschrieben hatte und dass jemand anderer in der gleichen Situation eine derartige Tätigkeit nicht mehr als fünf Jahre fortgesetzt hätte, es sei denn als Hobby.⁶ In Solothurn wurde die Absetzbarkeit vom übrigen Einkommen von Kosten, die einem Kunstmaler durch den Erwerb seines Materials entstanden waren, mit der Begründung abgelehnt, dass er *keine Gewinnabsicht* verfolgt habe, da der Steuerpflichtige seiner Tätigkeit als Kunstmaler seit vielen Jahren nachgegangen war, ohne jemals einen Nettogewinn erzielt oder angegeben zu haben.⁷ Die Einstufung als selbständige Tätigkeit ist jedoch in anderen Fällen anerkannt worden, bei der die Absetzbarkeit von geltend gemachten Kosten (in diesem Fall ein Bildhauer) insoweit anerkannt wurden, als es sich

¹ Bezüglich der Vermögenssteuer vgl. 37.2.1.1 hinten; zur selbständigen Erwerbstätigkeit vgl. 36.2 und 23.

² Vgl. 8.1.

³ Vgl. Merkblatt des Kantonalen Steueramtes Zürich über die Besteuerung von Auszeichnungen für künstlerische, wissenschaftliche oder kulturelle Tätigkeiten, StR 2004, 868 ff.

⁴ OBERSON, § 7, Rz. 52; LOCHER, Art. 18, Rz. 22.

⁵ LOCHER, Art. 18, Rz. 22.

⁶ StE 2001 B 23.1 Nr. 47.

⁷ StE 1986 B 23.1 Nr. 7.

um Kosten handelte, die in einem angemessenen Verhältnis und in engem Zusammenhang mit dem Werk selbst standen.⁸

Nicht gebietsansässige Künstler

Theoretisch hat ein nicht gebietsansässiger Künstler wie unten dargelegt keinen Wohnsitz oder Aufenthaltsort in der Schweiz, entweder aufgrund des Landesrechts oder aufgrund internationalen Rechts.

Der nicht gebietsansässige Künstler kann in der Schweiz in den *drei folgenden Fällen* aufgrund seiner Tätigkeit besteuert werden:

- Er ist **Inhaber** oder Teilhaber eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft in der Schweiz.
- Er betreibt eine **festе Einrichtung** in der Schweiz: Darunter wird jede ortsfeste Einrichtung verstanden, in der die Tätigkeit eines Unternehmens oder einer Person, die eine freiberufliche Tätigkeit ausübt, ganz oder teilweise ausgeübt wird (Filialen, Werkstätten etc.). Eine solche Steuerpflicht könnte bestehen, wenn ein Künstler über eine Räumlichkeit in der Schweiz verfügt, in der er seine Werke herstellt und ausstellt; wenn die Räumlichkeit hingegen nur zeitweise genutzt wird, stellt dies keine feste Niederlassung des nicht gebietsansässigen Künstlers dar.
- Er übt eine künstlerische Tätigkeit in der Schweiz aus; dieses Merkmal gilt nur für Unterhaltungskünstler; die Besteuerung erfolgt wie nachfolgend dargestellt an der Quelle.

Quellenbesteuerung von Kulturschaffenden

Ausübende Künstler wie z.B. Bühnen-, Film-, Rundfunk-, Fernsehkünstler, Künstler von Darbietungen, Varietés und Musiker sind in Bezug auf ihre persönliche Tätigkeit in der Schweiz einkommensteuerpflichtig, und zwar unabhängig davon, ob die Tätigkeit selbständig oder unselbständig, als Neben- oder Hauptbeschäftigung ausgeübt wird. Das Gleiche gilt für Einkünfte und Zulagen, die nicht an den Künstler, sondern *an Dritte* (natürliche oder juristische Personen), die seine Tätigkeit organisiert haben, ausbezahlt werden.

Die direkt oder indirekt vom Künstler für seine persönliche Tätigkeit in der Schweiz erhaltene **Einkünfte** sind steuerpflichtig. Sie umfassen die Bruttoeinkünfte, einschliesslich aller Naturalerträge, Nebeneinkünfte und Zulagen, nach Abzug der Gewinnungskosten, die direkt mit der Veranstaltung im Zusammenhang stehen, geteilt durch die Anzahl der Tage der Auftritte und der Proben in der Schweiz (Quellensteuerverordnung, QStV 7 I). Ein **Pauschalbetrag** von 20% der Bruttoeinkünfte kann für die Gewinnungs-

⁸ StR 1988, 170.

kosten abgezogen werden. Gegen Vorlage entsprechender Nachweise ist ein höherer Betrag abzugsfähig (QStV 7 III). Steuerschuldner ist im Allgemeinen der *Veranstalter* der Darbietung oder jede andere Person, die dem Künstler die Vergütung schuldet und in der Schweiz steuerpflichtig ist. Der Veranstalter der Darbietung in der Schweiz haftet solidarisch für die Zahlung der Steuer (DBG 92 IV).

Was den Steuersatz angeht, handelt es sich um einen **progressiven Tarif** mit vier Stufen für die direkte Bundessteuer; der Höchstsatz von 7% wird auf Tageseinnahmen von über CHF 3'000 angewandt. Auf Kantonsebene sind die Sätze unterschiedlich ausgestaltet (progressiver Tarif in Genf, 18% für Tageseinnahmen über CHF 3'000; fester Satz von 10% in Zürich).

Auf **internationaler Ebene** sieht das OECD-Musterabkommen für Unterhaltungskünstler 17 eine Besteuerung des Einkommens an dem Ort vor, an dem die persönliche Tätigkeit des Künstlers ausgeübt wird. Die von der Schweiz abgeschlossenen DBA enthalten in der Regel eine analoge Bestimmung.⁹

37.2.2. Besteuerung von Kunstwerken

Besteuerung bei Eigentum (Vermögenssteuer)

Vermögenssteuer wird ausschliesslich auf Kantons- und Gemeindeebene erhoben. Besteuert wird das gesamte **Nettovermögen**, und dies gilt sowohl für Privatvermögen als auch für Geschäftsvermögen (StHG 13 I). Ausgenommen sind Wohnungseinrichtung und persönliche Gegenstände des alltäglichen Gebrauchs (StHG 13 IV): Gemälde und Kunstgegenstände im Wert von ungefähr 2,2 Mio. CHF (bei einem Gesamtvermögen von 7 Mio. CHF) zählen nicht mehr zur Wohnungseinrichtung, sondern gelten als Vermögensanlage.¹⁰ Es handelt sich hierbei um eine abschliessende Aufzählung. Im Falle einer **Nutzniessung** ist der Nutzniesser steuerpflichtig (StHG 13 II).

In Genf befreit das Gesetz ausdrücklich diejenigen Kunstsammlungen und wissenschaftlichen Sammlungen von der Steuer, die als «meubles meublants» betrachtet werden.¹¹ Entscheidend sind der Gebrauch sowie der Zweck des Wertgegenstandes.¹² Vorbehältlich der Steuerumgehung stellt der hohe Sachwert eines Kunstgegenstandes an sich keinen Grund zur Verweigerung der Steuerbefreiung dar.¹³ Dagegen sind Samm-

⁹ In einigen DBA gilt diese Bestimmung nicht für Einkünfte von Kulturschaffenden, die zum grossen Teil durch öffentliche Gelder finanziert werden (siehe insbesondere die DBA mit Deutschland, Österreich, Belgien, China, Frankreich, Grossbritannien, Indien, Marokko, Thailand). Im Übrigen wird gemäss des DBA mit den Vereinigten Staaten von Amerika die Regel der Besteuerung am Ort der Tätigkeit nicht auf Einkünfte unter USD 10'000 angewandt.

¹⁰ Vgl. StE 1997 B 52. 1 Nr. 3, E. ba.

¹¹ LIPP III 12 a.

¹² JOLLES/SIMONECK/WALDBURGER, 77.

¹³ KKR-OBERSON/MARAIA, Kap. 14, Rz. 97.

lungen, die beispielsweise in Tresoren oder im Zollfreilager zwischengelagert sind, prinzipiell steuerpflichtig.

Falls sie steuerpflichtig sind, müssen die Kunstwerke nach ihrem **Marktwert** bewertet werden (StHG 14 I und III), was in der Praxis oft Schwierigkeiten bereitet. Die Steuerbehörden berufen sich gelegentlich auf den Versicherungswert, wobei es dem Steuerzahler unbenommen bleibt, einen niedrigeren Marktwert nachzuweisen; in bestimmten Fällen können kostenpflichtige Internet-Datenbanken genutzt werden.¹⁴

Besteuerung bei Veräusserung (steuerliche Behandlung des Gewinns bzw. Verlusts)

Nach Schweizer Recht sind **Veräusserungsgewinne** aus Privatvermögen – ausser bei Immobilien – von der Steuer befreit (DBG 16 III; StHG 7 IV. b); allerdings sind sie steuerpflichtig, wenn sie aus der Veräusserung eines Bestandteils des Betriebsvermögens erzielt worden sind (DBG 18; StHG 8). Gewinne unterliegen nicht nur dann der Einkommensteuer, wenn sie durch die Ausübung einer haupt- oder nebenberuflichen Tätigkeit oder durch einen Steuerzahler erzielt werden, der zur Buchführung verpflichtet ist, sondern auch «wenn sie aus einer Tätigkeit des Steuerzahlers entstehen, die insgesamt als gewinnorientiert betrachtet werden kann».¹⁵ Um die steuerpflichtige *selbständige Erwerbstätigkeit* von der einfachen *Verwaltung des Privatvermögens* abzugrenzen, beruft sich das Schweizerische Bundesgericht auf folgende **Indizien**¹⁶, die nicht kumuliert erfüllt sein müssen¹⁷: das systematische Vorgehen bzw. dessen Planung; die Häufigkeit der Geschäfte und die kurze Besitzdauer; den Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerzahlers; der Einsatz besonderer Kenntnisse im Rahmen von Personengesellschaften; die Verwendung von Fremdkapital; die Verwendung der Einnahmen bzw. deren Wiederanlage.

Beispielsweise hatte das Bundesgericht¹⁸ befunden, dass der regelmässige Verkauf von Plakaten an Museen oder an Privatpersonen und die dadurch in Zusammenhang stehende Erwirtschaftung von Gewinnen, die es ermöglichen, während eines Zeitraums von mehr als 20 Jahren den Unterhalt einer Familie zu sichern und neue Exemplare zu erwerben, eine Tätigkeit darstelle, die über die einfache Verwaltung des Privatvermögens hinausgehe. Das Nicht-Vorhandensein einer kaufmännischen Buchhaltung durch Dritte, fehlender Auftritt als kaufmännische Organisation sowie die Tatsache, dass kein

¹⁴ JOLLES/SIMONECK/WALDBURGER, 77 f.

¹⁵ ASA 59, 709 in RDAF 1993, 4.

¹⁶ RDAF 2003 II 599; Archive (ASA) 73, 305 in RDAF 2003 II 611; BGE 125 II 113; ASA 69, 788 in RDAF 2001 II 233.

¹⁷ BGE 125 II 113 in RDAF 1999 II 391.

¹⁸ Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts, 2C_893/2008 vom 10.8.2009, StR 64/2009, 892. Zwei ebenfalls interessante Urteile in Bezug auf die Veräusserung von Gemälden wurden im Kanton Waadt gefällt. Siehe StR 1990, 208.

Fremdkapital in Anspruch genommen wurde, wurden nicht als ausreichend eingestuft, um die Ausübung einer gewinnbringenden «Kunsthändler»-Tätigkeit auszuschliessen.

In einem weiteren Urteil qualifizierte das Bundesgericht einen Steuerzahler, der einen 40%-Anteil einer Skulptur von Giacometti, die er Ende der 70er Jahre erworben hatte, zum Preis von CHF 1'200'000 verkaufte nicht als hauptberuflichen Kunsthändler, obwohl er im Zeitpunkt des Verkaufs Aktionär einer Gesellschaft war, deren Tätigkeit im Bereich der Versteigerung von Kunstgegenständen und Antiquitäten lag.¹⁹ Das Bundesgericht begründete sein Urteil (1) mit der langen Besitzdauer der Skulptur, die eine Planung des Geschäfts ausschliesst, (2) mit der geringen Anzahl an Veräusserungen (7 verkaufte Gegenstände innerhalb der letzten 13 Jahre bei einer Sammlung von 80 Gegenständen), (3) mit der fehlenden Wiederanlage sowie (4) mit dem fehlenden Einsatz von Fremdkapital.

37.2.3. Besteuerung von Vereinen und Stiftungen

In der Schweiz erfolgt die Förderung künstlerischer Aktivitäten (Gewährung von Stipendien; Bekanntmachung von Werken; Museen) oftmals durch Vereine und Stiftungen.

Aus steuerlicher Perspektive werden Vereine und Stiftungen wie andere juristische Personen behandelt (DBG 49 I b; StHG 20 I) und unterliegen somit der Gewinnsteuer sowie auf Kantons- und Gemeindeebene der Kapitalsteuer (DBG 50 und 57 StHG 20, 24 und 29). Allerdings können sie auf Antrag und bei Vorliegen aller folgenden Bedingungen eine **Befreiung** von der *Gewinnsteuer* auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene sowie eine Befreiung von der *Kapitalsteuer* auf Kantons- und Gemeindeebene in Anspruch nehmen: Die Tätigkeit verfolgt ein **gemeinnütziges Ziel**, sie bezieht sich auf einen offenen Kreis von möglichen Adressaten, sie ist uneigennützig, die Gelder werden unwiderruflich und ausschliesslich für eine bestimmte Verwendung vorgesehen (d.h., jede Rückführung zu den Mitgliedern, Sponsoren oder Stiftern ist ausgeschlossen), und es gibt keine wirtschaftliche Tätigkeit, die gewinnorientiert ist oder eine gegenseitige Unterstützung zum Ziel hat.²⁰ Nach der Eidgenössischen Steuerverwaltung dienen die Künste insbesondere der *Förderung der Allgemeinheit*.²¹ Jedoch ist nicht jede Tätigkeit, die die Gemeinschaft kulturell oder künstlerisch bereichert, zwingend gemeinnützig.²² Im künstlerischen Bereich wurden bereits Steuerbefreiungen gewährt, und zwar insbesondere den folgenden juristischen Personen:

- einem Verband, der ohne sein eigenes Interesse oder das seiner Mitglieder zu verfolgen einem breiten Publikum künstlerische Werke von hohem Niveau bietet, die nicht

¹⁹ Urteil des Bundesgerichts, 2C_766/2010 und 2C_767/2010 vom 29.7.2011.

²⁰ YERSIN/NOËL, CR LIFD-URECH, Art. 56, Nr. 60 ff.

²¹ Rundschreiben Eidgenössische Steuerverwaltung Nr. 12 vom 8.7.1994, 3.

²² BGE 113 Ib 7.

nur der Entspannung dienen, sondern gleichzeitig einen Allgemeinbildungswert besitzen und die Verbreitung von geistigem Allgemeingut fördern²³;

- einem Verein, welcher die Stadt Basel in ihren Bemühungen, Musikveranstaltungen zu fördern, unterstützte²⁴;
- einer Stiftung, die sich an der Finanzierung öffentlicher Veranstaltungen von Chören und Theatergruppen beteiligte und ausserdem Mittel zur Verfügung stellte, um die Instrumente einer Musikgruppe von Jugendlichen zu erneuern²⁵;
- einer Stiftung, die den kulturellen Austausch zwischen Kulturschaffenden der Dritten Welt und der Schweiz fördert.²⁶

Schliesslich sei erwähnt, dass **Spenden** in Form von Bargeld oder in Form anderer Vermögenswerte, die einen Wert von CHF 100 jährlich übersteigen und zugunsten in der Schweiz ansässiger juristischer Personen, die aufgrund ihrer gemeinnützigen Zielsetzungen von der Steuer befreit sind, getätigt werden, vom Einkommen natürlicher Personen bis zu einem gewissen Höchstbetrag *abgezogen* werden können (DBG 33a, StHG 9 I i). Diese Regelung hat insbesondere zum Ziel, natürliche Personen, Förderer und Wohltäter, denen es ein Anliegen ist, Institutionen mit gemeinnütziger Zielsetzung zu unterstützen, zum Spenden zu ermutigen.²⁷ Auf Bundesebene liegt die Grenze der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden bei 20% des Einkommens nach Abzug der Sozialabgaben. Die Kantone können den Höchstbetrag frei bestimmen (StHG 9 II i). Für Spenden, die von juristischen Personen getätigt werden, gelten ähnliche Regelungen.

37.3. Mehrwertsteuer und Zollrecht

Im Folgenden wird ein Kurzüberblick über die mehrwertsteuerrechtlichen und die zollrechtlichen Aspekte des Kulturbereichs gegeben. Die Revision des Mehrwertsteuergesetzes (MWStG)²⁸ führte u.a. auch im Kulturbereich zu verschiedenen Änderungen. Die für den Kulturbereich relevanten Zollbestimmungen sind im Zollgesetz (ZG), in ergänzenden Erlassen und verschiedenen internationalen Vereinbarungen festgehalten.²⁹

Zur Darstellung der Mehrwertsteuer wird in einem ersten Teil aufgezeigt, wie das Mehrwertsteuersystem funktioniert. In einem zweiten Teil wird dargelegt, welche mehrwertsteuerlichen Fragen sich im Kulturbereich für Museen ergeben können und im dritten Teil werden im Kunsthandel auftauchende Mehrwertsteuer- und Zollaspekte kurz dargelegt.

²³ BGE 113 Ib 7.

²⁴ BGE 63 I 316 in ASA 7, 11.

²⁵ StE 1996 B 27.4 Nr. 13.

²⁶ StE 1986 B 71.63 Nr. 1.

²⁷ OBERSON, § 7, Rz. 280.

²⁸ http://www.admin.ch/ch/d/sr/c641_20.html.

²⁹ Ausführlich dazu: KKR-WIDMER/FISCHER, Kap. 6, Rz. 284 ff.

37.3.1. Funktionsweise der Mehrwertsteuer

Grundidee der Schweizer Mehrwertsteuer ist die **Besteuerung des privaten Konsums**.³⁰ Die Mehrwertsteuer wird aber nicht direkt von den privaten Konsumenten durch die Eidgenössische Steuerverwaltung einverlangt, sondern auf indirektem Weg von den *Unternehmen*. Die Unternehmen haben auf ihren Leistungen grundsätzlich Mehrwertsteuer an die Eidg. Steuerverwaltung abzuliefern und kalkulieren diese Mehrwertsteuer in ihre Preise an die Konsumenten ein bzw. verlangen die Mehrwertsteuer zusätzlich von den Konsumenten.

Mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen, welche ihrerseits von anderen Unternehmen Leistungen beziehen und diese für eigene unternehmerische Tätigkeit weiterverwenden, sind berechtigt, die ihnen vom anderen Unternehmen belastete Mehrwertsteuer (sog. *Vorsteuer*) mit der abzuliefernden Mehrwertsteuer in der offiziellen Mehrwertsteuer-Quartalsabrechnung zu verrechnen. Damit wendet die Schweiz im Rahmen der Mehrwertsteuer ein *Netto-Allphasensystem mit Vorsteuerabzug* an.

Der Mehrwertsteuer unterliegen **alle im Inland entgeltlich erbrachten Leistungen** (sprich Dienstleistungen nach MWSTG 3 lit. e oder Lieferungen nach MWSTG 3 lit. d), ausser das Mehrwertsteuergesetz sieht eine Ausnahme vor. Ebenfalls mit der Mehrwertsteuer belastet werden aus dem Ausland bezogene Leistungen, damit es nicht zu Wettbewerbsverzerrungen kommt, weil die ausländischen Leistungen sonst nicht der Schweizer Mehrwertsteuer unterworfen wären.

37.3.2. Mehrwertsteuerpflicht von Museen

Im Hinblick auf die Mehrwertsteuer ergeben sich für **Museen**³¹ v.a. folgende Fragen:

- Sind Museen als gemeinnützige, kulturelle Institution mehrwertsteuerpflichtig?
- Wenn ja, für welche Tätigkeiten bzw. Einnahmen (Museumseintritte, Werbeleistungen, Spendeneinkünfte oder Museumsshop) sind Kulturinstitutionen mehrwertsteuerpflichtig?

Allgemein hängt die **Mehrwertsteuerpflicht** davon ab, ob eine *unternehmerische Tätigkeit* ausgeübt wird. Eine solche liegt vor, wenn in nachhaltiger Weise Einnahmen erzielt werden. Die obligatorische Mehrwertsteuerpflicht besteht allerdings nur dann, wenn eine bestimmte Jahresumsatzgrenze erreicht wird. Diese beträgt normalerweise CHF 100'000, d.h., bei jährlichen Einnahmen aus steuerbaren Leistungen von weniger als CHF 100'000 entfällt die Mehrwertsteuerpflicht in den meisten Fällen. Eine **spezielle Jahresumsatzgrenze** besteht für *nicht gewinnstrebige, gemeinnützige Institutionen* (also für Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen). Diese Insti-

tutionen werden erst steuerpflichtig, wenn ihre jährlichen Einnahmen aus steuerbaren Leistungen mindestens CHF 150'000 betragen.³² Hier ist auch festzuhalten, dass eine Mehrwertsteuerpflicht selbst dann gegeben sein kann, wenn die Institution für Zwecke der Gewinnsteuern von der Steuerpflicht befreit ist.

Der Betrieb von Museen, die eigenständig auftreten, qualifiziert als eine unternehmerische Tätigkeit und ist somit grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtig. Da Museen meist gemeinnützige Zwecke verfolgen, setzt die Steuerpflicht erst mit Erreichen von jährlichen Einnahmen aus *steuerbaren Leistungen* von CHF 150'000 zwingend ein. Es stellt sich deshalb die Frage, ob Museen überhaupt *der Mehrwertsteuer unterliegende Leistungen* erbringen?

Im Bereich der Kunst und Kultur sind folgende Leistungen **von der Steuer ausgenommen** (*auch ausgenommene Umsätze genannt*) und unterliegen nicht der Mehrwertsteuer:

- Unmittelbar **dem Publikum erbrachte kulturelle Dienstleistungen**, sofern hierfür ein besonderes Entgelt verlangt wird (z.B. Besuche von Museen; MWSTG 21 II Ziff. 14).
- **Kulturelle Leistungen von Künstlern** sowie Dienstleistungen von Verlegern und Verwertungsgesellschaften, die für die Verbreitung dieser Werke erbracht werden (MWSTG 21 II Ziff. 16).
- **Bekanntmachungsleistungen**, die gemeinnützige Organisationen zugunsten Dritter oder Dritte zugunsten gemeinnütziger Organisationen erbringen (MWSTG 21 II Ziff. 27).

Konkret bedeutet dies für Museen somit, dass allfällige für den Museumseintritt vereinbarte Entgelte aufgrund des kulturellen Charakters der Eintrittsgebühren von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind.

Von vornherein nicht steuerbar sind zudem Einnahmen, für die keine Gegenleistung zu erwarten ist (sogenannte *Nicht-Entgelte* gemäss MWSTG 18 II). Darunter fallen zum Beispiel **Spenden**. Eine steuerbare Leistung kann jedoch dann vorliegen, wenn das Museum als Empfänger der Zuwendung im Austausch Werbeleistungen zugunsten des «Spenders» erbringt (**z.B. Sponsorenbeiträge**). Dabei wird das schlichte Erwähnen des Sponsors nach neuem MWSTG nicht mehr als mehrwertsteuerpflichtige Werbedienstleistung des Museums qualifiziert (im Detail siehe MWST 3 lit. i).³³

Andere Umsätze wie Einnahmen aus dem **Museumsshop** dagegen unterliegen bei Erreichen der vorgenannten Umsatzgrenze von CHF 150'000 pro Jahr grundsätzlich der Mehrwertsteuer. Es ist also im Einzelfall zu prüfen, ob Museen Mehrwertsteuer abliefern müssen.

³⁰ MWSTG 1; ESTV, Grundsätze der Mehrwertsteuer 2011, 3.

³¹ Vgl. 19.

³² MWSTG 10 sowie ESTV, MWST-Info 02, 2010, Steuerpflicht.

³³ Vgl. auch Botschaft zur Vereinfachung der MWST vom 25.6.2008, BBl 2008, 6964.

Ein anderer wichtiger Bereich ist die sogenannte **Vorsteuerabzugsberechtigung** von Museen, welche mehrwertsteuerpflichtig sind. Für den Vorsteuerabzug stellt sich bei gleichzeitigem Vorliegen von mehrwertsteuerpflichtigen und nicht mehrwertsteuerpflichtigen Leistungen stets die Frage, auf welchen Kosten die Museen den Vorsteuerabzug geltend machen können (z.B. externen Kosten und entsprechende Vorsteuer für die Einrichtung des Ausstellungsraums).

Grundsätzlich können hier drei Bereiche gebildet werden. Je nach Zuordnung der Kosten zum steuerbaren, nichtsteuerbaren oder allgemeinen Bereich ist ein voller, kein oder ein teilweiser Vorsteuerabzug möglich.³⁴ Für Leistungen, die von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind (z.B. Eintrittsgelder), sind Museen also nicht berechtigt, auf den für die Leistungserbringung bezogenen Vorleistungen von Dritten (z.B. Kosten für Einrichtung) die sogenannte *Vorsteuer* (d.h. die Mehrwertsteuer auf den Kosten) in Abzug zu bringen. Eine vollständigkeitshalber hier erwähnte Ausnahme von der Ausnahme besteht dann, wenn die Museen die von der Steuer ausgenommenen Leistungen freiwillig der Steuerpflicht unterstellen und versteuern (sog. Option für die Versteuerung der nicht der Steuer unterliegenden Leistungen).³⁵

37.3.3. Mehrwertsteuer und Zollabgaben im Kunstmarkt

Interessant ist auch die Behandlung des Kunstmarktes, für welchen sich u.a. folgende Fragen ergeben:

- Wie wird der Kunsthandel mehrwertsteuerlich erfasst?
- Wie sind Kunstauktionen aus mehrwertsteuerlicher Sicht zu qualifizieren?

Einfuhr und Verkauf von Kunstwerken

Im Kunsthandel ist zu unterscheiden, ob der Verkauf des Werkes durch den Künstler selbst oder durch Drittpersonen erfolgt. Grundsätzlich ist der durch den **Künstler** (insb. Kunstmaler und Bildhauer) unmittelbar erfolgende Verkauf von Werken, die er persönlich hergestellt hat, unter der Bedingung, dass die Werke ausschliesslich zum Zweck des Betrachtens geschaffen und geeignet sind, **von der Mehrwertsteuer ausgenommen** (vgl. MWSTG 21 II Ziff. 16).³⁶ Nicht von dieser Ausnahme profitieren können z.B. **Galerien**, die auf den geschäftsmässigen Verkauf von Bildern ausgerichtet sind. Diese qualifizieren bei einem Umsatz von mehr als CHF 100'000 als mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen und müssen folglich auf dem Weiterverkauf von Kunstwerken 8% MWSt verlangen, *ausser* die Werke werden *direkt ins Ausland* gebracht, weshalb eine Befreiung geltend gemacht werden kann. Im Gegenzug können steuerpflichtige Galerien grund-

³⁴ ESTV, MWST-Info 09, 2010, Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen, vgl. auch BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, 190 ff., FREI, 110 ff.

³⁵ ESTV, MWST-Branchen-Info 23, 2010, Kultur, 17 f.

³⁶ Ausführlich dazu: ESTV, MWST-Branchen-Info 23, 2010, Kultur, 46 ff.

sätzlich auch einen *effektiven oder fiktiven*³⁷ (vgl. MWSTG 28; MWSTV 63) *Vorsteuerabzug* geltend machen.

Eine Ausnahme für Künstler wird auch gewährt beim **Import von Kunstwerken** aus dem Ausland, sofern es sich beim eingeführten Gegenstand um ein Kunstwerk handelt, das vom *Künstler persönlich geschaffen* wurde und von diesem selbst oder in seinem Auftrag in die Schweiz gebracht wird (vgl. MWSTG 52 i.V.m. 53 I c).³⁸ Ansonsten fällt bei der Einfuhr eines Gegenstandes i.d.R. eine *Einfuhrsteuer* von 8% (diese entspricht der Mehrwertsteuer) an und es sind zollrechtliche Folgen zu berücksichtigen, wobei der Import von Kulturgütern in die Schweiz aufgrund der UNESCO-Vereinbarung 1950 in der Regel zollfrei erfolgen kann, sofern eine den Zollbestimmungen entsprechende Zolldeklaration vorgenommen wird.³⁹

Somit gilt also für die Lieferung eines Werkes durch den Künstler eine **Steuerbefreiung** sowohl für den Fall, dass der Künstler sein Werk im Inland geschaffen und verkauft hat, als auch für den Fall, dass er es im Ausland hergestellt und ins Inland eingeführt hat.

Grundsätzlich nicht von der Mehrwertsteuerthematik im Kunsthandel betroffen ist der **private Kunstsammler**, da dieser in den meisten Fällen mangels unternehmerischer Tätigkeit nicht zu einem Mehrwertsteuerpflichtigen wird.

Weiter ist auch darauf hinzuweisen, dass die Überführung von Kunstgegenständen aus dem Ausland in ein in der Schweiz gelegenes **Zollfreilager** nicht zu einer Einfuhrmehrwertsteuer von 8% führt (vgl. ZG 53 I). Erst wenn ein Kunstgegenstand nicht mehr der Zollkontrolle, welche in einem solchen Lager gegeben ist, untersteht, wird die Einfuhrmehrwertsteuer bei Überführung in den freien Verkehr in der Schweiz zahlbar. Zollfreilager werden deshalb in Kunsthandel oft verwendet, wenn nicht klar ist, ob ein Kunstgegenstand definitiv in die Schweiz gebracht werden soll.⁴⁰

Kunstauktionen

Eine im Kunsthandel häufig anzutreffende Verkaufsform stellt die Auktion dar. Dabei wird ein Gegenstand einer Mehrzahl von Kaufinteressenten angeboten und der Meistbietende erhält den Zuschlag durch den Versteigerer.

Bietet der steuerpflichtige **Auktionator** die Gegenstände auf Rechnung des Verkäufers an, muss er *lediglich die eigenen Auktionsdienstleistungen an den Verkäufer* (d.h. die **Kommission**) *versteuern*. Den Hammerpreis selber muss der Auktionator nicht der Mehr-

³⁷ Der fiktive Vorsteuerabzug führt dazu, dass nur auf der Marge und nicht auf dem ganzen Verkaufspreis MWSt an die Eidgenössische Steuerverwaltung abgeliefert werden muss, vgl. zur Vorsteuerthematik: BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, 190 ff.; FREI, 101 ff.

³⁸ Ausführlich dazu: ESTV, 2011 (Publ. 52.22), Einfuhr von Kunstwerken, 6 ff.

³⁹ ZG 8, KKR-WIDMER/FISCHER, Kap. 6, Rz. 284 ff.

⁴⁰ KKR-WIDMER/FISCHER, Kap. 6, Rz. 367 ff.

wertsteuer von 8% unterwerfen. Es genügt hier, wenn der Auktionator dem Käufer gegenüber bekannt gibt, dass er die Gegenstände in fremdem Namen und auf fremde Rechnung anbietet (MWSTG 20). Er muss auch die Identität des Verkäufers gegenüber dem Käufer nicht offenlegen.⁴¹ Aber je nachdem hat der Käufer Anspruch auf eine Rechnung.

Der **Verkäufer**, der ein Werk über eine Auktion verkauft, hat hingegen – sofern er überhaupt in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig ist und keine Steuerbefreiung zur Anwendung kommt – auf dem Kaufpreis die Mehrwertsteuer zu entrichten. In den meisten Fällen ist der Verkäufer aber eine *Privatperson*, so dass auch er (bzw. der Auktionator für ihn) keine Mehrwertsteuer auf dem Hammerpreis vom Käufer verlangen wird.

Wie die obigen Ausführungen zeigen, sehen das Mehrwertsteuerrecht und das Zollrecht im Kulturbereich verschiedene Detailregelungen vor und bieten keine Standardlösung an. Deshalb muss jeder Fall hinsichtlich seiner mehrwertsteuerlichen und zollrechtlichen Aspekte separat beurteilt werden.

⁴¹ ESTV, MWST-Info 04, 2010, Steuerobjekt, 34 f.; Botschaft zur Vereinfachung der MWST vom 25.6.2008, BBl 2008, 6962 f.

2. Teil

Kulturmarkt