



Direkte Bundessteuer

Bern, 26. Februar 2018

Kreisschreiben Nr. 43

Steuerliche Behandlung von Preisen, Ehrengaben, Auszeichnungen, Stipendien sowie Förderbeiträgen im Kultur-, Sport- und Wissenschaftsbereich

Inhaltsverzeichnis

1	Gegenstand des Kreisschreibens	2
2	Rechtliche Grundlagen.....	2
3	Abgrenzungskriterien.....	2
4	Steuerbare Leistungen	3
5	Inkrafttreten.....	4
	Anhang: Fallbeispiele	5

1 Gegenstand des Kreisschreibens

Bei Preisen, Ehrengaben, Auszeichnungen, Stipendien sowie Förderbeiträgen im Kultur-, Sport- und Wissenschaftsbereich kann es sich sowohl um von der direkten Bundessteuer befreite Schenkungen oder steuerfreie Unterstützungsleistungen als auch um steuerbare Einkünfte handeln.

Dieses Kreisschreiben klärt die jeweilige steuerliche Behandlung derartiger Leistungen und stützt sich neben den gesetzlichen Grundlagen auch auf die aktuelle Rechtsprechung des Bundesgerichts. Die Abgrenzung steuerfreier Unterstützungsleistungen von steuerbaren Einkünften erfolgt im Einzelfall mit Hilfe nachstehend aufgeführter Kriterien.

2 Rechtliche Grundlagen

Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) enthält keine ausdrücklichen Vorschriften über die steuerliche Behandlung von Preisen, Ehrengaben, Auszeichnungen, Stipendien oder Förderbeiträgen. Nach dem Grundsatz der Gesamt-reineinkommensbesteuerung (vgl. Urteil 2A.425/2001 des Bundesgerichts vom 12. November 2002 E. 3.1) unterliegen nach Artikel 16 Absatz 1 DBG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Davon ausgenommen sind unter anderem Schenkungen und Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln (vgl. Art. 24 Bst. a und d DBG). Die Auslegung der in Artikel 24 DBG aufgelisteten Ausnahmetatbestände erfolgt restriktiv (vgl. BGE 137 II 328 E. 5.1 und BGE 131 II 1 E. 3.3).

Auf Grund sämtlicher Umstände des Einzelfalls ist vorab zu prüfen, ob es sich bei einer Leistung um eine Schenkung oder um eine Unterstützung aus öffentlichen oder privaten Mitteln handelt. Für diese Prüfung sind Reglemente oder Statuten der preisverleihenden oder der beitragsgewährenden privaten oder öffentlichen Institutionen beizuziehen. Zudem ist die finanzielle Situation der empfangenden Person zu analysieren.

Eine *Schenkung* liegt vor, wenn die schenkende Person der beschenkten Person ein Vermögen oder einen Vermögensteil zuwendet, ohne von der beschenkten Person eine Gegenleistung zu verlangen. Der Vermögensanfall infolge Schenkung ist ausdrücklich von der direkten Bundessteuer befreit (vgl. Art. 24 Bst. a DBG), kann aber der jeweiligen kantonalen Schenkungssteuer unterliegen.

Eine *Unterstützung aus öffentlichen oder privaten Mitteln* liegt vor, wenn es sich um eine unentgeltliche Leistung mit Unterstützungsabsicht an eine bedürftige Person handelt (vgl. BGE 137 II 328 E. 4.3 und Urteil 2C_78/2014 des Bundesgerichts vom 26. Mai 2014 E. 3.1). Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln sind steuerfrei (vgl. Art. 24 Bst. d DBG).

Stiftungen sind aufgrund von Artikel 129 Absatz 1 Buchstabe a DBG dazu verpflichtet, für jede Steuerperiode den Veranlagungsbehörden eine Bescheinigung über die ihren Begünstigten erbrachten Leistungen einzureichen.

3 Abgrenzungskriterien

Preise, Ehrengaben und Auszeichnungen gelten dann als Schenkungen, wenn die empfangende Person nicht verpflichtet wird, eine Gegenleistung zu erbringen, beziehungsweise der für eine Arbeit oder ein Werk verliehene Preis keine Entlohnung im Nachhinein darstellt (vgl. Urteil

2C_715/2007 des Bundesgerichts vom 28. April 2008 E. 2.3.4).

Bei Stipendien und Förderbeiträgen kann nur dann von einer steuerfreien Unterstützung aus öffentlichen oder privaten Mitteln ausgegangen werden, wenn die nachfolgenden Kriterien *kumulativ* erfüllt sind (vgl. BGE 137 II 328 E. 4.3 S. 332 und Urteil 2C_78/2014 des Bundesgerichts vom 26. Mai 2014 E. 3.1):

1. Die empfangende Person ist bedürftig (Bedürftigkeit);
2. die privat- oder öffentlich-rechtliche Institution leistet die Beiträge mit Unterstützungsabsicht (Unterstützung);
3. die Leistung erfolgt unentgeltlich, d. h. die empfangende Person muss dafür keine Gegenleistung erbringen (Unentgeltlichkeit).

Ob eine empfangende Person bedürftig ist (Kriterium 1), hängt von ihrer finanziellen Situation ab. Das Vorliegen einer Bedürftigkeit ist dann anzunehmen, wenn die Höhe des Einkommens unter dem nach den Artikeln 9 und 11 des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2006 über die Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (ELG; SR 831.30) berechneten Existenzminimum liegt (vgl. BGE 137 II 328 E. 5.2 und Beispiel 1 im Anhang). Die Anwendung von Artikel 24 Buchstabe d DBG sollte auf diejenigen Fälle beschränkt werden, in denen eine Bedürftigkeit nachgewiesen ist (vgl. BGE 137 II 328 E. 5.2). Daraus folgt, dass Unterstützungsleistungen nur insoweit nicht steuerbar sind, als sie bloss den lebensnotwendigen Bedarf decken, während das darüber liegende Einkommen lückenlos steuerlich zu erfassen ist (vgl. BGE 137 II 328 E. 5.3 und Variante des Beispiels 1 im Anhang).

Eine Unterstützung aus öffentlichen oder privaten Mitteln setzt eine Unterstützungsabsicht (Kriterium 2) voraus, wobei diese gegeben ist, wenn die private oder öffentliche Institution die Unterstützung ausrichtet, um einer bedürftigen Person dabei zu helfen, ihren (minimalen) Lebensunterhalt zu bestreiten.

Eine Leistung erfolgt dann unentgeltlich (Kriterium 3), wenn die empfangende Person dafür keine Gegenleistung erbringen muss. Der wirtschaftliche Wert sowie die Art der Gegenleistung sind dabei unerheblich (vgl. Urteil 2C_904/2012 des Bundesgerichts vom 12. Februar 2013 E. 4.2.6 und Beispiel 2 im Anhang). Auch bei einer Studie oder einer Forschungsarbeit kann es sich fallweise um eine Gegenleistung handeln (vgl. Urteil 2C_715/2007 des Bundesgerichts vom 28. April 2008 E. 2.3.4, Urteil 2C_78/2014 des Bundesgerichts vom 26. Mai 2014 E. 3.1 sowie Beispiele 3 und 4 im Anhang). Eine Leistung, welche eine Art Entlohnung im Nachhinein darstellt, ist nicht unentgeltlich (vgl. Urteil 2C_715/2007 des Bundesgerichts vom 28. April 2008 E. 2.3.4 und Urteil 2C_78/2014 des Bundesgerichts vom 26. Mai 2014 E. 3.1).

Wenn alle drei obengenannten Kriterien kumulativ erfüllt sind, handelt es sich bei der fraglichen Leistung um eine steuerfreie Unterstützungsleistung. Ist mindestens eines der Kriterien nicht erfüllt, ist die fragliche Leistung steuerbar nach Artikel 16 Absatz 1 DBG, sofern es sich nicht um eine Schenkung handelt.

4 Steuerbare Leistungen

Handelt es sich bei einer Leistung nicht um eine steuerfreie Unterstützungsleistung oder eine Schenkung, so ist grundsätzlich der gesamte Betrag als Einkommen im Sinne von Artikel 16 Absatz 1 DBG steuerbar (vgl. Urteil 2C_715/2007 des Bundesgerichts vom 28. April 2008 E. 2.4). Leistungen in Form von Geld sind zum Nominalwert zu besteuern.

Leistungen in Form von Naturalgaben (z. B. Auto, Tiere u. dgl.) werden nach ihrem Marktwert (Verkehrswert) bemessen (vgl. Art. 16 Abs. 2 DBG).

Die Leistungen sind in dem Jahr zu versteuern, in welchem sie der empfangenden Person zugeflossen sind. Sie gelten in dem Zeitpunkt als zugeflossen und erzielt, in dem die begünstigte Person einen festen Rechtsanspruch darauf erworben hat. Von den Bruttoeinkünften können die üblichen Abzüge (insbesondere für Gewinnungskosten) vorgenommen werden (vgl. Urteil 2C_715/2007 des Bundesgerichts vom 28. April 2008 E. 2.4).

5 Inkrafttreten

Das vorliegende Kreisschreiben tritt mit seiner Publikation in Kraft. Es ersetzt das Kreisschreiben Nr. 15 der ESTV vom 8. April 1953 über die steuerliche Behandlung von Preisen, Ehrengaben und Stipendien an Schriftsteller, Musiker, Maler, Bildhauer, Wissenschaftler usw. und das Kreisschreiben Nr. 8 der ESTV vom 25. Februar 1971 über die Zuwendungen des Schweizerischen Nationalfonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung.

Anhang: Beispiele

Beispiel 1: Besteuerung eines Stipendiums

Sachverhalt: Der Student A erhält für sein Studium ein Stipendium des Kantons B in der Höhe von monatlich CHF 1'500.– ohne dafür eine Gegenleistung erbringen zu müssen. Er stammt aus bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen und verfügt selbst weder über Einkommen noch Vermögen.

Sachverhalt Variante: Der Kanton B gewährt dem Studenten A ein Stipendium in der Höhe von monatlich CHF 3'000.–.

Frage: Wie ist das Stipendium durch den Studenten A zu versteuern?

Lösung: Beim vorliegenden Stipendium handelt es sich um eine unentgeltliche Zuwendung mit Unterstützungsabsicht. Das Vorliegen einer Bedürftigkeit ist dann anzunehmen, wenn die Höhe des Einkommens unter dem nach den Artikeln 9 und 11 ELG berechneten Existenzminimum liegt (vgl. Ziff. 3 des Kreisschreibens, Ausführungen zur Bedürftigkeit). Unter der Annahme, dass das Existenzminimum beim Studenten A bei monatlich CHF 2'200.– liegt, ist er auf das gesamte Stipendium angewiesen, um seine Lebenshaltungskosten zu bestreiten. Das Stipendium übersteigt den lebensnotwendigen Bedarf nicht und ist deshalb gemäss Artikel 24 Buchstabe d DBG eine von der direkten Bundessteuer befreite Unterstützung aus öffentlichen Mitteln.

Lösung Variante: In diesem Fall übersteigt das Stipendium den lebensnotwendigen Bedarf des Studenten A. Deshalb ist das über dem Existenzminimum (siehe vorangehende Lösung) liegende Einkommen von monatlich CHF 800.– lückenlos steuerlich zu erfassen (vgl. Ziff. 3 des Kreisschreibens, Ausführungen zur Bedürftigkeit).

Beispiel 2: Besteuerung eines Förderbeitrages im Sportbereich

Sachverhalt: Die junge Nachwuchsathletin B erhält von der Stiftung X im Jahr 2018 einen Förderbeitrag von CHF 5'000.– für die nächsten vier Jahre. Die Höhe des Beitrags hängt zu zwei Dritteln vom finanziellen Bedarf der Athletin und zu einem Drittel von anderen Bedingungen ab, wie beispielsweise der Verpflichtung, sich persönlich für die Stiftung X zu engagieren. Die Zusammenarbeit zwischen der Athletin und der Stiftung ist in einer schriftlichen Vereinbarung geregelt.

Frage: Wie ist der Förderbeitrag durch die Nachwuchsathletin B zu versteuern?

Lösung: Der Förderbeitrag der Stiftung X stellt steuerbares Einkommen im Sinne von Artikel 16 Absatz 1 DBG dar. Dies deshalb, weil die Leistung nur teilweise von den finanziellen Bedürfnissen der Nachwuchsathletin B abhängt und die Stiftung X von ihr dafür eine Gegenleistung gemäss Vereinbarung über die Zusammenarbeit verlangt (vgl. Ziff. 3 des Kreisschreibens, Ausführungen zur Unentgeltlichkeit).

Beispiel 3: Besteuerung eines Förderbeitrages im Wissenschaftsbereich

Sachverhalt: Der Doktorand C forscht zu 50 Prozent an der Universität Zürich. Die Universität bezahlt ihm dafür ein monatliches Gehalt von CHF 1'960.–, finanziert von der Stiftung Y.

Frage: Wie ist das ausgerichtete Gehalt durch den Doktoranden C zu versteuern?

Lösung: Das von der Universität Zürich ausgerichtete Gehalt stellt beim Doktoranden C gemäss Artikel 17 Absatz 1 DBG steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dar.

Beispiel 4: Besteuerung eines Förderbeitrages im Wissenschaftsbereich

Sachverhalt: Die Forscherin D erhält von der Stiftung Z ein Stipendium für ihre wissenschaftliche Weiterbildung im Ausland in der Höhe von CHF 42'000.–. Sie muss das Stipendium gemäss den von der Stiftung Z festgelegten Bedingungen nutzen und ihr regelmässig Bericht über den Fortschritt ihrer Arbeit erstatten.

Frage: Wie ist das Stipendium durch die Forscherin D zu versteuern?

Lösung: Beim Stipendium der Stiftung Z handelt es sich um steuerbares Einkommen im Sinne von Artikel 16 Absatz 1 DBG. Das Bundesgericht qualifiziert die im Reglement vorgesehene regelmässige Berichterstattung über den Fortschritt der Forschungsarbeit an die Stiftung Z als Gegenleistung (vgl. Ziff. 3 des Kreisschreibens, Ausführungen zur Unentgeltlichkeit).