

> [Steuergericht](#)

510 2012 41 Stipendium des Schweizerischen Nationalfonds

Entscheidend ist, ob eine zugesprochene Leistung an bedürftige Empfänger zur Bestreitung des minimalen Lebensunterhalts ausgerichtet wird oder nicht. Der Begriff des notwendigen Lebensbedarfs lehnt sich an jenen des Existenzminimums an, welches sich regelmässig am betriebsrechtlichen Notbedarf orientiert.

Übersteigt die unentgeltliche Unterstützung die Kosten des notwendigen Lebensunterhalts, ist das Stipendium als Einkunft zu besteuern. Es fehlt damit der Unterstützungscharakter. Die eng auszulegende Ausnahme für Unterstützungen aus öffentlichen Mitteln kommt folglich nicht zur Anwendung.

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2010 vom 20. Oktober 2011 rechnete die Steuerverwaltung das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit der Pflichtigen auf 12 Monate hoch und legte das Einkommen auf Fr. 42'897.-- (Ehemann) und Fr. 59'514.-- (Ehefrau) fest. Zudem wurde unter Ziffer 380 "übrige Einkünfte" Fr. 54'700.-- aufgerechnet mit der Bemerkung, "Aufrechnung Stipendium des Schweizerischen Nationalfonds gemäss Abklärungen mit der Kantonalen Steuerverwaltung (Aufrechnung erfolgt nur beim Staat, bei der Bundessteuer ist das Stipendium gemäss Kreisschreiben Nr. 8 der Eidg. Steuerverwaltung steuerfrei)".

2. Dagegen erhob der Vertreter der Pflichtigen mit Schreiben vom 2. November 2011 Einsprache mit dem Begehren, das den Pflichtigen vom Schweizerischen Nationalfonds (im Folgenden: SNF) gewährte Stipendium von Fr. 54'700.-- sei im Kanton Basel-Landschaft von der Einkommenssteuer zu befreien. Die definitive Steuerrechnung der Staatssteuer 2010 sei entsprechend zu korrigieren.

Zur Begründung machte er insbesondere geltend, dass gemäss Kreisschreiben Nr. 15 und Nr. 8 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (im Folgenden: KS ESTV) Stipendien des SNF steuerfrei seien und deshalb nicht der Bundessteuer unterliegen. Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln, die für den Lebensunterhalt notwendig seien, seien steuerfrei. Gemäss telefonischer Auskunft der Steuerverwaltung (...) seien kantonale Stipendien im Kanton Basel-Landschaft deshalb grundsätzlich von der Einkommenssteuer befreit.

Gemäss Art. 11 des Reglements des SNF über die Gewährung von Forschungsstipendien an fortgeschrittene Forscherinnen und Forscher vom 16. Oktober 2001 entrichtete der SNF mit seinem Forschungsstipendium einen Beitrag an die Lebenshaltungskosten am Forschungsort. Gemäss Art. 18 seien die Einkünfte aus dem Forschungsstipendium in der Schweiz in der Regel steuerfrei.

Nach Abschluss des Physikstudiums und Erlangung der Doktorwürde an der Universität A. sei den Pflichtigen vom SNF ein Stipendium von Fr. 54'700.-- gewährt worden. Das Stipendium habe den Pflichtigen einen einjährigen Aufenthalt in der Region Barcelona ermöglicht. Während dieses Jahres habe der Pflichtige am Institut für (...) der Universität B. Spanien Forschungen in seinem Fachgebiet betrieben. Während der vom SNF finanzierten Projektdauer vom 1. März 2010 bis 28. Februar 2011 hätten die Pflichtigen keine weiteren Einkünfte gehabt, weder in der Schweiz noch in Spanien. Sowohl der Umzug nach Spanien, wie auch sämtliche Lebenshaltungskosten während eines Jahres, seien von den Pflichtigen mit dem Stipendium finanziert worden. Der SNF bestätige ausdrücklich, dass das Stipendium der Deckung der Lebenshaltungskosten diene und dass SNF-Stipendien in der Regel steuerfrei seien.

Bei der Steuerrechnung handle es sich wegen des Wegzugs der Pflichtigen per 1. März 2010 nach Spanien um eine pro rata-Rechnung. In der Steuererklärung würden pro rata-Beträge und Jahreseinkommen in unverständlicher Art und Weise vermischt.

Es stelle sich die grundsätzliche Frage, ob ein Stipendium, das die Lebenshaltungskosten eines Auslandsaufenthaltes ab März 2010 abdecke, im Kanton Basel-Landschaft in den Monaten Januar/Februar 2010 steuerlich relevant sei.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 21. Juni 2012 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut, indem die Reisespesen von Fr. 1'200.-- von den Forschungsgeldern als Gewinnungskosten zum Abzug zugelassen wurden.

Bezüglich des Stipendiums hielt sie fest, dass Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln, die für den Lebensunterhalt notwendig seien, nicht der Einkommenssteuer

unterworfen seien. Wenn die Unterstützung die Kosten des notwendigen Lebensunterhalts übersteige, verbiete sich die Aufteilung in einen steuerfreien und einen steuerbaren Teil und unterliege vollständig der Einkommenssteuer. Damit ein Stipendium steuerfrei sei, müsse die unterstützte Person bedürftig, d.h. auf die Unterstützung zur Bestreitung ihres notwendigen Lebensunterhalts angewiesen sein. Die Bedürftigkeit könne unter anderem ihren Grund zulässigerweise darin haben, dass die unterstützte Person einer Ausbildung nachgehe, die sie daran hindere, selber ein ausreichendes Einkommen zur Deckung ihrer notwendigen Lebenshaltungs- und Ausbildungskosten zu erzielen. Sodann sei erforderlich, dass die Unterstützung unentgeltlich erfolge, also ohne dass die unterstützte Person hierfür eine Gegenleistung zu erbringen habe.

Der SNF fördere Projekte, Personen, wissenschaftliche Tagungen, wissenschaftliche Publikationen und die internationale Zusammenarbeit. Als Personenförderung würden Beiträge zur Förderung der wissenschaftlichen Laufbahn von Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftlern gelten. Dazu zählten namentlich die Forschungsstipendien und Programme zur Förderung des wissenschaftlichen und akademischen Nachwuchses. Die wirtschaftliche Lage der zu fördernden Personen sei nicht entscheidend. In der Personenförderung würden einerseits stipendienähnliche Nachwuchsbeiträge geleistet, die vor allem jüngeren Studierenden zu Gute kämen, die ihre Dissertation abschliessen würden oder ein Nachdiplomstudium absolvierten. Sie verfügten in der Regel noch nicht über ein Erwerbseinkommen. Die ihnen ausgerichteten Leistungen sollten im Wesentlichen den meist noch bescheidenen Lebensunterhalt decken. Diese eigentlichen Stipendien könnten als Unterstützung der öffentlichen Hand qualifiziert werden und blieben deshalb steuerfrei. Dasselbe gelte für Publikationsbeiträge.

Andererseits erhielten fortgeschrittene Forschende persönliche Beiträge (i.d.R. deutlich höher als die Nachwuchsstipendien) mit dem Ziel, sie für eine akademische Laufbahn zu fördern. Sie stellten eine salärähnliche Entschädigung dar, die besteuert werde.

Im Fall des Pflichtigen betrage das Forschungsstipendium Fr. 53'500.-- plus Fr. 1'200.-- Anteile an Reisespesen. Dieser Betrag übersteige bei weitem den Betrag, der von der öffentlichen Hand für die notwendigen Lebenshaltungskosten ausbezahlt werde. Bei steuerfreien Unterstützungen handle es sich um unentgeltliche Leistungen an bedürftige Personen, wie z.B. Stipendien an Personen, die sich in Ausbildung befänden. Diese Nachwuchsstipendien an qualifizierte Personen, die ihre Dissertation abschliessen würden oder ein Nachdiplomstudium absolvierten, seien zu unterscheiden von persönlichen Beiträgen für fortgeschrittene Forschende. Solche Zahlungen dürften nicht als unentgeltlich erbrachte Unterstützungsleistungen betrachtet werden.

Mit der ganzen oder teilweisen Guttheissung des Beitragsgesuches (Zusprache) würden die Gesuchsteller zu Beitragsempfängern. Sie seien verpflichtet, den zugesprochenen Betrag nach Massgabe der in der Verfügung enthaltenen Bedingungen zu verwenden. Die Beitragsempfänger seien verpflichtet, den Schweizerischen Nationalfonds unverzüglich über alle Gegebenheiten schriftlich zu informieren, welche die Voraussetzungen des Beitrags verändern oder beeinflussen könnten. Sie haben dem SNF gemäss den dazu erlassenen Weisungen schriftliche, wissenschaftliche Zwischen- und Schlussberichte zukommen zu lassen.

Entsprechend bestehe ein offensichtlicher Zusammenhang zwischen dem finanziellen Beitrag und der hierfür zu erbringenden Gegenleistung, mithin der wissenschaftlichen Forschungsarbeit. Demgemäss könne diese Zahlung aus steuerlicher Sicht nicht als "unentgeltlich" bzw. "à fonds perdu" angesehen werden. Vielmehr seien mit dem Forschungsbeitrag klar definierte rechtliche Verpflichtungen verbunden. Somit könne es sich bei dem im vorliegenden Fall zugesprochenen Forschungsbeitrag nicht um eine Unterstützung (Stipendium) handeln. Dies einerseits deshalb, da als Bedingung von steuerfreien Stipendien gelte, dass die unterstützte Person gerade keine Gegenleistung zu erbringen habe. Andererseits seien Stipendien nach dem Gesetzgeber nur dann steuerfrei, soweit sie Unterstützungscharakter hätten, was im vorliegenden Fall nicht zutrefte, zumal es sich bei dem Pflichtigen um einen fortgeschrittenen Forschenden handle. Dies zeige sich gerade darin, dass der Pflichtige bereits die Doktorwürde erlangt habe und demgemäss die Beitragszusprechung im vorliegenden Fall gestützt auf das Reglement über Forschungsstipendien an fortgeschrittene Forscher erfolgte (und nicht gestützt auf das Reglement über die Gewährung von Forschungsstipendien an angehende Forscher).

Vor diesem Hintergrund bleibe festzuhalten, dass die vom SNF an den Pflichtigen ausgerichtete Zahlung "normales Einkommen" darstelle, welche nach der Einkommensgeneral-klausel der Besteuerung unterliege.

4. Mit Schreiben vom 16. Juli 2012 erhob der Vertreter der Pflichtigen dagegen Rekurs mit den Begehren, 1. Das den Pflichtigen vom Schweizerischen Nationalfonds gewährte Stipendium von Fr. 53'500.-- sei von der Einkommenssteuer zu befreien und die definitive Steuerrechnung der Staatssteuer 2010 entsprechend zu korrigieren und 2. Das satzbestimmende Einkommen 2010 sei auf Fr. 56'883.--, mindestens aber auf Fr. 78'100.-- zu reduzieren.

Zur Begründung machte er geltend, die Zusicherung des Stipendiums an den Pflichtigen durch den SNF sei an einen angehenden, nicht an einen fortgeschrittenen Forscher

erfolgt. Der Einsprache sei das Reglement für fortgeschrittene Forscher beigelegt, weil die beiden Reglemente SNF vom 16. Oktober 2011 über die Gewährung von Forschungsstipendien an angehende und an fortgeschrittene Forscherinnen und Forscher bezüglich des massgebenden Art. 11 "Beitrag an Lebenshaltungskosten" und Art. 18 "Steuern und Versicherungen" identisch seien. Dass die Zusicherung des Stipendiums an einen angehenden und nicht an einen fortgeschrittenen Forscher erfolgt sei, sei aus der Verfügung der Universität A. vom 30. November 2009 ersichtlich. Dieses Dokument sei bereits Beilage der im August 2010 eingereichten Steuererklärung gewesen. Mit Schreiben vom 5. Juli 2010 bestätige der SNF ausdrücklich, dass dem Pflichtigen ein Nachwuchsstipendium für angehende Forschende zugesprochen worden sei. Sämtliche Erwägungen der Steuerverwaltung, die sich auf fortgeschrittene Forscher beziehen würden, seien deshalb haltlos.

Die Steuerverwaltung behaupte, dass eine unterstützte Person bedürftig sein müsse, damit ein Stipendium steuerfrei sei. Gemäss § 28 lit. f StG sei aber nicht Bedürftigkeit gefordert, sondern dass die ausgerichteten Mittel für den Lebensunterhalt notwendig seien. Die Pflichtigen erfüllten sogar die Bedingung der Bedürftigkeit. Bereits am 26. Oktober 2010 habe der SNF dies ausdrücklich bestätigt. Am 5. Juli 2012 werde dies vom SNF klar und unmissverständlich - und auf das konkrete Stipendium der Pflichtigen bezogen - bekräftigt: "Diese Stipendien sind so konzipiert, dass sie nur zur Deckung der Lebenshaltungskosten der Beitragsempfangenden während des Auslandsaufenthaltes dienen".

Dieser Sachverhalt sei auch in den Artikeln 11 und 18 des Reglements SNF vom 16. Oktober 2001 über die Gewährung von Forschungsstipendien an angehende Forscherinnen und Forscher festgehalten. Die Steuerverwaltung blende diese Tatsachen in ihrem Entscheid vollständig aus und behaupte - entgegen den Bestätigungen SNF - dass die ausgerichteten Mittel von Fr. 53'500.-- bei weitem den Betrag übersteige, der von der öffentlichen Hand für die notwendigen Lebenshaltungskosten ausbezahlt werde. Die Steuerverwaltung übersehe dabei offenbar, dass die ausgerichteten Mittel den ganzen Lebensunterhalt der Pflichtigen während eines Jahres in Barcelona zu decken gehabt haben. Das Institut D. in Barcelona bestätige denn auch mit Schreiben vom 1. Juli 2012, dass das Stipendium die einzige Einkommensquelle des Pflichtigen gewesen sei, dass er Vollzeit gearbeitet habe und keine weiteren Einkünfte habe erzielen können. Mit anderen Worten hätten die Pflichtigen keinerlei Möglichkeiten gehabt, zusätzliche Einkünfte zu erzielen, andere Vergünstigungen zu beanspruchen oder günstigen Wohnraum zu beanspruchen. Allfällige Einkünfte der Pflichtigen hätten dem SNF gemeldet werden müssen und wären vom Stipendium in Abzug gebracht worden. Unter diesen Umständen sei es unverständlich und falsch zu behaupten, das Stipendium habe nicht dazu gedient, den Lebensunterhalt zu decken.

Bei der Bemessung der Stipendien orientiere sich der SNF im Übrigen an Stipendien, wie sie im angrenzenden Ausland für vergleichbare Fälle üblich seien. Bemerkenswert sei zudem, dass gemäss Kreisschreiben Nr. 15 und Nr. 8 der ESTV Stipendien des SNF steuerfrei seien und deshalb nicht der Bundessteuer unterliegen würden.

Weiter hielt der Vertreter der Pflichtigen fest, dass die Regelung, welche die Steuerverwaltung bezüglich der Aufteilung in steuerfreiem und steuerbarem Teil praktiziere, willkürlich sei, ermögliche sie doch der Steuerverwaltung, eine betragsmässig kleine Überschreitung des Lebensunterhaltes zu behaupten und damit das ganze Stipendium zu besteuern. Wenn eine Unterstützung den Lebensunterhalt übersteige, sei zumindest derjenige Teil von der Besteuerung zu befreien, welcher der Abdeckung des Lebensunterhaltes diene. Abzüge in der Steuererklärung fielen ja auch nicht plötzlich weg, wenn das Einkommen die Höhe der Abzüge überschreite.

Die Steuerverwaltung behaupte, dass es sich im vorliegenden Fall nicht um ein Stipendium, sondern um "normales Einkommen" handle. Der vom Stipendiat am Ende des Auslandsaufenthaltes abzuliefernde Bericht werde als Beweis dafür herangezogen, dass eine Gegenleistung, mithin eine wissenschaftliche Forschungsarbeit, zu erbringen sei. Auch diese Behauptung entbehre jeder Grundlage. Bei der Unterstützung SNF handle es sich klar und deutlich um ein Stipendium, und nicht um "normales Einkommen". In diesem Zusammenhang stelle sich die Frage, wie anders der SNF die korrekte Verwendung der Stipendien überprüfen solle, als mit einem Schlussbericht nach Abschluss der Stipendiendauer. Die bestimmungsgemässe Verwendung der ausgerichteten Mittel zu überprüfen sei Pflicht des SNF und dürfe keinesfalls zum Nachteil des Stipendiaten ausgelegt werden.

Des Weiteren wurde festgehalten, dass es unbegreiflich sei, wie die Steuerverwaltung das satzbestimmende Einkommen festgelegt habe. Offenbar sei sie wie folgt vorgegangen:

Total Einkünfte Jan/Feb 2010 aufgerechnet auf ganzes 2010	Fr. 102'411.--
Abzüge	Fr. -8'598.--
Stipendium SNF für die Monate März 2010 bis Februar 2011	Fr. 54'700.--
abzüglich Reisespesen	Fr. -1'200.--
satzbestimmendes Einkommen gemäss Steuerverwaltung	Fr. 147'313.--

Mit anderen Worten gehe die Steuerverwaltung davon aus, dass die Pflichtigen in der Schweiz von Januar bis Dezember 2010 Einkünfte von Fr. 102'411.-- erzielt und sich ab März 2010 gleichzeitig in Spanien aufgehalten hätten. Eine derartige Berechnung sei unhaltbar. Vielmehr hätten die Pflichtigen Jan/Feb 2010 in der Schweiz ein steuerbares Einkommen von

Fr. 9'332.-- erzielt und ab März 2010 in Spanien den Lebensunterhalt aus dem Stipendium des SNF bestritten.

Korrekt gerechnet würden sich für das Jahr 2010 folgende Einkünfte ergeben:

steuerbares Einkommen Januar/Februar 2010	Fr. 9'332.--
10/12 Anteil Stipendium SNF (Monate März bis Dezember 2010)	Fr. 44'583.--
effektive Einkünfte 2010	Fr. 53'915.--

Das satzbestimmende Einkommen sei deshalb auf Fr. 53'915.--, mindestens aber auf Fr. 78'100.-- (= satzbestimmendes Einkommen der direkten Bundessteuer) zu reduzieren.

Der Vergleich des aufgerechneten Brutto-Jahreseinkommens Januar/Februar 2010 aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 102'411.-- mit dem Stipendium von Fr. 53'500.-- sei ein deutlicher Hinweis dafür, dass es sich beim Stipendium ausschliesslich um Lebenshaltungskosten handle. Die Pflichtigen hätten für die Dauer des Stipendiums praktisch eine Halbierung des Einkommens in Kauf genommen.

Leider gar nicht eingegangen sei die Steuerverwaltung auf die Frage, ob ein Stipendium, das die Lebenshaltungskosten eines Auslandsaufenthaltes von März 2010 bis Februar 2011 abdecke, im Kanton Basel-Landschaft in den Monaten Januar/Februar 2010 steuerlich relevant sei. Das Stipendium SNF in Höhe von Fr. 53'500.-- sei nicht Einkommen, welches die Pflichtigen im Januar/Februar 2010 in der Schweiz erzielt hätten. Es seien vielmehr Mittel des SNF zur Abdeckung des Lebensunterhaltes für den Studienaufenthalt März 2010 bis Februar 2011. Dass diese Mittel vom SNF vor der Abmeldung und dem Wegzug aus der Schweiz ausbezahlt worden seien, sei zufällig und sollte eigentlich steuerlich nicht von Belang sein. Der SNF könnte seine Mittel z.B. auch in Monatstranchen auszahlen. Dann wäre gemäss Logik der Steuerverwaltung wohl nur eine Monatstranche im Kanton Basel-Landschaft zu erfassen.

Wie dargelegt, hätten die Pflichtigen beim Wegzug aus der Schweiz Ende Februar 2010 mit gutem Grund davon ausgehen können, dass das vom SNF ausgerichtete Stipendium in Höhe von Fr. 53'500.-- ungeschmälert für den Aufenthalt in Spanien zur Verfügung stehe. Sie hätten in keiner Weise damit rechnen müssen, dass die Steuerbehörden Ende Oktober 2010 Nachforderungen von über Fr. 9'300.-- geltend machen würden. Sie seien weder in der Lage, noch veranlasst gewesen, während ihres Auslandsaufenthaltes entsprechende Rückstellungen vorzunehmen. Auch dies zeige, wie willkürlich und den Grundsätzen von Treu und Glauben widersprechend die Besteuerung des Stipendiums SNF sei.

5. Mit Vernehmlassung vom 30. August 2012 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses, wobei sie grundsätzlich auf den Einsprache-Entscheid verwies.

Ergänzend hielt sie zusammenfassend fest, gemäss der allgemeinen Definition stelle ein Stipendium eine finanzielle Unterstützung für Künstler, Sportler, Schüler, Studenten oder Jungwissenschaftler dar und sei als solches ein wesentliches Element der Begabtenförderung. Aufgrund dieses eher weit gefassten Stipendiumbegriffs müsse nochmals daran erinnert werden, dass die Unterstützungsleistungen zur Behebung von Notlagen geleistet werden müssten. Die steuerfreien Unterstützungsbezüge seien dabei auf die lebensnotwendigen Grundbedürfnisse des bedürftigen Steuerpflichtigen limitiert. Hingegen stellten Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln zur Förderung künstlerischen Schaffens, die nicht für den Lebensunterhalt des Empfängers bestimmt seien, sowie Ehrenpreise keine steuerfreien Unterstützungen dar. Sie seien als Schenkungen zu behandeln. Zu beachten sei weiter, dass Preise, die für ein auf Ausschreibung oder Auftrag hin geschaffenes künstlerisches Werk ausgerichtet würden, steuerbares Arbeitseinkommen des Empfängers bildeten, da es diesen Leistungen an der Unentgeltlichkeit fehle. Auch Forschungsbeiträge (z.B. des Nationalfonds) stellten in der Regel steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dar.

Gemäss dem Beitragsreglement des Schweizerischen Nationalfonds über die Gewährung von Beiträgen vom 14. Dezember 2007 würden folgende Förderungsarten unterschieden: a) Projekte, b) Karrieren, c) Programme, d) Infrastrukturen und e) Wissenschaftskommunikation. Zur Gesuchstellung seien natürliche Personen berechtigt, die in der Schweiz wissenschaftliche Forschung betrieben, die nicht kommerziellen Zwecken dienen. Gesuchstellende müssten sich über eine mehrjährige, erfolgreiche Forschungstätigkeit ausweisen und in der Lage sein, ein Forschungsprojekt in eigener Verantwortung und unter Anleitung der darin beschäftigten Mitarbeitenden an das Forschungsprojekt leisten (a), dass ihnen die erforderliche Forschungsinfrastruktur zur Verfügung stehe (b) und dass sie bei der Durchführung der Forschungsarbeiten namentlich in Bezug auf das methodische Vorgehen nicht an Weisungen von vorgesetzten Personen gebunden seien. Die wirtschaftliche Lage der zu fördernden Personen sei hingegen nicht entscheidend. Somit handle es sich um blosser Forschungsbeiträge, welche in der Regel steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit darstellten. Eine Ausnahme könne hingegen dann vorliegen, wenn der Forschungsbeitrag im Rahmen einer Aus- oder Weiterbildung (Doktor- oder Masterarbeit) ausgerichtet würde, da der zu fördernden Person aufgrund ihrer finanziellen Situation die vollen Kosten nicht zugemutet werden könnten.

Im Gegensatz dazu stütze sich die vorliegende Unterstützungszahlung nicht auf das vom Bundesrat genehmigte Beitragsreglement, sondern auf das Reglement über die Gewährung von Forschungsstipendien an angehende Forscherinnen und Forscher vom 16. Oktober 2001. Es handle sich also nicht um eine klassische Förderungsunterstützung in Bezug auf ein konkretes Forschungsprojekt, sondern um ein "Stipendium" zur Finanzierung eines Forschungsaufenthaltes bei einer Gastinstitution im Ausland. Zur Gesuchstellung seien Forscherinnen und Forscher berechtigt, die im Fachbereich, in dem sie sich mit dem Forschungsstipendium weiterbilden wollten, an einer universitären Hochschule doktriert hätten. Im Falle von Doktorierendenstipendien genüge ein an einer universitären Hochschule erworbenes Lizenziat, Master oder Diplom.

Für die von den Rekurrenten vorgebrachte Meinung, dass es sich vorliegend tatsächlich nur um Unterstützungsleistungen handle, spreche das Argument, dass der ausgerichtete Geldbetrag von Fr. 54'700.-- als "Forschungsstipendium" bzw. als "Beitrag an die Lebenshaltungskosten" ausgewiesen werde. Dagegen spreche hingegen die Tatsache, dass die einmalige Unterstützungszahlung nicht im Rahmen einer Ausbildung oder eines konkreten Forschungsprojektes (Doktor- oder Masterarbeit), sondern aufgrund eines einjährigen Forschungsaufenthaltes bei einer Gastinstitution im Ausland geleistet worden sei. Wie die Rekurrenten offen zugeben würden, seien die Mittel zur Sicherung ihres Lebensunterhaltes während des einjährigen Auslandsaufenthalts ausgerichtet worden. Dem vom "Institut D." verfassten Bestätigungsschreiben vom 1. Juli 2012 sei weiter zu entnehmen, dass der Rekurrent am Institut während eines Jahres (unentgeltlich) Vollzeitarbeit geleistet habe und so keiner weiteren Arbeitstätigkeit habe nachgehen können. Dies wiederum bestärke, dass der vom SNF geleistete Beitrag eine Art "Lohnersatz" im Rahmen eines intereuropäischen Erfahrungsaustausches (Sabatisches Auslandsjahr) darstelle, durch den solche unbezahlte Auslandspraktikas erst ermöglicht würden.

Belastend komme weiter hinzu, dass der Gesuchsteller seine Ausbildung (Master, Doktorat) wie vom Reglement vorgesehen, bereits vor Antritt seines Auslandsaufenthalts abgeschlossen habe und deshalb auf keine Unterstützungsleistungen zu Ausbildungszwecken angewiesen gewesen sei. Folgerichtig sei das vom SNF geleistete "Forschungsstipendium" als persönlicher Beitrag im Rahmen der akademischen Laufbahnförderung und des internationalen Erfahrungsaustausches einzustufen, welcher eine salärähnliche Entschädigung darstelle und somit der ordentlichen Besteuerung unterliege.

Betreffend Berechnung des satzbestimmenden Einkommens hielt die Steuerverwaltung des Weitem fest, die in den Monaten Januar und Februar 2010 erzielten Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Fr. 6'934.-- + Fr. 9'620.--) seien

satzbestimmend auf ein ganzes Jahr umgerechnet worden (Fr. 42'897.-- + Fr. 59'514.--). Nicht umgerechnet sei hingegen der am 26. Februar 2010 vom SNF überwiesene Betrag von Fr. 54'700.--. Unter Berücksichtigung der gewährten Abzüge komme man somit auf ein satzbestimmendes Gesamteinkommen von Fr. 147'313.--.

Aus den Erwägungen:

1. (...)

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob es sich bei dem vom SNF gewährten Stipendium um steuerbares Einkommen oder um eine steuerfreie Einkunft aus Unterstützung aus öffentlichen Mitteln, die für den Lebensunterhalt notwendig ist, handelt.

3. Gemäss § 23 Abs. 1 StG unterliegen der Einkommenssteuer sämtliche wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aller Art der natürlichen sowie der ihnen gleichgestellten juristischen Personen.

a) In Anlehnung an das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) verfügt der Kanton Basel-Landschaft in § 23 über die bereits bis anhin im Einkommenssteuerrecht von Bund und Kantonen verbreitete Einkommensgeneralklausel, welche mit einem beispielhaften Einkünftekatalog in den nachfolgenden Paragraphen ergänzt wird. Es handelt sich dabei um einen umfassenden Einkommensbegriff, der die Gesamtheit der Einkünfte erfasst (vgl. Findeisen/Theiler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 23 N 1; Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 7 StHG N 4 f.).

b) Das Stipendium des SNF stellt einen Vermögenszugang dar, der von der Einkommensgeneralklausel erfasst wird. Es kann daher offen bleiben, welcher im Gesetz exemplarisch vorgegebenen Einkommenskategorie ein Stipendium zuzuordnen ist. Jeder Wertzufluss, der nicht unter eine explizite Ausnahmeregelung fällt, ist ohne weiteres steuerbar.

Mit anderen Worten: Begrifflich lassen sich die steuerbaren Einkünfte abschliessend nur negativ durch die Umschreibung der einkommenssteuerfreien Einkünfte bestimmen.

Es stellt sich somit die Frage, ob das Stipendium des SNF eine einkommenssteuerfreie Einkunft darstellt.

4. Gemäss § 28 lit. f StG sind Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln, die für den Lebensunterhalt notwendig sind, nicht der Einkommenssteuer unterworfen.

a) Der in § 28 StG aufgelistete Katalog an steuerfreien Einkünfte ist abschliessend. Das StHG als Rahmengesetz verbietet zusätzliche steuerfreie Einkünfte. Die Auslegung ist jeweils restriktiv. Die allfällige Steuerfreiheit eines Einkommens gemäss § 28 bezieht sich aber nur auf die Einkommenssteuer. Eine andere Steuer kann trotzdem zur Anwendung gelangen (vgl. Findeisen in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 28 N 1; Reich, a.a.O., Art. 7 StHG N 76; Findeisen/Theiler, a.a.O., § 23 N 8).

b) Nach Lehre und Rechtsprechung sind die besagten Unterstützungen nur dann steuerbefreit, wenn sie unentgeltlich an bedürftige Personen zur Bestreitung des notwendigen, d.h. minimalen Lebensunterhalts erfolgen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 13. Dezember 2006, E. 2.2.2, publ. in Steuerentscheid Nr. 6/2007, S. 437 m.w.H.). Ratio legis der Ausnahmebestimmung ist, dass das Gemeinwesen aus sozialpolitischen Gründen nicht noch einen Teil wegbesteuert, wo doch die Zuwendung allein dazu dient, die lebensnotwendigen Grundbedürfnisse des Steuerpflichtigen zu befriedigen. Aus steuersystematischer Sicht stösst die Steuerbefreiung von Unterstützungsleistungen auf Kritik. Jemand, der den Notbedarf mit Einkommen aus Erwerbstätigkeit deckt, ist schlechter gestellt als jemand, der Unterstützungsleistungen erhält, die aus der Bemessungsgrundlage rausfallen. Der Bedürftigkeit sollte mit Sozialabzügen und tariflichen Massnahmen Rechnung getragen werden, nicht mit steuerfreien Vermögenszuflüssen (vgl. Zigerlig/Jud in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 24 DBG N 19). Dennoch ist hier von der geltenden Steuersystematik auszugehen und die Bestimmung, wie sie im Steuergesetz vorgesehen ist, anzuwenden. Allerdings resultiert aus der dargelegten berechtigten Kritik an der Steuerfreiheit von Unterstützungsleistungen umso mehr, dass die Ausnahmebestimmung restriktiv auszulegen ist.

Im engen Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung von Unterstützungsleistungen steht jene der Behandlung von Stipendien. Letztere sollen nach dem

Willen des Gesetzgebers steuerfrei sein, soweit sie Unterstützungscharakter haben. Schwierigkeiten bereitet indessen die Abgrenzung von (steuerfreien) Stipendien gegenüber (steuerbaren) Erwerbseinkünften (vgl. Zigerlig/Jud, a.a.O., Art. 24 N 20 m.w.H.).

c) Der SNF fördert Projekte, Karrieren, Programme, Infrastrukturen und Wissenschaftskommunikation (Art. 2 des Beitragsreglements des SNF vom 14. Dezember 2007). Als Karriereförderung gelten Beiträge zur Förderung der wissenschaftlichen Laufbahn von Wissenschaftlern (Art. 4 Beitragsreglement). Die wirtschaftliche Lage der zu fördernden Personen ist nicht entscheidend. Weil die Leistungen des SNF vielgestaltig sind, können sie nur im Einzelfall aufgrund der gesamten Umstände steuerrechtlich beurteilt werden (vgl. St. Galler Steuerbuch [StB] 29 Nr. 1). Der Steuerpflichtige, der bereits doktoriert hatte, hat am 30. November 2009 ein "Stipendium für angehende Forschende" erhalten. Gemäss Schreiben des SNF vom 5. Juli 2012 dient das Stipendium der Förderung von jungen Forschenden, womit auch die akademische und wissenschaftliche Kontinuität in der Schweiz gesichert werden soll.

Fest steht, dass das zugesprochene Stipendium nicht einfach ein Betrag an die Aus- und Weiterbildungsaufwendungen darstellt, wie es im kantonalen Gesetz über die Ausbildungsbeiträge vom 5. Dezember 1994 für bedürftige Empfänger vorgesehen ist. Dort gilt ein Höchstbetrag für Stipendien bei verheirateten Bewerbern und Bewerberinnen von total Fr. 20'000.-- pro Ausbildungsjahr (vgl. § 10 Abs. 4 des Gesetzes über die Ausbildungsbeiträge). Entscheidend ist letztlich aufgrund von § 28 lit. f StG, ob die im vorliegenden Fall zugesprochene Leistung an bedürftige Empfänger zur Bestreitung ihres minimalen Lebensunterhalts ausgerichtet wurde oder nicht.

5. a) Der Begriff des notwendigen Lebensbedarfs lehnt sich an jenen des Existenzminimums an. Dieses Existenzminimum orientiert sich regelmässig am betriebsrechtlichen Notbedarf gemäss Art. 93 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG), welcher durch die Richtlinien der Konferenz des Betreibungs- und Konkursbeamten der Schweiz konkretisiert wird (vgl. Zigerlig/Jud, a.a.O., Art. 24 N 15; Findeisen, a.a.O., 28 N 18; Reich, a.a.O., Art. 7 StHG N 94).

b) Der notwendige monatliche Lebensbedarf der Pflichtigen setzt sich nach den Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG (www.bl.ch) wie folgt zusammen: Grundbetrag Ehepaar Fr. 1'700.--, Miete Arlesheim ca. Fr. 1'600.--, Krankenkasse ca. Fr. 440.-- und

Privatversicherung/Krankheitskosten ca. Fr. 160.--, d.h. insgesamt Fr. 3'900.--. Damit ist ersichtlich, dass das Stipendium des SNF mit Fr. 53'500.-- (12 x Fr. 4'458.30) über dem Notbedarf liegt. Nota bene bezieht sich diese summarische Einschätzung auf die Schweiz. Die Lebenshaltungskosten in Spanien dürften jedoch erheblich tiefer liegen. Weil die unentgeltliche Unterstützung die Kosten des notwendigen Lebensunterhalts übersteigt, ist das Stipendium als Einkunft zu besteuern. Es fehlt der Unterstützungscharakter. Die eng auszulegende Ausnahme für Unterstützungen aus öffentlichen Mitteln kommt folglich nicht zur Anwendung.

Erlaubt zudem die Höhe der Unterstützung, d.h. das Stipendium des SNF, sowohl die Entrichtung der hierauf entfallenden Steuer als auch die vollständige Deckung der notwendigen Kosten des Lebensunterhalts in Spanien, so verbietet sich die Aufteilung in einen steuerfreien und einen steuerbaren Teil. Eine solche Unterstützung ist demnach Kraft der Einkommensgeneralklausel gemäss § 23 StG steuerbar (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich, a.a.O., E. 2.2.2).

Ausserdem ist zu berücksichtigen, dass die Pflichtigen in der Steuererklärung 2010 ein Vermögen von Fr. 108'395.-- (ohne Stipendium des SNF) ausweisen. Allein dieser Umstand schliesst die Annahme von Bedürftigkeit im Sinne des betriebsrechtlichen Notbedarfs aus.

Der gesamte Betrag in der Höhe von Fr. 53'500.-- stellt somit Einkommen dar, weshalb der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen ist.

6. Der Vertreter der Pflichtigen macht weiter geltend, dass die Steuerverwaltung das satzbestimmende Einkommen nicht korrekt berechnet habe.

a) Besteht die Steuerpflicht gemäss § 87 Abs. 3 StG nur während eines Teils der Steuerperiode, wird die Steuer auf den in diesem Zeitraum erzielten Einkünften erhoben. Dabei bestimmt sich der Steuersatz für regelmässig fliessende Einkünfte nach dem auf 12 Monate berechneten Einkommen; nicht regelmässig fliessende Einkünfte werden für die Satzbestimmung nicht umgerechnet.

b) Eine unterjährige Steuerpflicht entsteht nur bei Zu- oder Wegzug vom oder ins Ausland sowie bei Tod innerhalb der Steuerperiode. Zur Berechnung der Steuer bei unterjähriger Steuerpflicht muss zwischen steuerbarem Einkommen und satzbestimmendem Einkommen unterschieden werden. Das steuerbare Einkommen bestimmt sich nach den Einkünften abzüglich der abzugsfähigen Aufwendungen für die Zeit der unterjährigen

Steuerpflicht. Abgestellt wird dabei auf die effektiven Einkünfte und Auslagen, die in der entsprechenden Zeit zufließen, respektive gemacht werden. Eine Umrechnung der Einkünfte auf zwölf Monate und die damit verbundene pro rata temporis-Besteuerung, wie sie beim System der Pränumerandobesteuerung noch notwendig war, findet nicht mehr statt. Hingegen wird für die Bestimmung des Steuersatzes das effektiv während der Dauer der Steuerpflicht realisierte Einkommen auf zwölf Monate umgerechnet. Die steuerpflichtige Person soll nicht vom progressiven Steuertarif profitieren können, nur weil sie kein ganzes Jahreseinkommen erzielt hat. Massgebend für die Umrechnung ist jeweils die Dauer der Steuerpflicht und nicht die Dauer der Einkommenserzielung. Die Umrechnung erfolgt in der Praxis grundsätzlich nach Tagen, wobei das Jahr mit 360 Tagen und der Monat mit 30 Tagen berücksichtigt wird (vgl. Nefzger in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basellandschaft, 87 N 2 ff.).

Durch den hochzurechnenden Steuersatz soll die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden. Aus diesem Grund wird zwischen regelmässig und unregelmässig fliessenden Einkünften unterschieden. Nur die regelmässig fliessenden Einkünfte werden zur Satzbestimmung auf zwölf Monate umgerechnet. Als solche gelten insbesondere das laufende Einkommen aus selbständiger oder unselbständiger Erwerbstätigkeit, Ersatzeinkünfte, periodisch zufließende Renten und Liegenschaftserträge aus Vermietung. Ob es sich um regelmässig oder unregelmässig fliessende Einkünfte handelt ist entscheidend, ob der entsprechende Einkommensbestandteil proportional höher ausgefallen oder bei ganzjähriger Steuerpflicht konstant geblieben wäre. Im ersten Fall ist von regelmässig, im zweiten von unregelmässig fliessenden Einkünften auszugehen (vgl. Nefzger, a.a.O., 87 N 7 ff.).

c) Im vorliegenden Fall sind die Pflichtigen per 28. Februar 2010 ins Ausland respektive nach Spanien gezogen.

Die Steuerverwaltung hat das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit der Ehefrau für die Monate Januar und Februar in der Höhe von Fr. 9'620.-- korrekt gemäss § 87 Abs. 3 StG auf 12 Monate, d.h. auf Fr. 59'514.-- (Fr. 9'620 : 59 Tage x 365 Tage) hochgerechnet.

Gemäss Art. 10 Abs. 2 des Reglements über die Gewährung von Forschungsstipendien an angehende Forscherinnen und Forscher (Stand: 16. Oktober 2001) werden mit Zusprache eines Forschungsstipendiums die gesuchstellenden Forscherinnen und Forscher zu Beitragsempfängerinnen und Beitragsempfänger des SNF. Der SNF schliesst für die Beitragsempfängerinnen und Beitragsempfänger für die Dauer des Forschungsstipendiums

eine Unfallversicherung ab. Familienangehörige sind nicht versichert (Art. 18 Abs. 2 des Reglements über die Gewährung von Forschungsstipendien an angehende Forscherinnen und Forscher). Aus diesen Bestimmungen, wie auch aus der Verfügung der Universität Basel vom 30. November 2009, geht klar hervor, dass der Pflichtige allein Beitragsempfänger des Stipendiums des SNF geworden ist. Da es sich beim Stipendium in der Höhe von Fr. 53'500.-- um eine unregelmässig fliessende Einkunft handelt, darf es nur für die Satzbestimmung berücksichtigt werden. Das auf 12 Monate hochgerechnete Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemannes in der Höhe von Fr. 42'897.-- ist deshalb zu streichen, da ansonsten eine Doppelbesteuerung bestehen würde. Das satzbestimmende Einkommen reduziert sich demnach auf Fr. 113'014.-- (Fr. 59'514.-- + Fr. 53'500.--).

Der Rekurs ist somit in diesem Punkt teilweise gutzuheissen.

7. Der Vertreter der Pflichtigen macht zudem geltend, es liege ein Verstoss gegen Treu und Glauben vor, weil die Pflichtigen im Februar 2010 davon ausgehen durften, dass sie aus den Stipendiengeldern keine Rückstellungen für Steuern vorzunehmen hätten. Die Pflichtigen hätten davon ausgehen dürfen, dass das vom SNF ausgerichtete Stipendium in voller Höhe ungeschmälert zur Verfügung stünde.

a) In Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) ist der Grundsatz von Treu und Glauben verankert, welcher ein loyales und vertrauenswürdigen Verhalten im Rechtsverkehr gebietet (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich/St. Gallen 2010, N 622 und 624). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung findet der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht vor allem auf das Verfahren Anwendung sowie dort, wo den Steuerpflichtigen ein gewisser Ermessensspielraum eingeräumt ist (vgl. BGE Nr. 2A. 52/2003 vom 23. Januar 2004). Allerdings ist seine Tragweite im Steuerrecht, das vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung beherrscht ist, enger als in anderen Rechtsbereichen (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 28). Der Grundsatz von Treu und Glauben wirkt sich in verschiedener Hinsicht aus: In der Form des sog. Vertrauensschutzes haben die Privaten Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Im Zusammenhang mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes steht auch das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens der Verwaltungsbehörden (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 623 und 627).

b) Gemäss Ziffer 3 des Informationssets für angehende Forschende vom Dezember 2009 wird festgehalten, dass die Stipendiatinnen und Stipendiaten des Nationalfonds keine direkte Bundessteuer zu bezahlen haben. Dasselbe gilt für die Staats- und Gemeindesteuer, mit Ausnahme der folgenden Kantone: Aarau, Baselland, St. Gallen und Zürich. Die zuständigen Behörden geben über die spezielle Situation Auskunft.

Entgegen der Meinung des Vertreters der Pflichtigen ist die zum Teil unterschiedliche steuerliche Behandlung von Stipendien dem SNF bekannt und es wird auch ausdrücklich im Informationsset darauf hingewiesen. Da die vom SNF gesprochenen Stipendien ganz unterschiedliche Zwecke erfüllen, kann ohne genaue Analyse der konkreten Umstände keine Steuerbefreiung garantiert werden. Die Pflichtigen wussten somit oder hätten zumindest wissen müssen, dass im Kanton Basel-Landschaft für die Staats- und Gemeindesteuer keine Steuerbefreiung analog zur Bundessteuer gilt, weshalb nicht von einem Verstoß gegen Treu und Glauben die Rede sein kann.

Der Rekurs ist demnach in diesem Punkt abzuweisen.

8. (...)

Entscheid des Steuergerichts vom 23.11.2012 (510 2012 41)