

Steuerfreie Einkünfte

Unterstützungsleistungen

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 1/1992 vom 10. Januar 1992

Stipendien sind nur dann steuerfrei, wenn sie den Charakter von Unterstützungen haben. Unter Unterstützungen im Sinne des Steuergesetzes sind unentgeltliche Leistungen an unterstützungsbedürftige Personen zu verstehen. Diesen Leistungen darf kein Erverbsverhältnis zugrundeliegen und sie müssen dem existenznotwendigen Lebensunterhalt des Empfängers dienen.

I. Sachverhalt

1. Der Rekurrent war in den Jahren 19.. bis 19.. am Kantonsspital Basel als Assistenzarzt tätig gewesen. Die Steuerverwaltung brachte in Erfahrung, dass der Rekurrent während dieser Zeit nebenberuflich unter der Leitung von A. Forschung betrieben und die dafür erhaltenen Geldleistungen nicht deklariert hatte.

Die Steuerverwaltung orientierte den Rekurrenten über das Nach- und Strafsteuerverfahren. Festgestellt wurden nicht deklarierte Einkünfte in Höhe von insgesamt Fr. 14'265.-. Ein Anteil von 20% wurde von der Steuerverwaltung als Berufskosten akzeptiert. In diversen Schreiben nahm der Rekurrent dazu Stellung.

Am 8. November 1988 erging die Nach- und Strafsteuerveranlagung.

2. Mit Schreiben vom 8. Dezember 1988 erhob der Rekurrent dagegen Einsprache.

In ihrem Entscheid vom 2. Februar 1989 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

3. Dagegen erhebt der Rekurrent, vertreten durch K., mit Eingabe vom 23. Februar 1989 und nachgereichter Begründung vom 30. August 1989 Rekurs. Er beantragt, dass die Einspracheentscheid und die Nach- und Strafsteuerveranlagung betreffend kantonale Einkommenssteuer aufzuheben seien. In seiner Begründung führt er aus, dass es sich um eine Tätigkeit gehandelt habe, welche nicht fremdbestimmt gewesen sei, sondern dem eigenen beruflichen Fortkommen gedient habe. Er sei Stipendiat gewesen, und die Geldbeträge hätten ihm eine echte Forschungsarbeit gestattet. Er sei nicht für Arbeit entlohnt worden, die der Aufrechterhaltung des Klinikbetriebes diene. Bei der steuerlichen Beurteilung der Einkünfte habe er sich in guten Treuen auf die Auskünfte des Kantonsspitals Basel-Stadt, des Schweizerischen Nationalfonds und der Eidgenössischen Steuerverwaltung verlassen. Deshalb könne nicht von einem Verschulden gesprochen werden.

In ihrer Vernehmlassung vom 1. Februar 1991 beantragt die Steuerverwaltung Abweisung des Rekurses. Ihre Erwägungen ergeben sich soweit erforderlich aus den Entscheidungsgründen.

4. In seiner Replik vom 8. Mai 1991 hält der Rekurrent an seinen Ausführungen fest. Die Steuerverwaltung vertritt in ihrer Duplik vom 7. Juni 1991 weiterhin den Standpunkt, dass die Stipendien steuerbare Einkünfte darstellen würden und vom Rekurrenten schuldhaft nicht deklariert worden seien.

5. Eine mündliche Verhandlung fand nicht statt.

II. Entscheidungsgründe

1. Der Rekurrent beantragt, dass der Einspracheentscheid und die Nach- und Strafsteuer-Veranlagung betreffend kantonale Einkommenssteuern aufzuheben seien. Die Stipendien in Höhe von Fr. 14'265.- seien als steuerfreie Einkünfte zu qualifizieren und deshalb nicht aufzurechnen.

Unbestritten ist die Tatsache, dass der Rekurrent in den betreffenden Jahren (19..-19..) als Assistenzarzt am Kantonsspital Basel arbeitete. Ebenso unbestritten ist, dass der Rekurrent neben dieser hauptberuflichen Tätigkeit unter der Leitung von A. Forschung betrieb und die dafür erhaltenen Geldleistungen nicht deklarierte.

2. Gemäss § 38 StG ist das gesamte Einkommen jeder Art steuerbar. Das Gesetz gibt jedoch keine Begriffsbeschreibung des steuerbaren Einkommens. Es werden lediglich dessen Hauptgruppen aufgezählt. Unter Einkommen versteht man "die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, welche einem Individuum während eines bestimmten Zeitabschnitts zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für die laufende Wirtschaft verwenden kann" (Ernst Blumenstein, System des Steuerrechts, Zürich 1971, 3. Aufl., S.144).

Das Gesetz nimmt bestimmte Eingänge im Sinne eines *numerus clausus* von der Besteuerung aus. Für Stipendien ist eine solche Steuerbefreiung nicht ausdrücklich vorgesehen. Sie müssen somit grundsätzlich als Einkommen versteuert werden, es sei denn, die Stipendien stellen Unterstützungen im Sinne von § 42 lit.a StG dar.

Unterstützungen im Sinne von Art. 42 lit.a StG sind unentgeltliche Leistungen an bedürftige Personen zur Bestreitung des Lebensunterhalts. Die Leistungen sind nur dann unentgeltlich, wenn ihnen kein Erwerbsverhältnis zugrundeliegt. Soweit die Leistungen im Zusammenhang mit einem Arbeits- oder Dienstleistungsverhältnis erbracht werden, verbietet sich die Annahme, es liege eine einkommensfreie Unterstützung vor. Die unentgeltlichen Leistungen sind steuerfrei, wenn sie bedürftigen Personen ausgerichtet werden, solchen Personen nämlich, welche nicht über genügend Eigenmittel verfügen, um ihren Lebensunterhalt zu bestreiten. Als ungefährender Ansatzpunkt für den Lebensunterhalt dient das betriebsrechtliche Existenzminimum. Somit sind diejenigen unentgeltlichen Leistungen, welche nicht zu einem dauernden Vermögenszuwachs führen, da sie vielmehr laufend für einen minimalen Lebensunterhalt verwendet werden, als steuerfreie Unterstützung im Sinne des Gesetzes anzusehen. Soweit die unentgeltlichen Leistungen diesen Umfang übersteigen oder anderweitige Verwendung finden, stellen sie Schenkungen dar und unterstehen der Schenkungssteuer.

3. Im vorliegenden Fall ist zunächst zu prüfen, ob den Nebeneinkünften, welche der Rekurrent nicht deklariert hat, ein Erwerbsverhältnis zugrundeliegt.

Die Steuerverwaltung ist der Ansicht, dass die Nebeneinkünfte nicht gegenleistungslos erfolgt seien. Die Arbeitsergebnisse des Forscherteams seien A. bzw. seinen Geldgebern zugute gekommen. Auch Grundlagenforscher könnten nützliche Arbeit in fremden Diensten leisten. Der Rekurrent sei nicht frei in seinen Studien gewesen, denn er habe sich auf ein bestimmtes Arbeitsgebiet konzentrieren müssen.

Der Rekurrent vertritt den Standpunkt, dass er nicht Auftrags- oder Lohnarbeit im Dienste der Industrie verrichte, sondern echte Grundlagenforschung betreibe. Diese Tätigkeit diene nicht der Aufrechterhaltung des Klinikbetriebes, sondern dem eigenen beruflichen Fortkommen. Denn er habe nicht die Verpflichtung, die üblichen Klinikarbeiten zu verrichten und Dienst rund um die Uhr zu leisten. Die Höhe der in Frage stehenden Beträge bestätige diese Tatsachen: Im Gegensatz zu ihm verdiene ein Assistenz- oder Oberarzt zwischen Fr.

80'000.- und 100'000.-. Er als junger Forscher verzichte somit auf einen erheblichen Teil dessen, was er als Lohn hätte erhalten können. Als Unterstützungsempfänger könne nicht nur derjenige in Frage kommen, welcher völlig frei irgendwelchen Studien obliege, ohne in irgendeiner Weise in seiner Arbeit gelenkt zu sein. Wer dissertiere oder habilitiere, habe heute gerade noch eine Freiheit: Diejenige der Wahl des Doktor- bzw. Habilitationsvaters. Danach arbeite er in dessen Spezialgebiet ... Die koordinierende Integration der Forschungsarbeit in den Klinikbetrieb sei kein Argument gegen den Unterstützungscharakter von Stipendien.

Die Steuerrekurskommission stellt fest, dass die Stipendien von A. im Zusammenhang mit der Studie X ausbezahlt worden sind, einer im wesentlichen durch private Sponsoren finanzierten, wissenschaftlichen Untersuchung an Der Rekurrent leistete im Rahmen dieses Projekts Forschungsarbeit.

Es steht auch fest und ist anerkannt, dass A. dem Rekurrenten, einem Mitglied seines Forscherteams, Fr. 11'500.- gezahlt hatte. Diese Zahlungen stellen Einkünfte dar, und Einkünfte jeder Art sind grundsätzlich steuerbar.

Den Unterlagen ist zu entnehmen, dass der Rekurrent im Team von A. koordinierend integriert war und seine Arbeit nach den Vorgaben von A. leistete (Rekursschrift S. 10: "Im konkreten Fall des Rekurrenten verhielt es sich so, dass er in Abstimmung mit A. in dessen Spezialgebiet in der fraglichen Zeit nebenamtlich wissenschaftliche Forschung betrieb..." und S. 11 unten: " In diesem Sinne kann die koordinierende Integration von Forschungsarbeit in einem Klinikbetrieb niemals ein Argument gegen den Stipendiencharakter von erhaltenen Unterstützungen abgeben."). Es kann davon ausgegangen werden, dass die Forschungsziele und Untersuchungsstossrichtungen vom Projektleiter A. festgelegt wurden und er seinen wissenschaftlichen Mitarbeitern klare Aufgaben stellte im Sinne einer Arbeitsteilung innerhalb des Forscher- und Laborantenteams. Die Eingaben des Rekurrenten beschreiben seine konkrete Arbeit nur andeutungsweise; mangels anderslautenden Belegen ist davon auszugehen, dass die naturwissenschaftliche Forschung, vor allem, wo sie in Teamarbeit betrieben wird, zum überwiegenden Teil aus manueller und administrativer Arbeit besteht, welche den Charakter einer routinemässigen Dienstleistung hat. Die konkrete Arbeit besteht im wesentlichen aus infrastruktureller Datenerhebung und Datenaufbereitung. Daneben hat die eigentliche wissenschaftliche Gedankenarbeit, wo es auf Kreativität, Phantasie und intellektuelles Kombinationsvermögen ankommt, in der Regel einen bescheidenen Platz. Dieser anspruchsvolle und interessanteste Teil der naturwissenschaftlichen Forschung bleibt den Projektleitern und den hierarchisch am höchsten gestellten Mitarbeitern vorbehalten.

Bei der rechtlichen Würdigung der ausbezahlten Geldbeträge ist entscheidend, dass der Rekurrent in erster Linie infrastrukturelle Datenerhebungs- und Aufbereitungsarbeit als Gegenleistung zu erbringen hatte. Höchstens am Rande erhielt er Gelegenheit, eigene Kreativität einzubringen. Gerade dadurch unterscheidet sich die Arbeit des Rekurrenten von jener selbständigen wissenschaftlichen Tätigkeit, die steuerrechtlich als im Eigeninteresse eines Stipendiaten liegend gelten kann.

Die Eingaben des Rekurrenten, wo er sich nur oberflächlich über seine konkrete Arbeit äussert, führen zu keinem anderen Schluss. Die Tatsache, dass der Name des Rekurrenten sporadisch unter den Autoren in der langen Literaturliste zu finden ist, ändert nichts an der Situation. Es spricht nichts dafür, dass der Rekurrent bei seiner Tätigkeit für A. primär das Publizieren eigener Erkenntnisse im Sinne gehabt hätte und im Hinblick auf eine solche Publikationstätigkeit unterstützt worden wäre. Unbeachtlich ist in diesem Zusammenhang die Frage, ob die Studie X der Grundlagenforschung oder einem anwenderbezogenen Forschungsziel gedient hat. Auch im Bereich der Grundlagenforschung werden selbstverständlich Löhne verdient, wenn die tatsächlichen Gegebenheiten der Forschungstätigkeit einem Arbeitsverhältnis entsprechen. Unbeachtlich ist auch - mindestens für die grundsätzliche

Frage der Steuerbarkeit der betreffenden Bezüge - dass A. die ihm für die Studie X zur Verfügung stehenden Gelder offenbar nach einer klaren Systematik auf zwei verschiedene Arten verwendet hat: Für gewisse Mitarbeiter in Gestalt von Löhnen, unter Abrechnung der AHV, für andere Mitarbeiter in Gestalt von "Stipendien", d.h. ohne Abrechnung der AHV und offenbar in der Meinung der Steuerbefreiung. Der Rekurschrift ist implizit zu entnehmen, dass der Entschädigungsansatz pro geleistete Arbeitsstunde für die "Stipendienempfänger" geringer war als für die entlohnten Mitarbeiter. Doch Konkretes bringt der Rekurrent nicht vor. Nirgends wird ausgeführt, wieviele Stunden der Rekurrent aufgewendet hat als Gegenleistung für die von A. erhaltenen Fr. 14'265.-. Hätte es sich um einen sehr niedrigen Stundenansatz gehandelt (was vom Rekurrenten sicherlich erwähnt worden wäre), so könnte man die Entschädigung unter Umständen (sofern entsprechende Auslagen vorhanden) sogar als steuerfreien Spesenersatz betrachten; hätte es sich hingegen um einen hohen Stundenansatz gehandelt, so kann schon vom Quantitativ her von einem Stipendium nicht die Rede sein.

Diese Erwägungen führen zum Schluss, dass die fraglichen Einkünfte auf einem Erwerbverhältnis beruhen und nicht unentgeltlich sind.

4. Des weiteren ist zu prüfen, ob es sich beim Rekurrenten um eine bedürftige Person handelt.

Bedürftig ist eine Person, die nicht über genügend Eigenmittel verfügt, um ihren Lebensunterhalt zu bestreiten. Dabei dient als ungefährender Ansatz das betriebsrechtliche Existenzminimum. Wie die Steuerverwaltung zu Recht feststellt, hatte der Rekurrent in den Jahren 19.. bis 19.. (ohne Stipendien) ein steuerbares Einkommen zwischen Fr. 43'000.- und Fr. 90'000.-. Personen, welche ein Einkommen in dieser Höhe erzielen, sind nicht bedürftig im Sinn des Steuergesetzes. Der Rekurrent kann in seiner finanziellen Situation nicht Empfänger steuerfreier Unterstützungen sein. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die dem Rekurrenten zugeflossenen Gelder als Stipendien bezeichnet worden sind.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Stipendien nicht unentgeltlich erfolgt sind. Der Rekurrent ist zudem nicht bedürftig gewesen. Die Stipendien, welche der Rekurrent für seine Forschungsarbeit erhalten hat, stellen steuerbares Einkommen dar. Der Rekurrent wäre verpflichtet gewesen, diese Einkünfte zu deklarieren.

Wird durch Unterlassung der vorgeschriebenen Anmeldung und Erklärung oder durch unwahre oder unvollständige Angaben bewirkt, dass eine Steuerschuld zu niedrig festgesetzt oder nachträglich ermässigt wird, so hat der Steuerpflichtige gemäss § 24 StG die zu wenig entrichteten Beträge nachzuzahlen. Ausserdem wird ein Verzugszins erhoben, dessen Höhe durch Verordnung festgelegt ist.

6. Bei Verschulden des Steuerpflichtigen ist neben der Nach- auch eine Strafsteuer bis höchstens zum Fünffachen des hinterzogenen Betrages zu verfügen (Art. 24 Abs.2 StG).

Der Rekurrent vertritt die Meinung, dass ihn kein Verschulden treffe. In guten Treuen habe er annehmen dürfen, dass die Stipendien steuerfrei seien. Er habe sich dabei auf Auskünfte des Kantonsspitals Basel-Stadt, des Schweizerischen Nationalfonds und der Eidgenössischen Steuerverwaltung gestützt.

Die vom Rekurrenten vorgebrachte Begründung vermag nicht zu überzeugen. Die Wegleitung des Nationalfonds beispielsweise macht die Stipendiaten darauf aufmerksam, dass man in bestimmten Kantonen eine Bestätigung verlangt, bevor die Stipendiaten von den Steuern befreit werden. Eine Meldepflicht ist also ausdrücklich erwähnt. Zudem stammt das eingereichte Exemplar dieser Wegleitung aus dem Jahre 1985, während im vorliegenden Fall die Steuerjahre 19.. und folgende zu beurteilen sind. Auch den Bericht der Eidgenössischen Steuerverwaltung hätte der Rekurrent mit Vorsicht geniessen müssen. Denn der Be-

richt stammt aus dem Jahre 1972, beurteilt deshalb nicht die für 1981 bis 1986 aktuelle steuerliche Behandlung von Stipendien. Sowohl der Bericht der Eidgenössischen Steuerverwaltung wie auch jener des Nationalfonds beschränken sich auf die Stipendien des Nationalfonds und nehmen keinen Bezug auf Stipendien anderer Quellen. Ebensowenig können die allgemeinen Auskünfte des Kantonsspitals, die in einem Schreiben von L. (Jahre später) bestätigt werden, als massgebend angesehen werden. Die Steuerverwaltung stellt zu Recht fest, dass keine der vom Rekurrenten angeführten Quellen auf die konkrete Situation Bezug nimmt, sondern sich nur sehr allgemein äussern.

Grundsätzlich sind alle Einkünfte zu deklarieren. Die Wegleitung zur Steuererklärung nimmt Stipendien von dieser Regel nicht aus, und ebensowenig hat der Rekurrent eine derartige Auskunft von Seiten der baselstädtischen Steuerverwaltung erhalten.

Aus diesen Gründen ist das Verhalten des Rekurrenten zumindest als fahrlässig zu qualifizieren. Die Strafsteuer von 50% ist deshalb gerechtfertigt.

Demnach ist der Rekurs vollumfänglich abzuweisen.

7. ...

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.