

**BStP | 2023 | Nr. 3**

Betreff:	Einkommenssteuer, Steuerbarkeit eines Stipendiums, Zeitpunkt des Zuflusses
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	25. August 2022
Verfahrensnummer:	STRK.2022.17

*Ein suspensiv bedingter Anspruch gilt erst dann als realisiert, wenn die aufschiebende Bedingung eingetreten ist. Dies gilt aber nur, wenn der Vollzug tatsächlich ungewiss ist. Keine derartige Ungewissheit besteht, wenn sich die Verwirklichung der Suspensivbedingung als blosser Formalität darstellt. Eine aufschiebende Bedingung liegt dann vor, wenn die Verbindlichkeit vom Eintritt einer ungewissen Tatsache abhängig gemacht wird. Bei den Bestimmungen des Beitragsreglements und des Early Postdoc.Mobility-Reglements des Schweizerischen Nationalfonds (SNF) handelt es sich nicht um Suspensivbedingungen, sondern vielmehr um reglementarische Vorbehalte des SNF zur Anpassung von Beitragsleistungen an veränderte Verhältnisse bzw. zur Rückforderung unrechtmässig bezogener Beiträge. In casu wurde der Antragsteller mit Gutheissung des Beitragsgesuchs zu einem Beitragsempfänger des Schweizerischen Nationalfonds und wurde verpflichtet, innerhalb eines Jahres nach Erlass der Verfügung die Freigabe der zugesprochenen Beiträge zu beantragen und das Projekt zu beginnen. Damit war die erste Tranche des Stipendiums in der entsprechenden Steuerperiode zu versteuern.*

**Sachverhalt:**

A. Mit Verfügung des Schweizerischen Nationalfonds (SNF) vom 7. Juni 2019 erhielt der Rekurrent, A.B., für das Projekt "[...]" ab dem 1. November 2019 für 18 Monate ein Early Postdoc.Mobility-Stipendium in der Höhe von CHF 73'500.00 zugesprochen. Zudem wurden Kongresskosten von CHF 2'000.00 sowie Reisespesen in der Höhe von CHF 1'800.00 (Zahlung zusammen mit der ersten Tranche) bewilligt. Per 31. Dezember 2019 meldete sich der Rekurrent aus dem Kanton Basel-Stadt ab und zog aufgrund des wissenschaftlichen Projekts nach C., USA.

In der Steuererklärung pro 2019, datierend vom 16. August 2020, deklarierte der Rekurrent ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 46'603.00. Mit Veranlagungsverfügung vom 19. August 2021 qualifizierte die Steuerverwaltung die erste Tranche des Stipendiums in der Höhe von CHF 49'000.00, die Kongresskosten von CHF 2'000.00 und die Reisespesen von CHF 1'800.00 als steuerbares Einkommen des Jahres 2019 und rechnete den Betrag von CHF 52'800.00 zum Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit hinzu.

B. Mit Eingabe vom 7. September 2021 erhob der Rekurrent Einsprache. Mit Einsprachebegründung vom 2. Dezember 2021 machte er geltend, dass die Auszahlung des Stipendiums an spezifische Bedingungen geknüpft sei und einen bedingten Leistungsanspruch darstelle. Bei der Bemessung des Besteuerungszeitpunkts sei daher auf das Auszahlungsdatum (17. Januar 2020) abzustellen, den Zeitpunkt also, in welchem er die volle wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Betrag erlangt habe.

Mit Entscheid vom 21. Januar 2022 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut, wies sie im Übrigen jedoch ab. Der Rekurrent habe im Zeitpunkt der Zusprache der Beiträge, d.h.

mit Verfügung vom 7. Juni 2019, einen festen Rechtsanspruch auf die Beiträge erworben. Von einem bedingten Leistungsanspruch bzw. einer unsicheren Forderung könne nicht gesprochen werden.

C. Dagegen erhebt der Rekurrent mit Schreiben vom 22. Februar 2022 Rekurs und beantragt, den Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 21. Januar 2022 im Umfang seiner Abweisung aufzuheben, demgemäss die Veranlagungsverfügung aufzuheben und diese durch eine neue nach nachfolgenden Grundsätzen zu bemessende Veranlagungsverfügung zu ersetzen: Das Early Postdoc.Mobility-Stipendium stelle einen bedingten Leistungsanspruch dar. Daher sei bei der Bemessung des Besteuerungszeitpunktes auf das Auszahlungsdatum (17. Januar 2020), eventualiter auf das Datum des Erwerbs des festen Rechtsanspruchs auf das Stipendium (8. Januar 2020, Bewilligung des Antrags auf Beitragsfreigabe), abzustellen. Sollte dem Early Postdoc.Mobility-Stipendium allenfalls der Charakter eines bedingten Leistungsanspruchs abgesprochen werden, sei nur der Teil des Erwerbseinkommens im Jahr 2019 als steuerbares Einkommen zu versteuern, welches das Existenzminimum gemäss ELG übersteige. Eventualiter sei der Einspracheentscheid vom 21. Januar 2022 aufzuheben und das Verfahren an die Vorinstanz zur Neubeurteilung zurückzuweisen.

In ihrer Vernehmlassung vom 11. April 2022 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

#### *Erwägungen:*

2. a) Der Rekurrent beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 21. Januar 2022 betreffend kantonale Steuern pro 2019 aufzuheben und die Steuern auf der Basis der am 16. August 2020 eingereichten Steuererklärung zu veranlagern. Eventualiter sei der Einspracheentscheid vom 21. Januar 2022 aufzuheben und das Verfahren an die Vorinstanz zur Neubeurteilung zurückzuweisen.

b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung die erste Tranche des Stipendiums in der Höhe von CHF 49'000.00, die Kongresskosten von CHF 2'000.00 und die Reisespesen von CHF 1'800.00 zu Recht als steuerbares Einkommen des Jahres 2019 qualifizierte.

3. a) Gemäss § 17 Abs. 1 StG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Dies bedeutet, dass alle Einkünfte ohne Rücksicht auf ihre Quellen bei der steuerpflichtigen Person steuerbar sind, sofern sie das Gesetz nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt.

b) Das Einkommen ist als zugeflossen und damit als erzielt zu betrachten, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann. Voraussetzung des steuerrechtlichen Einkommenszuflusses ist daher ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann. Dabei bildet der Forderungserwerb vielfach die Vorstufe des Eigentumserwerbs. Grundsätzlich ist auf den Forderungserwerb abzustellen, sofern dieser sicher scheint (vgl. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 16 N 18 und 22 m.w.H.).

4. a) Der Rekurrent beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheides vom 21. Januar 2022 im Umfang der in diesem verfügten Abweisung sowie die Aufhebung der Veranlagungsverfügung zu den kantonalen Steuern pro 2019. Bei der Neubemessung sei zu berücksichtigen, dass das

fragliche Stipendium einen bedingten Leistungsanspruch darstelle und bei der zeitlichen Bemessung sei auf das Auszahlungsdatum (17. Januar 2020), eventualiter auf das Datum des Erwerbs des festen Rechtsanspruchs (8. Januar 2020) abzustellen. Das Stipendium dürfe daher nicht in der Steuerperiode 2019 besteuert werden. Falls dem Stipendium der Charakter eines bedingten Leistungsanspruchs abgesprochen werden sollte, sei nur der Teil des Erwerbseinkommens im Jahr 2019 als steuerbares Einkommen zu versteuern, welcher das Existenzminimum gemäss ELG übersteige. Die zu viel bezahlten Steuern seien zurückzuerstatten. Zur Begründung macht der Rekurrent geltend, dass der SNF keine Projekte unterstütze, für die schon Fördermittel gesprochen worden seien (Art. 8 des Reglements des Schweizerischen Nationalfonds über die Gewährung von Beiträgen [Beitragsreglement] vom 27. Februar 2015). Der Erwerb von Drittmitteln während der Gesuchsevaluation (Art. 18 Beitragsreglement) oder nach Gutheissung bis zum Ende der Förderperiode (Art. 17 des Reglements über die Gewährung von Mobilitätsstipendien für Postdocs am Anfang der Karriere "Early Postdoc.Mobility" [Early Postdoc.Mobility-Reglement] vom 20. März 2012) betreffe offensichtlich nicht die Gesuchstellung, sondern habe konkrete Auswirkungen darauf, ob und in welcher Höhe der SNF Fördergelder ausschütete oder gar zurückfordere (Art. 35 Beitragsreglement; Art. 17 Early Postdoc.Mobility-Reglement). Die Auffassung der Steuerverwaltung, wonach das Verfügungsdatum und nicht das Auszahlungsdatum des Stipendiums für die zeitliche Bemessung der Besteuerung ausschlaggebend sei, würde dazu führen, dass sämtliche Stipendien, welche einem in einer Steuerperiode mittels Verfügung zugesichert würden, versteuert werden müssten, auch wenn diese aufgrund der reglementarischen Bestimmungen des SNF gar nie in der zugesicherten Höhe ausbezahlt würden.

b) Mit E-Mail vom 7. Juli 2020 wendete sich der Rekurrent an die Steuerverwaltung und fragte, ob das Stipendium im Kanton Basel-Stadt besteuert werde oder steuerfrei sei. Daraufhin setzte die Steuerverwaltung den Rekurrenten mit E-Mail vom 8. Juli 2020 darüber in Kenntnis, dass das Stipendium zum vollen Betrag als Einkommen steuerbar sei. Für den Zufluss sei der Zeitpunkt massgeblich, in dem die empfangende Person einen festen Rechtsanspruch erworben habe.

5. a) Im vorliegenden Verfahren ist die Besteuerung des Stipendiums unbestritten. Zu klären gilt es, in welchem Zeitpunkt das Stipendium zu versteuern ist.

b) Gemäss dem Kreisschreiben Nr. 43 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 25. Februar 2018 betreffend steuerliche Behandlung von Preisen, Ehrengaben, Auszeichnungen, Stipendien sowie Förderbeiträgen im Kultur-, Sport- und Wissenschaftsbereich (KS Nr. 43) sind die Leistungen 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.

c) Als Verwaltungsweisung richtet sich das Kreisschreiben zwar vorab an die Vollzugsorgane und ist für Gerichte nicht verbindlich. Diese berücksichtigen es aber bei ihrer Entscheidung, sofern es eine dem Einzelfall angepasste Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt. Das Gericht weicht also nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen. Insofern wird dem Bestreben der Verwaltung, durch interne Weisungen eine rechtsgleiche Gesetzesanwendung zu gewährleisten, Rechnung getragen (BGE 133 V 346, E. 5.4.2).

d) Mit Gutheissung des Beitragsgesuchs, datierend vom 7. Juni 2019, wurde der Rekurrent zu einem Beitragsempfänger des SNF (Art. 32 Beitragsreglement) und wurde verpflichtet, innerhalb eines Jahres nach Erlass der Verfügung die Freigabe der zugesprochenen Beiträge zu beantragen und das Projekt zu beginnen (Art. 33 Abs. 1 Beitragsreglement). In der Verfügung vom 7. Juni 2019 wird zudem festgehalten, dass der Stipendienbetrag in jährlichen Tranchen frühestens einen Monat vor Stipendienbeginn auf ein Konto in der Schweiz ausbezahlt wird. Der Rekurrent hatte somit bereits nach Rechtskraft der Beitragsverfügung vom 7. Juni 2019 einen festen Rechtsanspruch auf das Stipendium und hätte per 1. Dezember 2019 (ein Monat vor Stipendienbeginn) über das Stipendium verfügen können. Der Rekurs ist daher abzuweisen.

6. a) Weiter macht der Rekurrent geltend, dass es sich um einen bedingten Leistungsanspruch handle. Er begründet dies damit, dass nach Art. 35 Beitragsreglement der SNF eine erfolgte Zusprache ändern oder widerrufen könne, wenn die Bewilligungsvoraussetzungen dahinfallen oder eine erhebliche Veränderung der für die Zusprache massgebenden Verhältnisse eintrete. Falls die Beiträge noch nicht ausbezahlt worden sind, könnten sie geändert oder verweigert werden. Falls die Beiträge bereits ausbezahlt worden seien, könnten sie ganz oder teilweise zurückgefordert werden.

b) Wie die Steuerverwaltung zu Recht geltend macht, gilt gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ein suspensiv bedingter Anspruch erst dann als realisiert, wenn die aufschiebende Bedingung eingetreten ist. Dies gilt aber nur, wenn der Vollzug tatsächlich ungewiss ist. Keine derartige Ungewissheit besteht, wenn sich die Verwirklichung der Suspensivbedingung als blosser Formalität darstellt (Urteil des Bundesgerichts 2C\_705/2017 vom 10. August 2018 E. 2.2.2.). Eine aufschiebende Bedingung liegt dann vor, wenn die Verbindlichkeit vom Eintritt einer ungewissen Tatsache abhängig gemacht wird (vgl. Art. 151 ff. des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR)). Bei den Bestimmungen des Beitragsreglements und des Early Postdoc.Mobility-Reglements handelt es sich nicht um Suspensivbedingungen, sondern vielmehr um reglementarische Vorbehalte des SNF zur Anpassung von Beitragsleistungen an veränderte Verhältnisse bzw. zur Rückforderung unrechtmässig bezogener Beiträge. Dies ändert somit nichts an der Besteuerung der ersten Tranche des Stipendiums in der Steuerperiode pro 2019.

7. a) Weiter beantragt der Rekurrent, falls dem Early Postdoc.Mobility-Stipendium der Charakter eines bedingten Leistungsanspruchs abgesprochen werde, dass nur der Teil des Erwerbseinkommens im Jahr 2019 als steuerbares Einkommen zu versteuern sei, welcher Teil das Existenzminimum gemäss Bundesgesetz über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (ELG) vom 6. Oktober 2006 übersteige.

b) Die Voraussetzung der Bedürftigkeit ist praxisgemäss dann erfüllt, wenn die Höhe des Einkommens unter dem nach Art. 9 und 11 ELG berechneten Existenzminimum liegt. Es ist der Steuerverwaltung auch dahingehend zu folgen, dass im vorliegenden Fall die Bedürftigkeit des Rekurrenten fehlt. Das Existenzminimum des Rekurrenten in der Höhe von CHF 44'654.00 wurde zu Recht wie folgt berechnet:

CHF 19'450.00 [allg. Lebensbedarf; Art. 10 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 ELG] + CHF 13'200.00 [Mietzins; Art. 10 Abs. 1 lit. b Ziff. 1 ELG] + CHF 4'000.00 [Gewinnungskosten; Art. 10 Abs. 3 lit. a ELG] + CHF 8'004.00 [jährlicher Pauschalbetrag für die obligatorische Krankenversicherung; Art. 10 Abs. 3 lit. d ELG]). Das Nettoeinkommen in der Höhe von CHF 46'603.00 reichte somit zur Bestreitung des notwendigen Lebensunterhalts aus.

8. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurrent bereits mit der rechtskräftigen Beitragsverfügung einen festen Anspruch auf die Forderung der ersten Tranche des zugesprochenen Stipendiums erworben hat. Die Steuerverwaltung hat daher zu Recht die erste Tranche des Stipendiums in der Höhe von CHF 49'000.00, die Kongresskosten von CHF 2'000.00 und die Reisespesen von CHF 1'800.00 als steuerbares Einkommen des Jahres 2019 qualifiziert. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

9. [Kosten]

**Beschluss:**

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2.-3. [...]