2013-185

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 24. April 2014

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), Dr. Piera Beretta, lic. iur. Thomas Jaussi, lic. iur. David Levin, Dr. Philippe Nordmann und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	**Ehegatten X** […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2011 (Besteuerung von Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln, § 25 Abs. 1 lit. f StG; Kinderbetreuungskosten, § 32 Abs. 1 lit. i StG; Zuwendungen unter Lebenden, § 122 Abs. 1 StG)

Sachverhalt

A. Die Rekurrenten, die Ehegatten X, deklarierten in ihrer Steuererklärung ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit der Ehefrau in der Höhe von CHF 106‘584.00 und Kinderbetreuungskosten für ihre drei Kinder, B, C und D, in der Höhe von insgesamt CHF 18‘000.00.

Mit Veranlagungsverfügung vom 28. März 2013 übernahm die Steuerverwaltung das deklarierte Einkommen der Ehefrau in der Höhe von CHF 106‘584.00 und rechneten die Kinderbetreuungskosten auf, da nicht beide Ehepartner erwerbstätig seien und der Nachweis einer schweren Erkrankung eines Ehepartners mittels Arztzeugnis fehle.

B. Mit Schreiben vom 5. April 2013 erhoben die Rekurrenten Einsprache. Sie führten an, dass das Erwerbseinkommen der Ehefrau aus Forschungsstipendien bestehe und diese in den früheren Jahren lediglich als satzbestimmendes Einkommen berücksichtigt wurden. Der Ehemann habe vergessen, dies anzumerken.

Mit Schreiben vom 23. April 2013 verlangte die Steuerverwaltung weitere Angaben zur Trägerorganisation und zum Zahlungsgrund für die Stipendien.

Mit Schreiben vom 29. April 2013 reichten die Rekurrenten diverse Unterlagen betreffend die Stipendien ein. Sie führten an, dass die E innovative Forschungen von hochqualifizierten Kandidaten im Grundlagenbereich der Biologie, die ein Forschungsprojekt in einem für sie neuen Gebiet durchführen wollten und dafür in ein anderes Land umziehen würden, unterstütze. Das Programm werde von Frankreich verwaltet aber es bestehe kein Steuerverhältnis zwischen den Wissenschaftlern und Frankreich. Die Organisation stelle den Wissenschaftlern lediglich Geld für den landesspezifischen Lohn, minimale Lebenskosten, Kinderzulagen und Forschungs- und Reisekosten zur Verfügung. Zwischen den Wissenschaftlern und der Forschungsinstitution, in welcher die Forschungsarbeit verrichtet werde, hier das Universitätsspital Basel, bestehe jedoch kein Arbeitsverhältnis und die Forschungsinstitution entlöhne die Wissenschaftler auch nicht.

Mit Schreiben vom 29. Mai 2013 verlangte die Steuerverwaltung von den Rekurrenten die Vereinbarung zwischen der forschenden Person und der Forschungsinstitution.

Mit Schreiben vom 24. Juni 2013 teilten die Rekurrenten der Steuerverwaltung mit, dass sie über keine weiteren Unterlagen verfügen würden und zwischen der Forschungsinstitution und der Ehefrau kein Vertrag bestehe.

Mit Einspracheentscheid vom 12. August 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie an, dass die Leistungen der E nicht der Schenkungs- sondern der Einkommenssteuer unterliegen würden, denn die Ehefrau sei zur Durchführung eines Forschungsprojektes und zur Publikation der Resultate verpflichtet. Dies stelle eine Gegenleistung dar und schliesse eine Schenkung aus. Die erhaltenen Leistungen würden auch nicht unter die steuerfreien Einkünfte fallen, denn die Einkünfte seien nur steuerfrei, wenn sie der Bestreitung des notwendigen Lebensunterhalts der steuerpflichtigen Person dienen würden. Die Leistungen, welche die Ehefrau im Jahr 2011 erhalten habe, würden aber den existenznotwendigen Bedarf übersteigen. Überdies werde die Erlangung des Doktortitels vorausgesetzt, damit man am Programm der E teilnehmen könne. Die Steuerverwaltung geht deshalb davon aus, dass es sich nicht um eine Ausbildung handle, für welche Stipendien üblicherweise ausgerichtet würden. Die Leistungen der E seien aufgrund eines auftragsrechtlichen Verhältnisses zwischen der Ehefrau und der E als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu betrachten. Ausserdem führe die Absolvierung des Programms nicht zu einem zusätzlichen Titel und müsse als bezahltes Praktikum für Postdoktoranden angesehen werden.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 6. September 2013. Die Rekurrenten beantragen, dass die Leistungen der E als Stipendium zu qualifizieren seien und nicht als Einkommen besteuert werden sollen. Sie machen mit diesem Schreiben darauf aufmerksam, dass sie versehentlich eine falsche und unvollständige Version der Richtlinien der E eingereicht hätten. Die Richtlinie des Jahres 2008, welche in Kraft war, als die Ehefrau das Stipendium erhielt, halte fest, dass die mittels des Stipendiums durchgeführte Forschung unentgeltlich sei, das Stipendium den minimalen Lebensunterhalt decke, für die Ausbildung im Bereich der Forschung im Ausland ausgerichtet werde und das Stipendium kein Lohn für eine Gegenleistung sei. Zudem habe die Ehefrau selbst das Proposal geschrieben bzw. das Projekt alleine geplant. Somit sei die Forschung von ihr frei gewählt worden. Es sei auch möglich, dass Änderungen am Projekt vorgenommen werden können. Dies gehöre zum normalen Lauf des wissenschaftlichen Prozesses und die E betrachte dies nicht als Verletzung einer Gegenleistung. Es sei auch nicht vorausgesetzt, dass das Ergebnis publiziert werden müsse. Es habe keine Gegenleistung in Form einer Publikation bestanden. Schliesslich führen die Rekurrenten noch

an, dass der Doktortitel nicht der letzte akademische Titel sei, den man als Wissenschaftler anstreben könne.

Die Steuerverwaltung schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 28. Oktober 2013 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

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrenten sind als steuerpflichtige Personen durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 12. August unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 6. September 2013 (Datum des Poststempels: 11. September 2013) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 12. August 2013 betreffend kantonale Steuern pro 2011 aufzuheben und das Stipendium der E nicht als Einkommen zu besteuern.

   b) Zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung zu Recht das Stipendium der E als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bzw. aufgrund der Generalklausel nach § 17 StG qualifiziert und besteuert, sowie den Abzug der deklarierten Kinderbetreuungskosten in der Höhe von CHF 18’000.00 nicht gewährt hat.

3. a) Gemäss § 122 Abs. 1 StG unterliegen der Schenkungssteuer Zuwendungen unter Lebenden, mit denen die begünstigte Person aus dem Vermögen einer anderen Person ohne entsprechende Gegenleistung bereichert wird.

b) aa) Begriffsmerkmale des steuerrechtlichen Schenkungsbegriffs bilden eine erfolgte Vermögenszuwendung, deren Unentgeltlichkeit sowie ein Schenkungswille (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 24 N 16).

bb) Die Vermögenszuwendung erfolgt durch Übergang von Sachen, dinglichen Rechten, Forderungen oder sonstigen Bestandteilen des Vermögens. Gleichgültig ist, ob durch die Zuwendung die Aktiven des Beschenkten vermehrt oder die Passiven vermindert werden. Auch ein Schulderlass kann eine Schenkung darstellen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 24 N 7).

cc) Die Vermögenszuwendung ist unentgeltlich, wenn der Empfänger der Zuwendung keine Gegenleistung erbracht hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 24 N 20).

dd) Schliesslich muss die subjektive Voraussetzung, der Schenkungswille, erfüllt sein. Der Schenkungswille ist gegeben, wenn die zuwendende Person gewillt ist, eine Zuwendung vorzunehmen, ohne eine Gegenleistung zu empfangen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 24 N 19).

4. Gemäss den eingereichten Unterlagen der E geht hervor, dass die Organisation innovative Forschungsprojekte von hochqualifizierten Kandidaten im Grundlagenbereich der Biologie finanziell unterstützt. Die Ehefrau hatte sich, um die Fördermittel für ihr frei gewähltes Forschungsprojekt zu erhalten, bei der E für die Beiträge beworben. Mit dem Zuschlag der Fördermittel verpflichtete sie sich jedoch, das präsentierte Forschungsprojekt durchzuführen. Gemäss der Richtlinie 2008 müssen Änderungen in den Forschungsberichten angekündigt und von der E akzeptiert werden, damit die Stipendien weiter ausgerichtet werden. Bei einer vorzeitiger Beendigung des Forschungsprojektes müsste man sogar allfällige bereits bezogene Beiträge zurückerstatten. Die Ehefrau verpflichtete sich des Weiteren, ihre Forschungsarbeiten im Sinne und im Rahmen des Projekts durchzuführen, um die Stipendien zu erhalten. Schliesslich wird in der Richtlinie 2008 auch noch festgehalten, dass an der E teilnehmende Wissenschaftler während des Forschungsprojektes keiner anderen Erwerbstätigkeit nachgehen dürfen. Aus diesen Gründen steht fest, dass die Ehefrau für die mit dem Forschungsprojekt verknüpften Beiträge eine Gegenleistung erbringen musste. Dies schliesst eine Schenkung aus und die von der E überwiesenen Beiträge sind somit als Einkommen der Ehefrau zu qualifizieren.

5. 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) Steuerfrei sind gemäss § 25 Abs. 1 lit. f StG Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln. Bei Unterstützungen handelt es sich um unentgeltliche Leistungen an bedürftige Personen. Stipendien an steuerpflichtige Personen, die sich in Ausbildung befinden, werden als solche Unterstützungsleistungen behandelt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 24 N 71 ff., Urteil des Bundesgerichts 2A_103/2007 vom 28. April 2008, E. 2.1).

6. a) aa) Die Rekurrenten führen an, dass die E anerkannten Wissenschaftlern Geld für den landesspezifischen Lohn, für minimale Lebenskosten, für Kinderzulagen und für Forschungs- und Reisekosten zur Verfügung stelle. Dabei seien die Wissenschaftler weder Angestellte der E noch der Forschungsinstitution, in diesem Fall des Universitätspitals Basel, und würden von ihm auch keine Entlöhnung für die verrichtete Forschungsarbeit erhalten. Ausserdem sei die Ausbildungs- und Forschungsphase nach dem Erwerb des Doktortitels notwendig für den Erwerb einer Professur, d.h. ein Doktortitel sei nicht der letzte akademische Titel, den man als Wissenschaftler anstreben könne. Die Steuerverwaltung macht aber geltend, dass die Mittel, welche die Ehefrau von der E im Jahre 2011 erhalten habe, weit über den notwendigen Lebensunterhalt hinausgehe und es sich nicht um Stipendien handeln könne. Forschungsprojekte, welche sich an Postdoktoranden richten, seien als bezahlte Praktika anzusehen. Dass zwischen der Ehefrau und dem Universitätsspital Basel kein arbeitsrechtliches Verhältnis bestehe, wird von der Steuerverwaltung anerkannt. Sie geht jedoch davon aus, dass zwischen der Ehefrau und der E ein auftragsrechtliches Verhältnis bestehe. Die angefallenen Einkünfte würden als selbständige Erwerbstätigkeit bzw. aufgrund der Generalklausel gemäss § 17 StG der Einkommenssteuer unterliegen.

bb) Die Richtlinie 2008 hält fest, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit man sich gültig bewerben kann. Unter anderem wird vorausgesetzt, dass man bereits einen Doktortitel (Ph.D.) erlangt hat. Die Ehefrau hat sämtliche Voraussetzungen erfüllt. Es ist somit davon auszugehen, dass die Ehefrau eine fortgeschrittene Forschende ist, die über Berufserfahrung verfügt und fachlich sehr gut qualifiziert ist. Die E überwies ihr deshalb im Jahr 2011 insgesamt CHF 110‘184.00 (CHF 23‘040.00 Kinderzulagen + CHF 80‘400.00 Lebensunterhalt + CHF 6‘744.00 Forschungs- und Reisespesen). Es stellt sich nun die Frage, ob diese Leistung als

Stipendium und somit als steuerfreies Einkommen zu qualifizieren ist. Ein Stipendium soll die Lebenshaltung sicherstellen. Der Beitrag von insgesamt CHF 110‘184.00 liegt über einem gewöhnlichen Stipendium, welches dazu bestimmt ist, den notwendigen Lebensunterhalt zu gewährleisten. Die erhaltene Leistung ist demnach als Abgeltung für die Arbeitsleistung der Ehefrau anzusehen, zumal zwischen der Leistung, welche die Ehefrau erhielt, und ihrer Tätigkeit ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang bestand. So durfte die Ehefrau keine andere Arbeit aufnehmen. Die Leistung war somit die Folge der Tätigkeit, welche die Ehefrau im Hinblick auf diese Leistung erbrachte. Somit kann hier nicht von einer von der Steuer ausgenommenen Unterstützung i.S.v. § 25 Abs. 1 lit. f StG gesprochen werden. Die erbrachten Leistungen der E stellen folglich steuerbares Erwerbseinkommen dar.

cc) Von diesem steuerbaren Erwerbseinkommen sind hingegen das Geld für die Forschungs- und Reisekosten in der Höhe von CHF 6‘744.00, welche die Ehefrau von der E erhalten hat, auszunehmen, denn nachgewiesene Spesen sind nicht steuerbar und somit auch nicht als Arbeitsentgelt anzusehen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 17 N 50 ff.).

7. a) Gemäss § 32 Abs. 1 lit. i StG werden von den Einkünften die nachgewiesenen Kosten, jedoch höchstens CHF 10‘000.00, für die Drittbetreuung jedes Kindes, welches das 14. Altersjahr noch nicht vollendet hat und mit der steuerpflichtigen Person, die für seinen Unterhalt sorgt, im gleichen Haushalt lebt, abgezogen, soweit diese Kosten in direktem kausalem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit der steuerpflichtigen Person stehen.

b) Die Steuerverwaltung hat in der Veranlagungsverfügung vom 28. März 2013 die von den Rekurrenten geltend gemachten Kinderbetreuungskosten für die drei Kinder der Rekurrenten, B (geb. […] 2005), C (geb. […] 2005) und D (geb. […] 2008), von insgesamt CHF 18‘000.00 (CHF 4‘000.00 B + CHF 4‘000.00 C + CHF 10‘000.00 D) aufgerechnet. Begründet hat sie diese Aufrechnung damit, dass nicht beide Ehepartner erwerbstätig seien und auch der Nachweis einer schweren Erkrankung eines Ehepartners mittels Arztzeugnis fehle. Da die Auszahlungen der E an die Ehefrau als Einkommen zu qualifizieren sind und sie somit einer Erwerbstätigkeit nachgeht und überdies der Ehemann noch studiert, also in Ausbildung ist, ist der kausale Zusammenhang der Kinderbetreuungskosten gegeben. Die Rekurrenten sind durch die Arbeit und Ausbildung soweit absorbiert, dass sie für ihre drei Kinder ganz oder zumindest teilweise auf die Drittbetreuung ihrer Kinder angewiesen sind.

c) Die übrigen Voraussetzungen sind offensichtlich erfüllt bzw. nicht strittig, weswegen auf diese nicht näher eingegangen wird. Die Kinderbetreuungskosten in der Höhe von CHF 18‘000.00 sind zum Abzug zuzulassen.

8. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beiträge der E aufgrund der Gegenleistung der Ehefrau nicht als Schenkung qualifiziert werden können. Zudem können diese Beiträge auch nicht als steuerfreie Unterstützungsbeiträge angesehen werden, da die Beiträge den notwendigen Lebensbedarf überschreiten und die Ehefrau dafür eine Gegenleistung erbringen muss. Die Beiträge der E sind als Ersatzeinkommen und folglich als steuerbares Einkommen zu betrachten. Vom Einkommen der Ehefrau sind jedoch die Forschungs- und Reisekosten abzuziehen, da nachgewiesene Spesen von der Einkommenssteuer auszunehmen sind. Schliesslich haben die Rekurrenten Anspruch auf Abzug der geltend gemachten Kinderbetreuungskosten gemäss § 32 Abs. 1 lit. i StG in der Höhe von insgesamt CHF 18‘000.00. Die Angelegenheit wird zur Neuveranlagung der Steuerverwaltung zurückgewiesen. Der Rekurs ist somit teilweise gutzuheissen.

9. Die Rekurrenten dringen mit ihren Begehren nur teilweise durch. Es ist ihnen deshalb in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine reduzierte Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 500.00 festgelegt.

Beschluss

://:

1. In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 12. August 2013 insofern aufgehoben, als der Abzug für Kinderbetreuungskosten in der Höhe von CHF 18‘000.00 steuermindernd zu berücksichtigen ist und die ausbezahlten „Forschungs- und Reisekosten“ in der Höhe von CHF 6‘744.00 nicht als Einkommen zu besteuern sind. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen. Das Verfahren wird zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2. Die Rekurrenten tragen eine Spruchgebühr von CHF 500.00.

3. Der Entscheid wird den Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.