

# **BGer 2C 879/2021 vom 8. Juli 2022**

Bundesgericht, 2022-07-08, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_879\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_879_2021)

FR: TF 2C 879/2021 du 8 juillet 2022

IT: TF 2C 879/2021 del 8 luglio 2022

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2019 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Staats- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind ( BGE 142 II 293 E. 1.2; 135 II 260 E. 1.3.1). Dies ist hier der Fall (vgl. hinten E. 10). Unter diesen Umständen ist den Beschwerdeführern nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus der Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft ( BGE 142 II 293 E. 1.2; 135 II 260 E. 1.3.3).

### **E. 1.2**

Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen kantonal letztinstanzlichen Endentscheid über die direkte Bundessteuer sowie die kantonalen Steuern. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Die Beschwerdeführer sind gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde legitimiert und die Beschwerde wurde fristgerecht eingereicht ( Art. 100 Abs. 1 BGG ).

### **E. 2.1**

Die Beschwerde hat die Begehren und deren Begründung zu enthalten ( Art. 42 Abs. 1 BGG ). In der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt ( Art. 42 Abs. 2 BGG ). Dies setzt voraus, dass sich die beschwerdeführende Partei wenigstens kurz mit den Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzt. Daran mangelt es, wenn sich die Beschwerdebegründung vor Bundesgericht weitgehend wortwörtlich mit der im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Begründung deckt. Damit wird nicht dargelegt, inwiefern die Erwägungen der Vorinstanz Bundesrecht verletzen ( BGE 145 V 161 E. 5.2; 134 II 244 E. 2.3).

### **E. 2.2**

Die Eingabe der Beschwerdeführer, die 56 Seiten umfasst, deckt sich - bis auf einige Kürzungen und ein paar Ergänzungen - wortwörtlich mit ihrer Beschwerde vom 21. März 2021 an das Verwaltungsgericht. Das ist bei den Ausführungen zum Sachverhalt (S. 5 ff.

der Beschwerde) unproblematisch, soweit es ausschliesslich um die Darlegung der Prozessgeschichte geht. Die Beschwerdeführer beantragen allerdings mit derselben Begründung wie im vorinstanzlichen Verfahren die Befragung von Zeugen und die Edition von Telefonnotizen und Abklärungen zur Praxis des Steueramts U. \_\_\_\_\_ (vgl. S. 13 der Beschwerde), ohne sich mit den Erwägungen des Verwaltungsgerichts auseinanderzusetzen, wonach weitere Sachverhaltsabklärungen nicht notwendig seien (vgl. E. 4 des angefochtenen Urteils). Auch die rechtlichen Ausführungen der Beschwerdeführer (S. 23 ff. der Beschwerde) entstammen weitgehend wortwörtlich der Beschwerde an das Verwaltungsgericht. Die Beschwerdeführer setzen sich lediglich betreffend das Telefonat mit dem Steueramt (S. 26 f. Rz. 80), die Bedürftigkeit der Beschwerdeführerin 1 (S. 34 Rz. 99), die Unterstützungsabsicht des SNF (S. 34 f. Rz. 101), die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung (S. 42 Rz. 124 f.), die Besteuerung von Kapitalabfindungen (S. 45 f. Rz. 134 f.), das Vorliegen einer internationalen Doppelbesteuerung (S. 48 f. Rz. 141-149) sowie im Rahmen der Zusammenfassung (S. 51 f. Rz. 151 f.) zumindest teilweise mit dem angefochtenen Urteil auseinander.

### **E. 2.3**

Bei dieser Sachlage kann auf die Beschwerde lediglich im Umfang der vorher angeführten Stellen eingetreten werden. Auf die übrigen Ausführungen ist nur dann näher einzugehen, soweit es zur Beurteilung der zulässigen Vorbringen erforderlich ist.

### **E. 3.1**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht ( Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind ( BGE 138 I 274 E. 1.6). Die Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.1 ; 139 I 229 E. 2.2).

### **E. 3.2**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 147 V 35 E. 4.2). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann ( Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 147 V 16 E. 4.1.1). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (vgl. zum Ganzen: BGE 146 IV 88 E. 1.3.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 147 IV 73 E. 4.1.2; vgl. vorne E. 3.1). I. Direkte Bundessteuer Streitig ist, ob die erste Tranche des Stipendiums des SNF von Fr. 69'125.-- steuerbar ist.

### **E. 4**

Die Beschwerdeführer stellen vorab infrage, dass ihnen die streitige erste Tranche in der Steuerperiode 2019 überhaupt zugeflossen sei, weil kein fester Rechtsanspruch auf das Stipendium angesichts einer möglichen Rückzahlungsverpflichtung (bei Abbruch des

Forschungsprojekts) bestehe.

#### **E. 4.1**

Steuerrechtlich gilt Einkommen oder Ertrag als realisiert, sobald die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder zumindest einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann ("Soll-Methode"). Von der "Soll-Methode" wird in der Steuerpraxis nur abgewichen, soweit die Erfüllung der Forderung als besonders unsicher erscheint. Dann wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet ("Ist-Methode"; vgl. BGE 144 II 427 E. 7.2 m.H.). Ein Vermögenszufluss ist jedoch nicht einkommensbildend, wenn er mit einem korrelierenden Vermögensabgang einhergeht, etwa bei einer Rückzahlungspflicht. Entscheidend ist, ob der Vermögenszugang bereits im Zuflusszeitpunkt mit einem Vermögensabgang belastet ist (Urteile 2C\_342/2016, 2C\_343/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 2.2.3 f.; 2C\_692/2013, 2C\_693/2013 vom 24. März 2014 E. 4.2).

#### **E. 4.2**

Unbestritten ist, dass die erste Tranche des Stipendiums während der Steuerperiode 2019 (1. Januar 2019 bis 21. Februar 2019) ausbezahlt wurde. Die Beschwerdeführer können seit der Auszahlung frei darüber verfügen und haben sie deshalb sowohl im Sinne der "Soll-Methode" als auch der "Ist-Methode" realisiert. Die theoretische Möglichkeit, dass es bei Abbruch des Forschungsprojekts zu einer (teilweisen) Rückforderung kommen könnte, führt entgegen den Ausführungen in der Beschwerde nicht dazu, dass das Stipendium bereits im Zeitpunkt der Auszahlung mit einem korrelierenden Vermögensabgang belastet ist und deshalb nicht als realisiert gelten kann.

#### **E. 5**

Weiter bringen die Beschwerdeführer vor, das Stipendium sei steuerfrei.

#### **E. 5.1**

Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer - mit Ausnahme von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Privatvermögen ( Art. 16 Abs. 3 DBG ) sowie den steuerfreien Einkünften nach Art. 24 DBG . Die Generalklausel von Art. 16 DBG bringt im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie zum Ausdruck. Der Reinvermögenszugang besteht in einer Nettogrösse. Er entspricht dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen derselben Steuerperiode. Einkommen ist demgemäss die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, die einem Individuum während der massgeblichen Steuerperiode zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann ( BGE 140 II 353 E. 2.1 m.H.).

#### **E. 5.2**

Die Auszahlung der ersten Tranche des Stipendiums bewirkt offensichtlich einen Reinvermögenszugang bei den Beschwerdeführern (vgl. vorne E. 4). Das Stipendium fällt deshalb unter die Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG , weshalb es keine Rolle spielt, ob es auch unter den nicht abschliessenden Positivkatalog von Art. 17-23 DBG subsumiert werden kann. Insoweit sind die theoretischen Ausführungen der Beschwerdeführer, unter welchen Voraussetzungen ein Stipendium als Entgelt für geleistete Arbeit zu qualifizieren ist, in diesem Zusammenhang ohne Belang. Zu prüfen ist, ob das Stipendium eine

steuerfreie Einkunft nach Art. 24 DBG darstellt, wobei eine Schenkung (lit. a) sowie eine Unterstützungsleistung (lit. d) infrage kommen.

### **E. 5.3**

Die Vorinstanz hat die Qualifikation des Stipendiums als Schenkung unter Verweis auf die Ausführungen des Steuerrekursgerichts verneint, welches sich eingehend mit den einschlägigen Reglementen des SNF bzw. des Nationalen Forschungsrats befasst habe, da es an einem Schenkungswillen des SNF mangle (vgl. E. 6.3 des angefochtenen Urteils). Die Beschwerdeführer bestreiten diese Erwägungen nicht. Sie machen zwar theoretische Ausführungen zur Rechtsnatur von Stipendien und dass diese unter Umständen Schenkungen darstellen können, behaupten aber zu Recht nicht, dass das streitige Stipendium des SNF im konkreten Fall als Schenkung zu qualifizieren sei (zum Schenkungsbegriff im Steuerrecht vgl. BGE 146 II 6 E. 7.1; siehe auch Urteil 2C\_379/2019 vom 1. Mai 2020 E. 2.3.1 betreffend Forschungsbeiträge).

### **E. 5.4**

Näher zu prüfen ist, ob das Stipendium als steuerfreie Unterstützung aus öffentlichen oder privaten Mitteln nach Art. 24 lit. d DBG qualifiziert werden kann.

#### **E. 5.4.1**

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist eine Unterstützung im Sinne von Art. 24 lit. d DBG eine Leistung, die aus öffentlichen oder privaten Mitteln stammt und unentgeltlich erbracht wird an eine Person, die sich in einer Notlage befindet (bedürftige Person) mit dem Ziel, ihr zu helfen. Vorausgesetzt werden somit die Bedürftigkeit des Empfängers, die Unterstützungsabsicht des Leistenden und die Unentgeltlichkeit der Leistung, d.h. das Fehlen einer Gegenleistung ( BGE 146 II 6 E. 7.2; 137 II 328 E. 4.3). Das Kreisschreiben Nr. 43 der EStV zur steuerlichen Behandlung von Preisen, Ehrengaben, Auszeichnungen, Stipendien sowie Förderbeiträgen im Kultur-, Sport- und Wissenschaftsbereich vom 26. Februar 2018 nimmt ausdrücklich auf die Kriterien der vorher zitierten Rechtsprechung (Bedürftigkeit, Unterstützungsabsicht sowie Unentgeltlichkeit) Bezug und präzisiert diese unter Rückgriff auf die einschlägige Rechtsprechung des Bundesgerichts näher.

#### **E. 5.4.2**

Bedürftigkeit liegt vor, wenn die Höhe des Einkommens unter dem Existenzminimum liegt, das gemäss Art. 9 und 11 des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2006 über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (ELG; SR 831.30) berechnet wird ( BGE 137 II 328 E. 5.2). Dabei werden die anerkannten Ausgaben und die anrechenbaren Einnahmen von Ehegatten zusammengerechnet ( Art. 9 Abs. 2 ELG ). Darin liegt entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer keine Diskriminierung; vielmehr wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Ehegatten gemeinsam für den Unterhalt der Familie sorgen ( Art. 163 ZGB ) und die finanzielle Situation einer verheirateten Person deshalb eine andere ist als jene einer ledigen Person.

#### **E. 5.4.3**

Dass die Beschwerdeführer bedürftig sind, behaupten sie angesichts ihrer finanziellen Mittel und namentlich ihres steuerbaren Vermögens von Fr. 760'000.-- zu Recht nicht. Damit stellt das Stipendium des SNF schon deshalb keine steuerfreie Unterstützung nach Art. 24 lit. d DBG dar, wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat. Daran ändern auch die

Vorbringen in der Beschwerde nichts. Das Bundesgericht hat sich im Interesse der Rechtssicherheit und der Gleichbehandlung bewusst für eine einheitliche Berechnung des Existenzminimums entschieden ( BGE 137 II 328 E. 5.2). Für eine darüber hinausgehende Einzelfallbetrachtung besteht kein Anlass. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus den in der Beschwerde zitierten Lehrmeinungen oder aus dem Urteil 2A.103/2007, 2C\_715/2007 vom 28. April 2008. Diesem lässt sich nicht entnehmen, dass Nachwuchsstipendien in jedem Fall steuerfrei sind. Das Bundesgericht verneinte im konkreten Fall eine steuerfreie Unterstützungsleistung, weil das Kriterium der Unentgeltlichkeit fehlte (E. 2.3.4). Vor diesem Hintergrund war eine Abklärung der Lebenshaltungskosten nicht notwendig (E. 2.4). Was sodann die Kritik am Kreisschreiben Nr. 43 betrifft, so orientiert sich dieses wie erwähnt an der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 24 lit. d DBG . Von einer gesetzeswidrigen Erweiterung der Voraussetzungen für eine steuerfreie Unterstützung kann daher keine Rede sein.

### **E. 5.5**

Nachdem das Stipendium somit weder eine Schenkung noch eine steuerfreie Unterstützung nach Art. 24 lit. a und d DBG darstellt, ist die erste Tranche nach Art. 16 Abs. 1 DBG steuerbar. Soweit die Beschwerdeführer vorbringen, dass zumindest ein Teil des Stipendiums als Spesen bzw. Aus- oder Weiterbildungskosten steuerfrei sei, ist darauf mangels Auseinandersetzung mit den vorinstanzlichen Erwägungen nicht weiter einzugehen (vgl. vorne E. 2). Die Vorinstanz hat einen Abzug nicht nur deshalb nicht zugelassen, weil entsprechende Kosten nicht nachgewiesen worden seien, sondern hauptsächlich, weil kein Arbeitsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin 1 und dem SNF vorliege (vgl. E. 7 des angefochtenen Urteils).

### **E. 6**

In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, in welchem Umfang das Stipendium angesichts des Wegzugs der Beschwerdeführer in die Niederlande besteuert werden kann.

#### **E. 6.1**

Das steuerbare Einkommen bemisst sich nach Art. 41 Abs. 1 DBG nach den Einkünften in der Steuerperiode; diese werden vollständig erfasst (sog. Periodizitäts- und Zuflussprinzip; vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 4 ff. zu Art. 41). Besteht die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode, so wird die Steuer auf den in diesem Zeitraum erzielten Einkünften erhoben ( Art. 40 Abs. 3 Satz 1 DBG ). Aus der Verfügung der SNF-Forschungskommission vom 21. November 2018 ergibt sich, dass das Stipendium von insgesamt Fr. 103'725.-- für die Dauer von 18 Monaten mit Beginn ab 1. Februar 2019 ausgerichtet wurde. Die erste Tranche von Fr. 69'125.-- beschlägt deshalb nur einen kleinen Teil der Steuerperiode (1. Januar 2019 bis 21. Februar 2019). Gleichwohl ist den Beschwerdeführern die erste Tranche innerhalb der verkürzten Steuerperiode zugeflossen (vgl. vorne E. 4) und ist deshalb in voller Höhe zu erfassen. Dem Umstand, dass Einkünfte mehrere Steuerperioden abdecken, kann lediglich bei der Festlegung des satzbestimmenden Einkommens Rechnung getragen werden (vgl. hernach E. 6.2). Insoweit gibt es keine Rechtsgrundlage, um nur den auf den Zeitraum bis zum Wegzug entfallenden Teil des Stipendiums der Besteuerung zu unterwerfen. Dass damit dem Stichtag - hier dem Abreisedatum - eine entscheidende Bedeutung zukommt, liegt in der Natur der periodischen Steuererhebung und ist nicht nur bei der unterjährigen Steuerpflicht der Fall. Die

Vorinstanz hat zu Recht die erste Tranche vollständig für steuerbar erklärt.

## **E. 6.2**

Besteht die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode, bestimmt sich der Steuersatz für regelmässig fliessende Einkünfte nach dem auf zwölf Monate berechneten Einkommen; nicht regelmässig fliessende Einkünfte unterliegen der vollen Jahressteuer, werden aber für die Satzbestimmung nicht in ein Jahreseinkommen umgerechnet ( Art. 40 Abs. 3 DBG ). Nachdem das Stipendium in zwei unterschiedlich hohen Tranchen ausbezahlt wird, handelt es sich um nicht regelmässig fliessende Einkünfte, wie die Vorinstanz zu Recht festgehalten hat. Die erste Tranche unterliegt damit der vollen Jahressteuer, wird aber für die Satzbestimmung nicht auf ein Jahreseinkommen umgerechnet. Was die Anwendbarkeit von Art. 37 DBG (Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen) betrifft, so setzt diese Norm voraus, dass die Kapitalabfindung einen Zeitraum von mehreren Steuerperioden umfasst. Dies ergibt sich daraus, dass in solchen Fällen die Steuer zu dem Steuersatz berechnet wird, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde. Nachdem die Beschwerdeführer nicht behaupten, dass die erste Tranche des Stipendiums einen überjährigen Zeitraum abdeckt, fehlt es bereits am zeitlichen Aspekt.

## **E. 7**

Zu prüfen ist weiter, ob das Abkommen vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (DBA CH-NL; SR 0.672.963.61) der Besteuerung der ersten Tranche entgegensteht.

### **E. 7.1**

Die Vorinstanz hat unter Verweis auf Art. 20 DBA CH-NL erwogen, dass die Niederlande nicht berechtigt sei, das an die Beschwerdeführer ausbezahlte SNF-Stipendium zu besteuern (vgl. E. 5.1 des angefochtenen Urteils). Die Beschwerdeführer bringen dagegen vor, die Voraussetzungen von Art. 20 DBA CH-NL seien nicht gegeben. Die Beschwerdeführerin 1 halte sich nicht ausschliesslich zum Studium oder zur Ausbildung in den Niederlanden auf. Vielmehr sei Art. 14 Abs. 2 DBA CH-NL einschlägig, weil dort auf die selbständig ausgeübte wissenschaftliche Tätigkeit Bezug genommen werde.

#### **E. 7.2.1**

Nach Art. 20 DBA CH-NL dürfen Zahlungen, die ein Student oder Lehrling, der sich in einem Vertragsstaat ausschliesslich zum Studium oder zur Ausbildung aufhält und der im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort unmittelbar vor der Einreise in den erstgenannten Staat ansässig war, für seinen Unterhalt, sein Studium oder seine Ausbildung erhält, im erstgenannten Staat nicht besteuert werden, sofern diese Zahlungen aus Quellen ausserhalb dieses Staates stammen.

#### **E. 7.2.2**

Die Vorinstanz hat zutreffend festgehalten, dass der Begriff des "Studenten" weit auszulegen sei und nicht nur Studenten im engeren Sinn erfasst. Es fallen auch Personen darunter, die ihre berufliche Ausbildung bereits abgeschlossen haben und zusätzliche Kenntnisse auf einem Spezialgebiet erwerben bzw. vertiefen (vgl. MARINA ZÜGER/HANNES TEUSCHER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti

[Hrsg.], Kommentar Internationales Steuerrecht, 2015, N. 26 f. zu Art. 20; RAHEL REICHOLD, in: Klaus Vogel/Moris Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 7. Aufl. 2021, N. 8 zu Art. 20). Dagegen spielt es keine Rolle, ob die Person an einer Hochschule eingeschrieben ist (vgl. ZÜGER/TEUSCHER, a.a.O., N. 30 zu Art. 20). Somit kann alleine aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin 1 an keiner Universität immatrikuliert ist, nicht geschlossen werden, dass sie keine Studentin i.S.v. Art. 20 DBA CH-NL ist.

### **E. 7.2.3**

Weiter spielt es keine Rolle, dass die Beschwerdeführerin 1 in den Niederlanden Wohnsitz begründet hat. Art. 20 DBA CH-NL verlangt lediglich, dass sie unmittelbar vor der Einreise in die Niederlande in der Schweiz ansässig war und sich aktuell in den Niederlanden aufhält (vgl. ZÜGER/TEUSCHER, a.a.O., N. 37 ff. zu Art. 20). Beides trifft offensichtlich zu. Aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin 1 ihren Lebensmittelpunkt in den Niederlanden hat, kann zudem nicht geschlossen werden, sie halte sich dort nicht "ausschliesslich zum Studium oder zur Ausbildung" auf. Verlangt wird, dass das Studium Auslöser für den Aufenthalt ist. Es schadet aber nicht, wenn der Aufenthalt zudem auch anderen (untergeordneten) Zwecken dient (vgl. ZÜGER/TEUSCHER, a.a.O., N. 42 zu Art. 20; REICHOLD, a.a.O., N. 11a zu Art. 20; PASQUALE PISTONE, in: Robert Danon/Daniel Gutmann/Xavier Oberson/Pasquale Pistone [Hrsg.], Modèle de Convention fiscal OCDE concernant le revenu et la fortune, 2014, N. 12 zu Art. 20). Die Beschwerdeführerin 1 räumt ein, dass sie ihre wissenschaftliche Tätigkeit in den Niederlanden oder allenfalls in Grossbritannien ausübt (S. 47 Rz. 139 der Beschwerde), was es angesichts ihres Themas "D. \_\_\_\_\_" nahe legt, dass sie sich zu Studienzwecken in den Niederlanden aufhält bzw. deshalb ihren Lebensmittelpunkt dorthin verlegt hat.

### **E. 7.2.4**

Schliesslich bringen die Beschwerdeführer selber vor, dass das Stipendium des SNF ausschliesslich dem Unterhalt der Beschwerdeführerin 1 diene und kein Arbeitsentgelt darstelle. Es ist widersprüchlich, wenn sie sich einerseits darauf berufen, dass das Stipendium als Unterstützungsleistung steuerfrei sei, und es andererseits im internationalen Verhältnis als steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit qualifizieren möchten. Im vorliegenden Fall besteht kein Arbeitsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin 1 und dem SNF (vgl. E. 7.2 des angefochtenen Urteils); mit dem Stipendium sollen die Lebenshaltungskosten sichergestellt und Einkommenseinbussen ausgeglichen werden (vgl. zur Qualifikation von SNF-Stipendien auch MARTIN KLOKAR/MICHAELA PITZER, DBA-Auslegungsfragen bei Einkünften von Ärzten, Postdocs und Studiengangsleitern, in: Steuer und Wirtschaft International [SWI] 2019, S. 478 ff., 482 ff.). Dabei spielt es keine Rolle, dass eine wissenschaftliche Tätigkeit gegebenenfalls auch unter Art. 14 f. DBA CH-NL subsumiert werden kann. Entscheidend ist, dass die Beschwerdeführerin 1 im konkreten Fall vom SNF kein Entgelt für eine (selbständige oder unselbständige) Erwerbstätigkeit erhält. Dass die Zahlung schliesslich aus der Schweiz stammt und damit auch die letzte Voraussetzung für den Ausschluss eines Besteuerungsrechts der Niederlande vorliegt, ist unbestritten.

### **E. 7.3**

Zusammenfassend sind die Voraussetzungen von Art. 20 DBA CH-NL erfüllt, weshalb die hier streitige erste Tranche des Stipendiums in den Niederlanden trotz der Ansässigkeit der Beschwerdeführer und der dortigen Forschungstätigkeit nicht besteuert werden kann. Eine

internationale Doppelbesteuerung liegt damit nicht vor. Die Beschwerdeführer weisen im Übrigen nicht nach, dass die erste Tranche des Stipendiums auch von den Niederlanden besteuert worden ist.

## **E. 8**

Schliesslich bleibt zu prüfen, ob der Besteuerung das Vertrauen der Beschwerdeführer in eine unrichtige Auskunft des Steueramts U.\_\_\_\_\_ entgegensteht.

### **E. 8.1**

Nach dem in Art. 9 BV verankerten Grundsatz von Treu und Glauben kann eine (selbst unrichtige) Auskunft, welche eine Behörde dem Bürger erteilt, unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten. Voraussetzung dafür ist, dass: a) es sich um eine vorbehaltlose Auskunft der Behörden handelt; b) die Auskunft sich auf eine konkrete, den Bürger berührende Angelegenheit bezieht; c) die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, hierfür zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte; d) der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können; e) der Bürger im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat; f) die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung; g) das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt ( BGE 143 V 341 E. 5.2.1; 137 II 182 E. 3.6.2; 131 II 627 E. 6.1).

### **E. 8.2**

Das Verwaltungsgericht hat erwogen, es fehle bereits an einer konkreten Auskunft, die Grundlage für einen Vertrauensschutz sein könne. Das streitige Telefongespräch habe nur 101 Sekunden gedauert, was nicht genügt habe, um den Sachverhalt genau zu umschreiben. Namentlich hätten die Beschwerdeführer gewusst, dass die steuerliche Qualifikation des Stipendiums kompliziert sei und von der konkreten Situation der Beschwerdeführerin 1 abhängt (vgl. E. 4.2 des angefochtenen Urteils). Soweit sich die Beschwerdeführer mit diesen Erwägungen auseinandersetzen (vgl. vorne E. 2), bringen sie vor, die Länge des Telefonats habe die Mitarbeiterin des Steueramts zu vertreten, die keine weiteren Abklärungen vorgenommen und stattdessen eine vorbehaltlose Auskunft erteilt habe. Es treffe auch nicht zu, dass sie gewusst hätten, dass die steuerliche Qualifikation kompliziert sei.

### **E. 8.3**

Eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Rechtsuchenden als Folge des Vertrauensschutzes kann nur in Betracht fallen, wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sind. In Bezug auf mündliche und namentlich telefonische Zusicherungen und Auskünfte hat die Rechtsprechung erkannt, dass die blosser, unbelegte Behauptung einer telefonischen Auskunft oder Zusage nicht genügt, um einen Anspruch aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes zu begründen. Praxisgemäss ist eine nicht schriftlich belegte telefonische Auskunft zum Beweis von vornherein kaum geeignet ( BGE 143 V 341 E. 5.3.1). Vor diesem Hintergrund ist die Länge des Telefonats nicht entscheidend. Selbst wenn es mehrere Minuten gedauert hätte, könnte keine Rede davon sein, dass die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt wären, weil nach wie vor unklar wäre, was genau die Beschwerdeführer gefragt und die Mitarbeiterin des Steueramts geantwortet haben. Weiter hat die Vorinstanz zu Recht erwogen, dass ein Telefongespräch von nur 101 Sekunden keinesfalls ausgereicht haben

kann, um nur schon den Sachverhalt anhand der konkreten Situation der Beschwerdeführer zu schildern. Der Einwand, die Mitarbeiterin des Steueramts habe die Länge des Telefongesprächs zu vertreten, ist unzutreffend. Sie kann von vornherein nur dann gezielte Fragen stellen, wenn die Beschwerdeführer einen hinreichend konkreten Sachverhalt schildern und keine allgemeine Anfrage machen. Damit können die Beschwerdeführer aus dem Telefongespräch vom 6. Dezember 2018 nichts zu ihren Gunsten ableiten.

#### **E. 9**

Zusammenfassend ist die erste Tranche des Stipendiums nach Art. 16 Abs. 1 DBG vollumfänglich in der Schweiz zum normalen Satz steuerbar und können die Beschwerdeführer aus dem Telefonat mit dem Steueramt U. \_\_\_\_\_ nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die Beschwerde erweist sich hinsichtlich der direkten Bundessteuer als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. II. Staats- und Gemeindesteuern

#### **E. 10**

Die massgeblichen kantonalen Bestimmungen (§ 16 Abs. 1, § 24 lit. a und d, § 36 sowie § 49 Abs. 3 des Steuergesetzes [des Kantons Zürich] vom 8. Juni 1997 [LS 631.1] bzw. Art. 7 Abs. 1 und Abs. 4 lit. c und f, Art. 11 Abs. 2 sowie Art. 15 Abs. 3 StHG ) stimmen mit denjenigen bei der direkten Bundessteuer (Art. 16 Abs. 1, Art. 24 lit. a und d, Art. 37 sowie Art. 40 Abs. 3 DBG ) überein. Folglich kann auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen werden. Auch bei den Staats- und Gemeindesteuern ist die Besteuerung der ersten Tranche des Stipendiums als Einkommen nicht zu beanstanden. Die Beschwerde ist folglich auch hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

#### **E. 11**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit aufzuerlegen ( Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG ). Parteientschädigungen sind nicht auszurichten ( Art. 68 Abs. 1-3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.