

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2006.00023 vom 13. Dezember 2006

ZH Verwaltungsgericht, 2006-12-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2006.00023

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2006.00023 du 13 décembre 2006

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2006.00023 del 13 dicembre 2006

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2001 | Steuerliche Qualifikation eines Nationalfonds-Forschungsbeitrags für Habilitandin Der Pflichtigen ist vom Nationalfonds ein Forschungsbeitrag für das Verfassen einer Habilitationsschrift zugesprochen worden. Gemäss § 24 lit. d StG unterliegen Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln nicht der Einkommenssteuer. Auch wenn die unentgeltliche Unterstützung die Kosten des notwendigen Lebensunterhalts übersteigt, verbietet sich die Aufteilung in einen steuerfreien und einen steuerbaren Teil. Erlaubt nämlich die Höhe der Unterstützung sowohl die Entrichtung der hierauf entfallenden Steuer als auch die vollständige Deckung der notwendigen Kosten des Lebensunterhalts, lässt sich die - teilweise - Steuerbefreiung der Unterstützungsleistung im Licht des Zwecks von § 24 lit. d StG sachlich nicht rechtfertigen. Eine solche Unterstützung ist demnach kraft der Einkommensgeneralklausel von § 16 Abs. 1 StG steuerbar, ohne dass zu prüfen wäre, welcher bestimmten Einkommenskategorie sie zuzuordnen sei. Die Vorinstanz hat den Beitrag zu Recht nicht als Einkunft aus Erwerbstätigkeit gewürdigt, indessen hat sie ohne nähere Begründung festgestellt, das Jahresbetreffnis von Fr. 85'000.- übersteige den Grundbedarf einer Habilitandin bei weitem. Bei Unterstützung einer Person in Ausbildung gehören zum notwendigen Lebensunterhalt auch die Ausbildungskosten. Indem sie die Pflichtige nicht zur Höhe der Kosten der notwendigen Lebenshaltung angehört hat, hat die Vorinstanz das rechtliche Gehör verletzt. Rückweisung zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid.

Erwägungen

E. 2

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Das Bundesgericht hat eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen diesen Entscheid am 30.04.2008 abgewiesen.
Rechtsgebiet: Steuerrecht
Betreff: Staats- und Gemeindesteuern 2001
Steuerliche Qualifikation eines Nationalfonds-Forschungsbeitrags für Habilitandin Der Pflichtigen ist vom Nationalfonds ein Forschungsbeitrag für das Verfassen einer Habilitationsschrift zugesprochen worden. Gemäss § 24 lit. d StG unterliegen Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln nicht der Einkommenssteuer. Auch wenn die unentgeltliche Unterstützung die Kosten des notwendigen Lebensunterhalts übersteigt, verbietet sich die Aufteilung in einen steuerfreien und einen steuerbaren Teil. Erlaubt nämlich die Höhe der Unterstützung sowohl die Entrichtung der hierauf entfallenden Steuer als auch die vollständige Deckung der notwendigen Kosten des Lebensunterhalts, lässt sich die - teilweise - Steuerbefreiung der Unterstützungsleistung im Licht des Zwecks von § 24 lit. d StG sachlich nicht rechtfertigen. Eine solche Unterstützung ist demnach kraft der Einkommensgeneralklausel von § 16 Abs. 1 StG steuerbar, ohne dass zu prüfen wäre,

welcher bestimmten Einkommenskategorie sie zuzuordnen sei. Die Vorinstanz hat den Beitrag zu Recht nicht als Einkunft aus Erwerbstätigkeit gewürdigt, indessen hat sie ohne nähere Begründung festgestellt, das Jahresbetreffnis von Fr. 85'000.- übersteige den Grundbedarf einer Habilitandin bei weitem. Bei Unterstützung einer Person in Ausbildung gehören zum notwendigen Lebensunterhalt auch die Ausbildungskosten. Indem sie die Pflichtige nicht zur Höhe der Kosten der notwendigen Lebenshaltung angehört hat, hat die Vorinstanz das rechtliche Gehör verletzt. Rückweisung zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid. Stichworte: AUSBILDUNGSKOSTEN EINKOMMENSSTEUER FORSCHUNGSBEITRAG GRUNDBEDARF HABILITATION LEBENSHALTUNGSKOSTEN NATIONALFONDS RECHTLICHES GEHÖR STIPENDIUM UNTERSTÜTZUNGSLEISTUNG Rechtsnormen: Art. 29 Abs. II BV § 16 Abs. I StG § 24 lit. d StG Publikationen: RB 2006 Nr. 79 Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 2 I. Die Pflichtige, A, arbeitete bis 30. April 2001 als unselbständig erwerbende Rechtsanwältin in einer Anwaltskanzlei. Am 16. März 2001 sprach ihr der Schweizerische Nationalfonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung (Nationalfonds) einen Forschungsbeitrag von Fr. 255'000.- zu für das Projekt "X". Das vom Nationalfonds unterstützte Projekt sollte in der Form einer Habilitationsschrift der Pflichtigen verwirklicht werden. In der Beilage zum Bewilligungsschreiben hielt der Nationalfonds fest, der Forschungsbeitrag sei im Betrag von Fr. 85'000.- als "persönlicher Beitrag an den Lebensunterhalt der Gesuchstellerin" (der Pflichtigen) bestimmt gewesen. Auf 1. März 2002 trat die Pflichtige eine Stelle als assoziierte Professorin an der Universität Y an. Der Nationalfonds bewilligte am 26. März 2002 deren Gesuch um einen Projektunterbruch ab 1. März 2002 und entsprechende Suspendierung der Beitragszahlung. Das kantonale Steueramt veranlagte die Pflichtige mit Einschätzungs- und Einspracheentscheid vom 13. Mai 2003 bzw. 3. Februar 2005 für die Steuerperiode 2001 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... Es stellte sich auf den Standpunkt, der Nationalfonds-Beitrag von Fr. 85'000.-, welcher der Pflichtigen im Jahr 2001 überwiesen worden sei, bilde in vollem Umfang steuerbare Einkünfte der Steuerperiode 2001. II. Die Steuerrekurskommission III wies den hiergegen gerichteten Rekurs der Pflichtigen am 22. Februar 2006 ab. Sie verwarf deren Auffassung, der Nationalfonds-Beitrag von Fr. 85'000.- sei nicht bzw. eventualiter nur pro rata temporis, d.h. mit Fr. 35'416.-, zu besteuern. III. Mit Beschwerde vom 18. April 2006 beantragte die Pflichtige dem Verwaltungsgericht, sie sei für die Steuerperiode 2001 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... einzuschätzen; "eventualiter sei der Beitrag zum Lebensunterhalt des Nationalfonds von CHF 85'000.- nur in der Höhe des den Grundbedarf der Beschwerdeführerin übersteigenden Betrags als versteuerbar zu erklären." Ausserdem verlangte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während die Steuerrekurskommission III auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Der Einzelrichter überwies die Akten der 2. Kammer zur Entscheidung. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit

dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147). 1.2 Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für die Rekurskommission. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150, bestätigt in BGE 131 II 548). Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149).

E. 2.1

Der Einkommenssteuer unterliegen laut § 16 Abs. 1 StG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Aufgrund dieser gesetzlichen Ordnung sind alle Wertzuflüsse (Einkünfte) beim Steuerpflichtigen ohne Rücksicht auf ihre Quellen steuerbar, sofern sie das Gesetz nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt. Infolgedessen kommt der Bestimmung jener Einkünfte, welche das Gesetz ausnahmsweise für steuerfrei erklärt oder einem andern Besteuerungssystem unterwirft, eine entscheidende Bedeutung zu. Denn jeder Wertzufluss, der nicht unter eine solche Ausnahmeregelung fällt, ist demnach ohne weiteres steuerbar. Aus diesem Grund lassen sich begrifflich die steuerbaren Einkünfte abschliessend nur negativ durch Umschreibung der einkommenssteuerfreien Einkünfte bestimmen (RB 1987 Nr. 20 = StE 1988 B 24.4 Nr. 11).

E. 2.2.1

Die steuerfreien Einkünfte sind in § 24 StG aufgezählt. Danach sind der Einkommenssteuer unter anderem nicht unterworfen die Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln (lit. d). Die wortgleiche Regelung enthält Art. 24 lit. d des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG).

E. 2.2.2

Nach Lehre und Rechtsprechung sind derartige Unterstützungen unentgeltliche Leistungen an bedürftige Personen zur Bestreitung des notwendigen (minimalen) Lebensunterhalts (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 24 N. 69, mit Hinweisen; Markus Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel etc. 2002, Art. 7 StHG N. 93 f.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 24 N. 33; Rainer Zigerlig/Guido Jud in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2, Basel etc. 2000, Art. 24 DBG N. 15). Die unterstützte Person muss bedürftig, d.h. auf die Unterstützung zur Bestreitung ihres notwendigen Lebensunterhalts angewiesen sein. Die Bedürftigkeit kann unter anderem ihren Grund zulässigerweise darin haben, dass die unterstützte Person einer Ausbildung nachgeht, die sie daran hindert, selber ein ausreichendes Einkommen zur Deckung ihrer notwendigen Lebenshaltungs- und

Ausbildungskosten zu erzielen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 24 N. 70; Zigerlig/Jud, Art. 24 DBG N. 15). Sodann ist erforderlich, dass die Unterstützung unentgeltlich erfolgt, also ohne dass die unterstützte Person hierfür eine Gegenleistung zu erbringen hat. Deshalb bilden Zuwendungen für ein auf Ausschreibung oder Auftrag hin geschaffenes künstlerisches Werk oder Forschungsprojekt nicht steuerfreie Unterstützungen, sondern steuerbare Einkünfte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 24 N. 79 mit Hinweisen). Übersteigt die unentgeltliche Unterstützung die Kosten des notwendigen Lebensunterhalts der unterstützten Person, so fragt es sich, ob sie im übersteigenden Betrag steuerbar, im Umfang des notwendigen Unterhalts hingegen steuerfrei sei. Angesichts dessen, dass der Steuerfreiheit von Unterstützungsleistungen der Gedanke zugrunde liegt, dass die zur Behebung einer Notlage gewährte Unterstützung der bedürftigen Person ungeschmälert, d.h. ohne Belastung durch die Einkommenssteuer, zukommen soll (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 24 N. 74; Locher, Art. 24 N. 33; Reich, Art. 7 StHG N. 96; Zigerlig/Jud, Art. 24 DBG N. 16), verbietet sich jedoch die Aufteilung von Unterstützungsleistungen in einen steuerfreien und einen steuerbaren Teil. Erlaubt nämlich die Höhe der Unterstützung sowohl die Entrichtung der hierauf entfallenden Steuer als auch die vollständige Deckung der notwendigen (minimalen) Kosten des Lebensunterhalts, lässt sich die (auch nur teilweise) Steuerbefreiung der Unterstützungsleistung im Licht des Gesetzeszwecks von § 24 lit. d StG sachlich nicht rechtfertigen. Eine solche Unterstützung ist demnach kraft der Einkommensgeneralklausel von § 16 Abs. 1 StG steuerbar, ohne dass zu prüfen wäre, welcher bestimmten Einkommenskategorie sie zuzuordnen sei.

E. 2.2.3

Die Rekurskommission hat den vom Nationalfonds zugesprochenen "Forschungsbeitrag" von insgesamt Fr. 255'000.-, der in der streitbetroffenen Steuerperiode in Höhe von Fr. 85'000.- ausgerichtet wurde, trotz seiner Bezeichnung anders als das kantonale Steueramt zutreffend nicht als Einkunft aus (unselbständiger oder selbständiger) Erwerbstätigkeit gewürdigt. Denn die Pflichtige hatte hierfür keine Gegenleistung zu erbringen, auch wenn der Beitrag für die Arbeit an einer Habilitationsschrift bestimmt war. Daran ändert nichts, dass der Nationalfonds selber oder die Sozialversicherungsbehörden möglicherweise eine andere rechtliche Würdigung getroffen haben. Indessen hat die Rekurskommission vorschnell und ohne nähere Begründung festgestellt, das Jahresbetreffnis des Forschungsbeitrags von Fr. 85'000.- übersteige den "Grundbedarf für eine Habilitandin [...] bei weitem". Denn bei Unterstützung einer Person in Ausbildung – wie der Pflichtigen als Habilitandin – gehören zum notwendigen Lebensunterhalt auch die Ausbildungskosten. Weder das kantonale Steueramt noch die Rekurskommission haben aber die Pflichtige zur Höhe der Kosten der notwendigen Lebenshaltung angehört und hatte diese daher auch keinen Anlass, sich hierzu zu äussern. Durch ihr Vorgehen hat die Vorinstanz der Pflichtigen das rechtliche Gehör im Sinn von Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 verweigert. Sie wird diesen Mangel im zweiten Rechtsgang zu beheben und über die Höhe der Kosten des notwendigen Lebensunterhalts, einschliesslich der Ausbildungskosten, eine Untersuchung zu führen haben. Das führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde.

E. 3

Angesichts des letztlich unentschiedenen Ausgangs des Verfahrens rechtfertigt es sich, die Gerichtskosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG), und steht der Beschwerdeführerin keine Parteientschädigung zu (§ 17

Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer:

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