

**BStP | 2018 | Nr. 2**

| | |
|---------------------|--|
| Betreff: | Erwerbseinkommen, Besteuerung von Stipendien |
| Inстанz: | Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt |
| Entscheidungsdatum: | 2. November 2017 |
| Verfahrensnummer: | VD.2016.249 + 250 |

Die Ausrichtung eines Stipendiums für Forschungszwecke ist grundsätzlich dann steuerbar, wenn die ausgerichteten Leistungen (ggf. zusammen mit den übrigen Einkünften) den lebensnotwendigen Lebensunterhalt überschreiten. Von der Einkommenssteuer befreit sind lediglich Unterstützungsleistungen an bedürftige Personen, welche insgesamt und zusammen mit anderen Einkünften der steuerpflichtigen Person das gemäss Bundesgesetz über die Ergänzungsleistungen (ELG) massgebende Einkommen nicht überschreiten. Liegen die Stipendienleistungen (ggf. zusammen mit den übrigen Einkünften) nicht über den Kosten des lebensnotwendigen Lebensunterhalts, unterliegen sie ggf. trotzdem der Einkommenssteuer, nämlich dann, wenn sie von der Erbringung einer Gegenleistung abhängig sind. In casu Verneinung einer Gegenleistung bei einem durch den Schweizerischen Nationalfonds (SNF) ausgerichteten Postdoc-Stipendium.

Sachverhalt:

A. (nachfolgend Beigeladener) wurde mit Schreiben vom 22. November 2013 vom Schweizerischen Nationalfonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung (nachfolgend SNF) zur Realisation eines Projekts mit dem Titel "...“ im Rahmen des sog. "Early Postdoc.Mobility"-Programms ein Mobilitätsstipendium für eine Dauer von 18 Monaten zugesprochen. Das Mobilitätsstipendium setzte sich aus einem Grundbetrag von CHF 82'793.-- sowie einem Reisekostenzuschuss von CHF 4'000.-- und einem Betrag für Kongresskosten in der Höhe von CHF 2'000.-- zusammen. Die Auszahlung des Grundbetrags erfolgte in zwei Tranchen am 5. und 12. September 2014 und sollte vom Beigeladenen im Umfang von CHF 13'799.-- vom 1. Oktober 2014 bis zum 31. Dezember 2014, im Umfang von CHF 55'195.-- vom 1. Januar 2015 bis zum 31. Dezember 2015 und im Umfang von CHF 13'799.-- vom 1. Januar 2016 bis zum 31. März 2016 genutzt werden. Am 16. September 2014 reiste der Beigeladene mit seiner Lebenspartnerin in die Vereinigten Staaten ([Bundesstaat]) aus, wobei er die Abmeldung im Kanton Basel-Stadt am 18. September 2014 per 23. September 2014 vornahm. In der Steuererklärung pro 2014 deklarierte der Beigeladene ein für die kantonalen Steuern massgebendes Einkommen von CHF 31'498.-- und für die direkte Bundessteuer ein solches von CHF 47'177.--. In den Allgemeinen Bemerkungen bzw. den Mitteilungen zur Steuererklärung gab der Beigeladene an, dass er vom SNF ein Stipendium über CHF 88'793.-- erhalten habe, welches für die Deckung der Lebenshaltungs- und Reisekosten für ihn und seine Partnerin während eines 18-monatigen Forschungsaufenthaltes im Ausland diene. Mit Veranlagungsverfügungen je vom 23. Januar 2015 setzte die Steuerverwaltung Basel-Stadt (nachfolgend Steuerverwaltung bzw. Rekurrentin) betreffend die kantonalen Steuern das steuerbare Einkommen auf CHF 120'291.-- und das satzbestimmende Einkommen auf CHF 133'087.-- bzw. betreffend die direkte Bundessteuer das steuerbare Einkommen auf CHF 132'681.-- und das satzbestimmende Einkommen auf CHF 150'511.-- fest. Neben dem Einkommen aus dem Haupterwerb berücksichtigte die Steuerverwaltung dabei auch den vom Beigeladenen in der Steuererklärung pro 2014 angegebenen Betrag des Mobilitätsstipendiums über CHF 88'793.--.

Gegen die Veranlagungsverfügungen erhob der Beigeladene mit Schreiben vom 5. Februar 2015 Einsprache, welche von der Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 16. Juni 2015 (nachfolgend Einspracheentscheid) teilweise gutgeheissen wurde. Die Steuerverwaltung verzichtete auf die Aufrechnung der Beiträge für die Reise- und die Kongresskosten im Umfang von insgesamt CHF 6'000.-- und ermittelte das satzbestimmende Einkommen nach den auf Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen anwendbaren Bestimmungen. Dementsprechend legte diese betreffend die kantonalen Steuern das steuerbare Einkommen auf CHF 114'113.-- und das satzbestimmende Einkommen auf CHF 99'238.-- bzw. betreffend die direkte Bundessteuer das steuerbare Einkommen auf CHF 126'718.-- und das satzbestimmende Einkommen auf CHF 116'965.-- fest.

Am 15. Juli 2015 erhob der Beigeladene dagegen Beschwerde (recte Rekurs und Beschwerde) an die Steuerrekurskommission Basel-Stadt (nachfolgend Steuerrekurskommission), welche sie mit Entscheiden vom 23. Juni 2016 teilweise guthiess. Die Steuerrekurskommission entzog die vom SNF an den Beigeladenen ausgerichteten Gelder vollumfänglich der Einkommensbesteuerung und wies das Verfahren zur Neuberechnung des steuerbaren Einkommens an die Steuerverwaltung zurück.

Gegen diese Entscheide richten sich der Rekurs und die Beschwerde (nachfolgend Rekurs) der Rekurrentin vom 7. Dezember 2016, mit denen diese die Aufhebung der Entscheide der Vorinstanz sowie die Bestätigung des Einspracheentscheides vom 16. Juni 2015 beantragt, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Die Steuerrekurskommission beantragt jeweils mit Schreiben vom 13. Januar 2017 (nachfolgend Vernehmlassung Steuerrekurskommission) die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Der Beigeladene stellt in seinen Vernehmlassungen vom 9. Januar 2016 (recte 9. Januar 2017; nachfolgend Vernehmlassung Beigeladener) den Antrag, es sei der Rekurs abzuweisen und der Entscheid der Vorinstanz vom 23. Juni 2016 zu bestätigen, eventualiter seien „höchstens Fr. 17'799 (3/18 des Stipendiums)“ betreffend die kantonalen Steuern und „höchstens Fr. 13'799 bzw. 3/18 des Stipendiums“ betreffend die direkte Bundessteuer zu besteuern, subeventualiter zum Rentensatz, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge. In Bezug auf die direkte Bundessteuer beantragt die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) mit Vernehmlassung vom 3. März 2017, die Beschwerde vom 7. Dezember 2016 unter Kostenfolge zu Lasten des Beschwerdegegners gutzuheissen (nachfolgend Vernehmlassung ESTV).

Die Tatsachen und Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage der einkommenssteuerlichen Behandlung des vom SNF dem Beigeladenen ausgerichteten Grundbetrags des Mobilitätsstipendiums in der Höhe von insgesamt CHF 82'793.--.

2.1.1 Die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen richtet sich bei der direkten Bundessteuer nach der Reinvermögenszugangstheorie (BGE 140 II 353 E. 2 S. 355 und 139 II 363 E. 2.1 S. 365 je mit weiteren Hinweisen; Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Allgemeine Bestimmungen, Besteuerung natürliche Personen, Therwil/Basel 2001, Art. 16 N 8). Das Einkommen bilden sämtliche Zugänge von Reinvermögen eines Subjektes während einer bestimmten Periode mit Einschluss der Nutzungen (Locher, a.a.O., Art. 16 N 8; vgl. BGE 140 II 353 E. 2.1 S. 355 und 139 II 363 E. 2 S. 365 f. je wiederum mit weiteren Hinweisen). Demgemäss unterliegen gestützt auf die Generalklausel des § 17 Abs. 1 StG und des Art. 16 Abs. 1 DBG sowie auf den beispielhaften Positivkatalog der §§ 18 - 24 StG und der Art. 17 - 23 DBG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte den kantonalen Steuern sowie der direkten Bundessteuer. Der Gesetzgeber hat damit den Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung verwirklicht (BGE 125 II 113 E. 4a S. 119; 136 I 65 E. 5.3 S. 76; BGer 2A.425/2001 vom 12. November 2001 E. 3.1). Davon ausgenommen sind

namentlich die in § 25 StG und Art. 24 DBG nicht abschliessend aufgeführten steuerfreien Einkünfte (Locher, a.a.O., Art. 16 N 6 und Art. 24 N 1; vgl. Reich, Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, in: *Faculté de Droit de Genève* [Hrsg.], *Problèmes actuels de droit fiscal, Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson*, Basel 1995, S. 115, 132 f.). Diese Ausnahmen sind im Lichte des Grundsatzes der Allgemeinheit der Besteuerung (§ 123 Abs. 1 der Kantonsverfassung [KV, SG 111.100 und SR 131.222.1], Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV, SR 101]) tendenziell restriktiv auszulegen (BGE 137 II 328 E. 5.1 S. 334 f., in: *Pra 100* [2011] Nr. 103; vgl. BGE 131 II 1 E. 3.3 S. 6).

2.1.2 Nach § 25 Abs. 1 lit. f StG und Art. 24 lit. d DBG sind Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln einkommenssteuerfrei. Die Steuerbefreiung beruht auf sozialpolitischen Gründen: Deren Zweck besteht hauptsächlich darin, dass die zur Vermeidung einer Notlage ausgerichteten Unterstützungsleistungen ungeschmälert bei den diese empfangenden benachteiligten oder bedürftigen Personen ankommen (BGE 137 II 328 E. 4.1 S. 330 f., in: *Pra 100* [2011] Nr. 103; StGer BL 510 2012 41 vom 23. November 2012 E. 4b; Reich, *Steuerrecht, Teil IV Mehrwertsteuerrecht* verfasst von Philip Robinson, Zürich 2012, § 13 N 234; vgl. Höhn/Waldburger, *Steuerrecht, Band I*, 9. Auflage, Bern 2001, § 14 N 21 sowie Hunziker/Mayer-Knobel, in: *Zweifel/Beusch* [Hrsg.], *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 24 N 4 und 16). Weil dem Begriff der Steuerbefreiung aufgrund des Harmonisierungsrechts (Art. 7 Abs. 4 StHG) sowohl für die kantonalen Steuern als auch für die direkte Bundessteuer dieselbe Bedeutung zukommt, ist die Steuerbefreiung an dieselben Voraussetzungen geknüpft (vgl. BGer 2C_673/2010 vom 9. März 2011 E. 6, in: *Pra 100* [2011] Nr. 103). Aus den von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dazu entwickelten Grundsätzen ergibt sich, dass eine Unterstützungsleistung im Sinne der gesetzlichen Regelung vorliegt, wenn diese (i) an eine bedürftige Person ausbezahlt wird (Bedürftigkeit), (ii) die Institution – unabhängig davon, ob sie öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Natur ist – mit den Leistungen bezweckt, dem Begünstigten aus Wohltätigkeit oder zur Unterstützung Hilfe zu leisten (Wohltätigkeits- oder Unterstützungszweck) und (iii) die Zahlung unentgeltlichen Charakter hat, d.h. vom Begünstigten keine Gegenleistung oder ein Gegenwert verlangt wird (Unentgeltlichkeit; BGer 2C_903 und 904/2012 vom 12. Februar 2013 E. 4.2.1; BGE 137 II 328 E. 4.3 S. 332, in: *Pra 100* [2011] Nr. 103; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 24 N 15; vgl. BGer 2A.103/2007 und 2C_715/2007 vom 28. April 2008 E. 2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, *Handkommentar zum DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer)*, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 24 N 71 ff.; Reich/Weidmann, in: *Zweifel/Beusch* [Hrsg.], *Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 7 N 94; Agner/Jung/Steinmann, *Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer*, Zürich 1995, Art. 24 N 5; Reich, a.a.O., § 13 N 234 und VGer ZH RB 2006 Nr. 79 vom 13. Dezember 2006 E. 2.2.2 sowie StGer BL 510 2012 41 vom 23. November 2012 E. 4b). Dementsprechend hält § 18 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern (SG 640.110) fest, dass unter steuerfreien Unterstützungen unentgeltliche Leistungen zu verstehen sind, „die zur Bestreitung des notwendigen Lebensunterhalts gewährt werden“; die Bedürftigkeit der die Unterstützung empfangenden Person wird aufgrund des harmonisierten Einkommensbegriffs in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung implizit vorausgesetzt.

2.1.3 In Bezug auf den vorliegenden Fall ist festzuhalten, dass der vom SNF an den Beigeladenen ausgerichtete Grundbetrag des Mobilitätsstipendiums in der Höhe von insgesamt CHF 82'793.-- zu einem Zuwachs seiner verfügbaren wirtschaftlichen Mittel und damit zu einem Reinvermögenszugang führte, welcher von der Generalklausel des § 17 Abs. 1 StG und des Art. 16 Abs. 1 DBG erfasst wird. Fraglich ist jedoch, ob der Grundbetrag den Kriterien an eine einkommenssteuerfreie Unterstützungsleistung gemäss § 25 Abs. 1 lit. f StG und Art. 24 lit. d DBB standhält.

2.2 Die Rekurrentin macht betreffend die Bedürftigkeit des Beigeladenen geltend, dass die Vorinstanz zu Unrecht von deren Vorliegen ausgegangen sei und damit die Bestimmungen des § 25

Abs. 1 lit. f StG und des Art. 24 lit. d DBG falsch angewandt habe (Rekurs- und Beschwerdebe-gründung, Ziff. 4.3 lit. d).

2.2.1 Die von ihr behauptete fehlende Bedürftigkeit des Beigeladenen führt die Rekurrentin auf zwei Umstände zurück. Zum einen überschreite die durch den SNF an den Beigeladenen ausge-richtete jährliche Leistung über CHF 55'000.-- dessen notwendigen Lebensunterhalt, welcher nach dem massgeblichen Einkommen gemäss dem Bundesgesetz über die Ergänzungsleistun-gen zur Alter-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (ELG, SR 831.30) in der Höhe von CHF 43'124.-- festzulegen sei (Rekurs- und Beschwerdebe-gründung, Ziff. 4.3 lit. a – c). Zum an-deren habe der Beigeladene per 31. Dezember 2014 exklusive des Betrags des gesamten Mobi-litätsstipendiums von CHF 88'793.-- über ein Vermögen in der Höhe von CHF 144'352.-- verfügt (Rekurs- und Beschwerdebe-gründung, Ziff. 4.3 lit. c).

2.2.2.1 Die Steuerrekurskommission hält dem entgegen, dass sich die Rekurrentin mit ihrem Re-kurs im vorliegenden Verfahren erstmals zur Bedürftigkeit des Beigeladenen äussere; in den vo-rangehenden Verfahren sei diese offenbar der Ansicht gewesen, dass das Kriterium der Bedürf-tigkeit erfüllt gewesen ist (Vernehmlassung Steuerrekurskommission, Rz. 14 f.). Die Zulassung der Geltendmachung neuer Tatsachen und Beweismittel im verwaltungsgerichtlichen Rekursver-fahren ist in Steuersachen bundesrechtlich gemäss Art. 110 des Bundesgerichtsgesetzes (SR 173.110) nicht vorgeschrieben, da diesem mit dem Rekursverfahren vor der Steuerrekurskom-mission bereits ein Rekursverfahren vor einem Gericht im materiellen Sinne vorangegangen ist (vgl. auch § 136 Abs. 4 StG; dazu Freivogel, Die Basler Gerichtsorganisation, in: Buser [Hrsg.], Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, S. 401, 428 f.; Ehrenzeller, in: Basler Kommentar, 2. Auflage, Art. 110 BGG N 17). Noven sind im steuerrechtlichen Rekursverfahren vor Verwaltungsgericht deshalb nur nach Massgabe des kan-tonalen Rechts zulässig. Neue Tatsachen und Beweismittel sind dabei praxisgemäss dann zu berücksichtigen, wenn sie dem Nachweis bereits früher vorgetragener Behauptungen dienen (Wullschlegler/Schröder, a.a.O., S. 277, 301; VGE VD.2015.47 vom 21. April 2016 E. 2.3; VD.2014.229 vom 2. Juni 2015 E. 3.2; VD.2013.116 vom 10. Februar 2015 E. 3.2.2; VD.2014.132 vom 9. Januar 2015 E. 2.3.5; VD.2015.10 vom 18. September 2015 E. 2.2). Vorlie-gend handelt es sich aber entgegen der Auffassung der Steuerrekurskommission gar nicht um eine neue Tatsache. Bereits im Einspracheentscheid hat die Steuerverwaltung die Höhe des Vermögens des Beigeladenen substantiiert und die Qualifikation der Stipendien als Unterstüt-zungsleistung verneint. Auch wenn noch keine explizite Verknüpfung der Tatsachen vorgenom-men worden ist, so handelt es sich in jedem Fall um einen Nachweis mit bekannten Tatsachen für eine bereits bisher vorgetragene Behauptung, was in jedem Fall zulässig erscheint.

2.2.2.2 In der Sache macht die Steuerrekurskommission geltend, selbst wenn die Argumente der Rekurrentin gehört würden, wäre die Bedürftigkeit des Beigeladenen erwiesen, weil der notwen-dige Lebensunterhalt nicht unter Berücksichtigung der Lebenshaltungskosten in der Schweiz, sondern jener für einen Studienaufenthalt in den Vereinigten Staaten hätte festgelegt werden müssen. Ferner berücksichtige die Berechnung der Rekurrentin nicht, dass die jährliche Leistung von CHF 55'000.-- zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten sowohl des Beigeladenen als auch seiner Lebenspartnerin durch den SNF ausgerichtet worden sei. Insgesamt würde mit diesem Betrag mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit kaum mehr als die notwendigen Lebens-haltungskosten gedeckt (Vernehmlassung Steuerrekurskommission, Rz. 16).

2.2.3 In seiner Vernehmlassung führt auch der Beigeladene aus, dass der vom SNF ausbezahlte Betrag höchstens knapp für die Deckung des elementaren Lebensbedarfes ausreiche. Die Aus-legung, wonach an die Ergänzungsleistungen gemäss ELG anzuknüpfen ist, sei zu eng. Ergän-zungsleistungsbezüger seien meist zu Hause und würden keiner oder nur teilzeitlich einer Arbeit nachgehen. Junge Stipendiaten müssten dagegen nebst Versicherungen auch ihre Reise-, Ta-gungs- und andere mit dem wissenschaftlichen Fortkommen verbundene bzw. zu erwartende Unkosten selbst bezahlen (zum Ganzen Vernehmlassung Beigeladener, S. 3).

2.2.4.1 Im Allgemeinen ist von der Bedürftigkeit der die Unterstützung empfangenden Person auszugehen, wenn diese über keine nennenswerten Mittel verfügt und daher zur Bestreitung des notwendigen Lebensunterhaltes auf Unterstützungsleistungen angewiesen ist (Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 24 N 20, mit Hinweisen auf StGer BL 510 2012 41 vom 23. November 2012 E. 4; VGer ZH RB 2006 Nr. 79 vom 13. Dezember 2006 E. 2.2.2; StRK ZH vom 18. Juni 1997, in: StE 1998 B 22.2 Nr. 14 und vom 21. Februar 1990, in: StE 1990 B 28 Nr. 2). Erzielt die steuerpflichtige Person aufgrund Erwerbsunfähigkeit selbst kein Erwerbseinkommen, liegt die Bedürftigkeit in diesem Sinne nur dann vor, wenn sie selbst nicht in der Lage ist, ihren notwendigen Lebensunterhalt durch andere Mittel als Erwerbseinkommen zu bestreiten, so insbesondere durch Vermögensertrag oder Vermögensverzehr (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 24 N 72; vgl. Sommer, Steuerfreie Einkünfte aus Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung und Unterstützung nach zürcherischem Steuerrecht, in: ZBl 1957, S. 233, 261). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts hat sich die Festsetzung des notwendigen Lebensunterhalts aus Gründen der Rechtssicherheit und der Gleichbehandlung an einem einheitlichen wirtschaftlichen Massstab auszurichten (BGE 137 II 328 E. 5.2 S. 335, in: Pra 100 [2011] Nr. 103). Gestützt auf diese Prämisse ist das Bundesgericht zum Schluss gekommen, dass der notwendige Lebensunterhalt nach dem Existenzminimum zu bestimmen ist, welches dem massgebenden Einkommen gemäss ELG entspricht (BGE 137 II 328 E. 5.2 S. 335, in: Pra 100 [2011] Nr. 103 E. 5.2 f. S. 335 f.). Von der Einkommenssteuer befreit sind somit sämtliche Unterstützungsleistungen, welche insgesamt und zusammen mit anderen Einkünften der steuerpflichtigen Person das nach Art. 9 und 11 ELG massgebende Einkommen nicht überschreiten, einschliesslich der gegebenenfalls vom Kanton ausgerichteten Ergänzungsleistungen (BGE 137 II 328 E. 5.3 S. 336, in: Pra 100 [2011] Nr. 103). Wenn die ausgerichteten Unterstützungsleistungen die Summe der darauf entfallenden Steuern sowie der Kosten des notwendigen Lebensunterhalts überschreiten, unterliegen diese in vollem Umfang der Einkommensbesteuerung nach § 17 Abs. 1 StG und Art. 16 Abs. 1 DBG (StGer BL 510 2012 41 vom 23. November 2012 E. 5b; VGer ZH RB 2006 Nr. 79 vom 13. Dezember 2006 E. 2.2.2; vgl. BGer 2A.103/2007 und 2C_715/2007 vom 28. April 2008 E. 2.4 und Kantonales Steueramt Zürich, Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die Besteuerung von Auszeichnungen für künstlerische, wissenschaftliche oder kulturelle Tätigkeiten vom 27. September 2004, ZStB Nr. 16/700, S. 2 [Merkblatt]). Mithin verbietet sich eine Aufteilung der Unterstützungsleistungen in einen steuerfreien Teil, welcher dem Betrag des notwendigen Lebensunterhalts entspricht, und einen steuerbaren Teil, der dem Betrag entspricht, welcher den notwendigen Lebensunterhalt überschreitet. Es würde sowohl den verfassungsrechtlichen Grundsätzen der Allgemeinheit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Allgemeinen (Art. 127 Abs. 2 BV) als auch dem sozialpolitischen Zweck des § 25 Abs. 1 lit. f StG und Art. 24 lit. d DBG im Besonderen zuwiderlaufen, wenn eine steuerpflichtige Person, welche nach den aufgeführten Kriterien als nicht bedürftig gilt, in Bezug auf die Unterstützungsleistung von der Einkommenssteuer befreit würde (vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 24 N 20a; StGer BL 510 2012 41 vom 23. November 2012 E. 5b; VGer ZH RB 2006 Nr. 79 vom 13. Dezember 2006 E. 2.2.2 und VGer ZH vom 2. Februar 1994 E. 2, in: StE 1994 B 28 Nr. 3).

2.2.4.2 Im vorliegenden Fall entspricht der von der Rekurrentin festgesetzte notwendige Lebensunterhalt von CHF 43'124.-- der Summe des allgemeinen Lebensbedarfs pro Jahr bei alleinstehenden Personen von CHF 19'290.-- (Art. 10 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 ELG), dem jährlichen Höchstbetrag für den Mietzins bei alleinstehenden Personen von CHF 13'200.-- (Art. 10 Abs. 1 lit. b Ziff. 1 ELG), den von der Rekurrentin pauschal angenommenen Gewinnungskosten von CHF 4'000.-- (Art. 10 Abs. 3 lit. a ELG), den Beiträgen an die Sozialversicherungen des Bundes unter der Annahme der Rekurrentin, dass die Beitragspflicht des Beigeladenen lediglich den AHV-Mindestbetrag für Studierende von CHF 478.-- umfasst (Art. 10 Abs. 3 lit. c ELG) sowie dem jährlichen Pauschalbetrag für die obligatorische Krankenversicherung von CHF 6'156.-- (Art. 10 Abs. 3 lit. d ELG). Daran ist festzuhalten. Die Ausführungen des Beigeladenen erweisen sich zunächst als unzutreffend, wenn er in seiner Vernehmlassung behauptet, die Anknüpfung an den notwendigen Lebensunterhalt nach ELG entspreche namentlich deshalb einer zu engen Auslegung, weil die Stipendiaten im Gegensatz zu Bezüglern von Ergänzungsleistungen Versicherungen selbst zu bezahlen hätten. Im Rahmen der Festsetzung des notwendigen Lebensunterhalts

gemäss ELG sind durchaus Versicherungsbeiträge zu berücksichtigen und zwar in Form eines Pauschalbeitrags, welcher der regionalen Durchschnittsprämie für die obligatorische Krankenpflegeversicherung inkl. Unfalldeckung gemäss jeweils geltender Verordnung des EDI über die Durchschnittsprämie der Krankenpflegeversicherung für die Berechnung der Ergänzungsleistungen entspricht (Art. 10 Abs. 3 lit. d ELG i.V.m. Art. 54a Abs. 3 der Verordnung über die Ergänzungsleistungen zur Alter-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [SR 831.301]). Dasselbe gilt für die vom Beigeladenen erwähnten weiteren mit dem wissenschaftlichen Fortkommen verbundenen bzw. zu erwartenden Unkosten; diese sind durch die Anerkennung pauschal angekommener Gewinnungskosten (Art. 10 Abs. 3 lit. a ELG) in angemessener Höhe berücksichtigt worden. Sodann ist entgegen den Ausführungen der Steuerrekurskommission und des Beigeladenen nicht zu beanstanden, dass der notwendige Lebensunterhalt auf der Grundlage der auf alleinstehende Personen anwendbaren Bestimmungen ermittelt worden ist. Wird der notwendige Lebensunterhalt gestützt auf das ELG festgelegt, entspricht es der gesetzlichen Regelung, dass für nicht verheiratete Personen ausschliesslich die auf Alleinstehende anwendbaren Beträge zu berücksichtigen sind (vgl. Carigiet/Koch, Ergänzungsleistungen zur AHV/IV, Darstellung, Charakterisierung und Wirkungsweise, 2. Auflage, Zürich 2009, S. 135). Hinzu kommt, dass der jährliche notwendige Lebensunterhalt des Beigeladenen im vorliegenden Fall, würde man den Vorbringen der Steuerrekurskommission Folge leisten und die Lebenshaltungskosten für einen Studienaufenthalt in den Vereinigten Staaten nach den Prinzipien des ELG festlegen, aufgrund der in den Vereinigten Staaten, insbesondere am Forschungsstandort des Beigeladenen in [Ort], [Bundesstaat], im Vergleich zur Schweiz allgemein niedrigeren Lebenshaltungskosten deutlich unter dem von der Rekurrentin ermittelten Betrag von CHF 43'124.-- anzusetzen wäre. Nach den angewandten Grundsätzen der Bedarfsberechnung gemäss ELG wäre schliesslich auch das Vermögen des Beigeladenen in Form der Anrechnung eines Vermögensverzehrs zu berücksichtigen, welcher einem Fünftel des CHF 37'500.-- übersteigenden Reinvermögens zu entsprechen hat (Art. 11 Abs. 1 lit. c ELG). Geht man vor diesem Hintergrund von der Tatsache aus, dass der Beigeladene am Ende der Steuerperiode 2014 – unter Abzug des Betrags des gesamten Mobilitätsstipendiums von CHF 88'793.-- – über ein Reinvermögen von rund CHF 144'000.-- verfügte, hätte der notwendige Lebensunterhalt mindestens um weitere etwa CHF 7'100.-- reduziert werden müssen. Der Beigeladene war somit zur Bestreitung seines notwendigen Lebensunterhalts offenkundig nicht auf die im ausgerichteten Umfang gewährten Leistungen des SNF in der Höhe von CHF 55'000 für 12 Monate angewiesen und daher auch nicht bedürftig im Sinne von § 25 Abs. 1 lit. f StG und Art. 24 lit. d DBG.

2.3 Im Weiteren macht die Rekurrentin geltend, dass mit dem vom SNF an den Beigeladenen ausgerichteten Grundbetrag kein Wohltätigkeitszweck erfüllt worden sei. Gestützt auf Art. 10 des Bundesgesetzes über die Förderung der Forschung und Innovation (SR 420.1) bezwecke der SNF mit der Ausrichtung von Stipendien die Förderung der Forschungstätigkeit von Wissenschaftlern und nicht die Ausrichtung von Wohltätigkeitsleistungen an Menschen in Not (Rekurs- und Beschwerdebegründung, Ziff. 4.1 lit. a). Mit dieser Argumentation verkennt die Rekurrentin, dass Leistungen gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts sowohl für Wohltätigkeits- als auch für Unterstützungszwecke ausgerichtet werden können. So hat das Bundesgericht etwa die zur Verbesserung der Ruhestandsbedingungen erfolgte Übernahme von Mietkosten durch eine Arbeitgeberstiftung zugunsten eines ehemaligen Arbeitnehmers als Hilfeleistung mit Unterstützungszweck qualifiziert (BGE 137 II 328, in: Pra 100 [2011] Nr. 103). Der Begriff des Unterstützungszwecks ist mitunter als Oberbegriff zu verstehen, welcher auch Leistungen erfasst, die zum Zwecke der Wohltätigkeit ausgerichtet werden. Dies ergibt sich insofern auch aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, als diese in allgemeiner Form lediglich auf das Kriterium des Unterstützungszwecks verweist, ohne im Einzelnen auf den Wohltätigkeitszweck Bezug zu nehmen („[...] le but de lui venir en aide (critère de l'assistance) [...]“; BGer 2C_903 und 904/2012 vom 12. Februar 2013 E. 4.2.1). Der Grundbetrag des Mobilitätsstipendiums stellt folglich eine von der Regelung des § 25 Abs. 1 lit. f StG und des Art. 24 lit. d DBG erfasste Unterstützungsleistung dar.

2.4 Eine unrichtige Anwendung des § 25 Abs. 1 lit. f StG und des Art. 24 lit. d DBG durch die Vorinstanz sieht die Rekurrentin schliesslich darin, dass diese das Vorliegen einer Gegenleistung seitens des Steuerpflichtigen verneint hat (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Ziff. 4.2 lit. f). Sie vertritt damit die Ansicht, dass dem an den Beigeladenen durch den SNF ausgerichteten Grundbetrag des Mobilitätsstipendiums kein unentgeltlicher Charakter zukommt.

2.4.1.1 Die Vorinstanz hat sich in ihrem Entscheid insofern über die Rechtsprechung des Bundesgerichts hinweggesetzt, als dieses gestützt auf das Reglement des Schweizerischen Nationalfonds über die Gewährung von Beiträgen vom Juli 2012 (Beitragsreglement) zum Schluss gekommen ist, dass die Stipendien des SNF aufgrund diverser Verpflichtungen der Beitragsempfangenden nicht das Kriterium der Unentgeltlichkeit erfüllen (BGer 2C_74 und 78/2014 vom 26. Mai 2014). Dazu hat die Vorinstanz ausgeführt, dass die Beitragsempfangenden zwar dazu verpflichtet seien, nach Abschluss des vom SNF geförderten Projekts die Resultate der Öffentlichkeit in geeigneter Weise zugänglich zu machen und dabei auf die Unterstützung durch den SNF hinzuweisen (Art. 44 Abs. 1 Beitragsreglement) sowie darüber hinaus dazu verpflichtet werden könnten, ihre Projekte und Resultate zusammenzufassen (Art. 33 Abs. 2 Beitragsreglement) und periodisch Bericht zu erstatten (Art. 40 Abs. 1 Beitragsreglement; angefochtene Entscheide, E. 4a). Bei diesen und den übrigen Pflichten im 5. Kapitel des Beitragsreglements betreffend die "Rechte und Pflichten der Beitragsempfängerinnen und Beitragsempfänger" handle es sich jedoch nicht um eine entgeltliche Gegenleistung, sondern vielmehr um Instrumente, mit denen eine ordnungsgemässe und projektbezogene Verwendung der gesprochenen Gelder sichergestellt werden soll. Insbesondere ergebe sich aus der Regelung, wonach die Berichterstattung eine detaillierte Rechenschaft über die Verwendung der Beiträge zu beinhalten hat (Art. 40 Abs. 2 Beitragsreglement), dass der Fokus der Berichterstattung nicht auf das materielle Forschungsergebnis, sondern auf die Verwendung der Beiträge ausgerichtet sei. Für den unentgeltlichen Charakter der Beiträge des SNF spreche ferner, dass es sich bei gewissen Verpflichtungen des Beitragsreglements um "Kann"-Bestimmungen handle und die Forschungsergebnisse bei den Beitragsempfangenden bzw. deren Arbeitgeber verbleiben würden (Art. 42 Abs. 1 Beitragsreglement). Schliesslich ergebe sich die Steuerfreiheit der Beiträge des SNF auch aus einem Vergleich mit den steuerfreien Sozialhilfeleistungen. Deren Empfänger müssten ebenso Rechenschaft über die Verwendung der Gelder ablegen, ohne dass darin eine entgeltliche Gegenleistungspflicht gesehen werde (zum Ganzen vgl. angefochtene Entscheide, E. 4c/aa).

2.4.1.2 In den weiteren Erwägungen verweist die Vorinstanz auf das Kreisschreiben Nr. 8 der ESTV vom 25. Februar 1971 betreffend die Zuwendungen des Schweizerischen Nationalfonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung (Kreisschreiben Nr. 8), nach welchem Stipendien des Nationalfonds als steuerfrei eingestuft werden (Ziff. 2 lit. b Kreisschreiben Nr. 8). Die Vorinstanz hat diesbezüglich erwogen, dass zwar das Bundesgericht selbst nicht an Kreisschreiben gebunden sei, es im erwähnten Entscheid jedoch ohne eingehende Ausführungen gegen eine langjährige Praxis der ESTV widersprochen habe (zum Ganzen angefochtene Entscheide, E. 4c/cc/bbb).

2.4.2.1 Dagegen macht die Rekurrentin im Wesentlichen geltend, dass das Bundesgericht im entsprechenden Entscheid das identische Beitragsreglement umfassend höchstrichterlich beurteilt und in Bezug auf die Stipendien des SNF das Kriterium der Unentgeltlichkeit verneint habe (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Ziff. 4.2 lit. b). Unter umfassender Berücksichtigung sämtlicher massgebender Bestimmungen des Beitragsreglements ergebe sich in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, dass der Bezug der Stipendien des SNF an Verpflichtungen geknüpft und damit nicht unentgeltlich sei (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Ziff. 4.2 lit. c und d).

2.4.2.2 Weiter führt die Rekurrentin aus, dass das von der Vorinstanz ins Feld geführte Kreisschreiben Nr. 8, nach welchem Stipendien für die direkte Bundessteuer als steuerfrei eingestuft werden, vorliegend nicht anwendbar sei. Das Kreisschreiben Nr. 8 beziehe sich auf die Wehrsteuer, welche am 13. Januar 1982 durch Bundesratsbeschluss in direkte Bundessteuer umbe-

nannt worden und somit nicht mehr anwendbar sei (zum Ganzen Rekurs- und Beschwerdebe-gründung, Ziff. 4.1 lit. e).

2.4.3.1 Die Steuerrekurskommission hält dem in ihrer Vernehmlassung wiederum den im vorinstanzlichen Entscheid vertretenen Standpunkt entgegen, dass sich sämtliche im 5. Kapitel des Beitragsreglements aufgeführten Rechte und Pflichten der Beitragsempfangenden nur zu den administrativen Modalitäten der Ausrichtung und der Verwendung der Beiträge äussern würden. Sie weist dabei auf weitere Regelungen hin, welche ihrer Ansicht nach für die Unentgeltlichkeit der Beiträge sprechen, so im Einzelnen, dass die Gewährung der Beträge auf Antrag der Leistungsempfangenden erfolgt (Art. 34 Beitragsreglement) und diese bei nicht rechtzeitiger Beantragung der Auszahlung verfallen (Art. 35 Beitragsreglement). Ausserdem zeige auch die Bestimmung zum Saldoausgleich (Art. 41 Beitragsreglement), wonach Aktivsaldi bei Abschluss der unterstützten Forschungsarbeiten dem SNF zurückzuerstatten sind, dass es sich bei den ausgerichteten Leistungen um einen Auslagenersatz ohne Gegenleistungspflicht handle (zum Ganzen Vernehmlassung Steuerrekurskommission, Rz. 11). Die Steuerrekurskommission macht weiter geltend, dass aus den Bestimmungen zumindest ansatzweise ein Austauschverhältnis ersichtlich sein müsste, um von einem entgeltlichen Verhältnis zwischen den Forschenden und dem SNF ausgehen zu können (Vernehmlassung Steuerrekurskommission, Rz. 12).

2.4.3.2 In Bezug auf das Kreisschreiben Nr. 8 hält die Steuerrekurskommission fest, dass dieses nach wie vor gültig und anwendbar sei und damit für die Beurteilung des vorliegenden Falles beachtet werden müsse. Andernfalls hätte die ESTV dieses für nicht mehr anwendbar erklärt oder gegebenenfalls angepasst (Vernehmlassung Steuerrekurskommission, Rz. 17 f.).

2.4.4 Auch der Beigeladene macht in seiner Vernehmlassung geltend, dass dem SNF für die Ausrichtung der Beiträge keine Gegenleistung zu erbringen sei. Er führt dazu aus, dass zum einen lediglich verlangt werde, über die zweckmässige Verwendung der Gelder zu berichten und zum anderen die Forschungsergebnisse bei den Stipendiaten verblieben. Ferner sei der zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung entgegenzuhalten, dass die sozialversicherungsrechtliche Abteilung des Bundesgerichts im Jahr 2007 Stipendiaten als Nichterwerbstätig eingestuft habe und somit ein entsprechendes Stipendium nicht als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit für die AHV/IV-Beiträge qualifiziert werden könne (zum Ganzen Vernehmlassung Beigeladener, S. 3).

2.4.5.1 Die ESTV beruft sich in ihrer Vernehmlassung betreffend die direkte Bundessteuer auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung. Das Stipendium des SNF stelle keine Leistung im Sinne von Art. 24 lit. d DBG dar und sei deshalb als Einkommen nach Art. 16 Abs. 1 DBG zu versteuern. Die vom Beigeladenen zitierte bundesgerichtliche Rechtsprechung im Sozialversicherungsrecht stelle keinen Grund dar, von dieser (neueren) steuerrechtlichen Praxis des Bundesgerichts abzuweichen (zum Ganzen Vernehmlassung ESTV, Ziff. 4 f.).

2.4.5.2 Zum erwähnten Kreisschreiben Nr. 8 bringt die ESTV an, dass dieses zwar formell noch in Kraft, inhaltlich jedoch in Bezug auf die Stipendien des SNF durch die aktuelle bundesgerichtliche Rechtsprechung teilweise überholt und darum teilweise nicht mehr anwendbar sei. Gleiches gelte im Übrigen für das Kreisschreiben Nr. 15 der ESTV vom 8. April 1953 betreffend die steuerliche Behandlung von Preisen, Ehrengaben und Stipendien an Schriftsteller, Musiker, Maler, Bildhauer, Wissenschaftler usw. (Kreisschreiben Nr. 15), wonach Stipendien in der Regel von keiner bestimmten Gegenleistung des Empfängers abhängig sind und demnach ordentlicherweise kein steuerbares Einkommen darstellen (zum Ganzen Vernehmlassung ESTV, Ziff. 2 und 5).

2.4.6 Die Qualifikation der Unterstützungsleistung als steuerfreie Einkunft nach § 25 Abs. 1 lit. f StG und Art. 24 lit. d DBG setzt voraus, dass diese unentgeltlich, d.h. ohne von einer Gegenleistung abhängig zu sein, ausgerichtet worden ist (BGE 137 II 328 E. 4.3 S. 332, in: Pra 100 [2011] Nr. 103; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 24 N 73; Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., Art.

24 N 5). Als Unterstützungsleistung dieser Art gelten gemeinhin Stipendien, die gelegentlich auch als Nachwuchs- oder Ausbildungsbeiträge bezeichnet werden (BGer 2A.103/2007 und 2C_715/2007 vom 28. April 2008 E. 2.1 und 2.3.1; Locher, a.a.O., Art. 24 N 35; Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., Art. 24 N 5; Botschaft StHG und DBG, in: BBl 1983 III S. 1, 166; Reich, a.a.O., § 13 N 213 und 235; vgl. Merkblatt, S. 2). Darunter sind einmalige oder wiederkehrende Geldleistungen zu verstehen, die von öffentlicher Hand oder von privater Seite für die Aus- oder Weiterbildung ausgerichtet werden und für die – im Gegensatz zu Studiendarlehen oder Ausbildungskrediten – grundsätzlich keine Rückzahlungsverpflichtung besteht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 24 N 77). Ob ein diesen Kriterien entsprechendes Stipendium vorliegt, ist unabhängig von der Bezeichnung der konkret in Frage stehenden Unterstützungsleistung zu beurteilen (vgl. StRK ZH vom 21. Februar 1990, in: StE 1990 B 28 Nr. 2 E. 3b und StRK BS Nr. 1/1992 vom 10. Januar 1992 E. 4).

2.4.7.1 Grundlage des vorliegend dem Beigeladenen ausgerichteten Mobilitätsstipendiums ist das Reglement über die Gewährung von Mobilitätsstipendien für Postdocs am Anfang der Karriere "Early Postdoc.Mobility" vom 20. März 2012 (Early Postdoc-Reglement) und, soweit dieses keine spezifischen Regelungen enthält, das Beitragsreglement (Art. 24 Abs. 1 Early Postdoc-Reglement). Im Allgemeinen soll mit der Ausrichtung eines Mobilitätsstipendiums im Rahmen des "Early Postdoc.Mobility"-Programms Wissenschaftlern, die beabsichtigen, eine wissenschaftliche Karriere in der Schweiz einzuschlagen, unmittelbar vor oder bis zu zwei Jahre nach Abschluss des Doktorats ein Forschungsaufenthalt im Ausland ermöglicht werden, im Rahmen dessen sie in eigener Verantwortung ein Forschungsprojekt durchführen (Art. 1 Abs. 1 und Art. 5 Early Postdoc-Reglement). Es kann für eine maximale Dauer von achtzehn Monaten gewährt werden (Art. 2 Abs. 1 Early Postdoc-Reglement). Die Beitragsempfangenden nehmen ihre Forschungstätigkeit während diesem Zeitraum in der Regel am ausländischen Forschungsinstitut wahr, ohne dazu oder zum SNF selbst in einem Anstellungsverhältnis zu stehen. Gemäss Early Postdoc-Reglement bezwecken die Beiträge im Wesentlichen die Kompensation der Lebenshaltungskosten am Forschungsort (Art. 13 Early Postdoc-Reglement; Vorakten Vorinstanz, Schreiben des SNF vom 3. Februar 2015, S. 1). In Bezug auf die möglichen Förderungsarten des SNF nach Art. 2 Beitragsreglement stellen die Mobilitätsstipendien in erster Linie ein Mittel zur Förderung der wissenschaftlichen Laufbahn von Wissenschaftlern, insbesondere des wissenschaftlichen und akademischen Nachwuchses dar (sog. Karriereförderung; Art. 4 Beitragsreglement; vgl. Art. 20 Abs. 1 Beitragsreglement). Sie sind insbesondere nicht der Projektförderung (Art. 3 Beitragsreglement) zugehörig, die für spezifische Forschungsprojekte bis zu einer Gesamtdauer von sechs Jahren gewährt und regelmässig direkt an das jeweilige Forschungsinstitut ausgerichtet werden, an welchem die Beitragsempfangenden als Mitarbeiter des Forschungsprojekts angestellt sind (vgl. BGer 2A.103/2007 und 2C_715/2007 vom 28. April 2008). Im Gegensatz dazu stellen damit die im Rahmen der Karriereförderung durchgeführten Forschungsarbeiten der Beitragsempfangenden keine eigentliche Gegenleistung für das Mobilitätsstipendium dar. Eine solche kann ebenso wenig in den Ergebnissen gesehen werden, die aus diesen Forschungsarbeiten heraus entstehen, denn sämtliche Rechte daran verbleiben bei den Beitragsempfangenden (Art. 43 Abs. 1 Beitragsreglement). Im Vordergrund steht deshalb unmittelbar die allgemeine Bedarfsdeckung und mittelbar die Förderung der Vertiefung der wissenschaftlichen Kenntnisse im Hinblick auf eine zukünftige wissenschaftliche Karriere junger Forschender. Nur von untergeordneter Bedeutung erscheint in diesem Zusammenhang, dass die Vergabe der Beiträge des SNF grundsätzlich nicht nach Massgabe der finanziellen Lage der Gesuchstellenden bzw. Beitragsempfangenden, sondern ausschliesslich aufgrund einer wissenschaftlichen Begutachtung erfolgt (dazu Art. 8 f. und 17 f. Beitragsreglement sowie Art. 9 Early Postdoc-Reglement). Im Lichte dieser Erkenntnisse sind auch die jeweils im 5. Kapitel des Beitragsreglements und des Early Postdoc-Reglements aufgeführten "Rechte und Pflichten der Beitragsempfängerinnen und Beitragsempfänger" zu beurteilen. Im Zusammenhang mit der Karriereförderung durch den SNF sind diese als mit der Unterstützungsleistung verknüpfte Auflagen zu qualifizieren, deren Sinn und Zweck vorwiegend darin besteht, – wie auch die Vorinstanz bzw. die Steuerrekurskommission in Bezug auf das Beitragsreglement zu Recht festgehalten hat – eine reglementskonforme Verwendung der zugesprochenen Beiträge sicherzustellen. Dieser Standpunkt wird durch die im Urteil BGer 2C_74 und

78/2014 vom 26. Mai 2014 wiedergegebenen Bestimmungen des Beitragsreglements geradezu bestätigt: Dass die Beitragsempfangenden die Beiträge nach Massgabe der in der zusprechenden Verfügung enthaltenen Bedingungen zu verwenden haben, die Bestimmungen des Reglements und aller auf den Beitrag anwendbaren Vorschriften einzuhalten (Art. 32 Abs. 2 Beitragsreglement), der verantwortlichen Forschungs- bzw. Stipendienkommission des SNF periodisch Bericht zu erstatten (Art. 23 Early Postdoc-Reglement i.V.m. Art. 40 Abs. 1 Beitragsreglement) und bei Abschluss der unterstützten Forschungsarbeiten nicht verwendete Beiträge zurückzuerstatten haben (Art. 41 Abs. 1 Satz 2 Beitragsreglement), stellt keine Gegenleistung dar, die dem Mobilitätsstipendium insgesamt den unentgeltlichen Charakter entzieht. Eine solch einschränkende Auslegung hätte zur Folge, dass sämtliche Unterstützungsleistungen, die unter gewissen Auflagen ausgerichtet werden, zu versteuern wären (vgl. Grüninger/Suter, Zivil- und steuerrechtliche Rahmenbedingungen der Wissenschafts- und Hochschulförderung durch Private oder an Private, in: Jakob [Hrsg.], Universum Stiftung 2017, S. 3, 20). Dass dies, trotz restriktiver Auslegung der Steuerbefreiungsgründe des § 25 Abs. 1 lit. f StG und Art. 24 lit. d DBG, nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen kann, zeigt sich insbesondere gestützt auf einen Vergleich des Mobilitätsstipendiums mit den steuerbefreiten Ausbildungsbeiträgen, die von den Kantonen unter dem Titel des "Stipendiums" bis zum ersten ordentlichen Abschluss auf Tertiärstufe (Universität, Fachhochschule, höhere Fachschule) gewährt werden können (vgl. Art. 1 und 12 der Interkantonalen Vereinbarung zur Harmonisierung von Ausbildungsbeiträgen). Ausbildungsbeiträge dieser Art unterliegen mithin ähnlichen Auflagen, welche die ordnungsgemässe Verwendung der ausgerichteten Beiträge sicherstellen sollen. So bezieht sich etwa § 20 des Gesetzes betreffend Ausbildungsbeiträge (Ausbildungsbeiträgegesetz, SG 491.100) ausdrücklich auf die "Pflichten des Beitragsbezügers", wonach dieser der zuständigen Vollzugstelle sämtliche Änderungen zur Kenntnis zu bringen hat, die eine Reduktion oder eine gänzliche Einstellung der Beiträge zur Folge haben könnte, namentlich eine Repetition nach nicht bestandener Prüfung oder den Abbruch der Ausbildung (Amt für Ausbildungsbeiträge, Wegleitung und Informationen zum Anmeldeverfahren, Mai 2016, Ziff. 13 [Wegleitung Ausbildungsbeiträge]). Auch eine periodische Berichterstattungspflicht liegt mittelbar insofern vor, als die beitragsempfangende Person dazu verpflichtet ist, jährlich um erneute Ausrichtung von Ausbildungsbeiträgen zu ersuchen und dabei insbesondere über den Verlauf der unterstützten Ausbildung Auskunft zu geben (vgl. § 3 der Vollziehungsverordnung zum Gesetz betreffend Ausbildungsbeiträge [SG 491.110]). In diesem Zusammenhang nicht überzeugend ist daher auch der vom Bundesgericht vertretene Standpunkt, die im Beitragsreglement vorgesehene Sanktionierung von Verstössen gegen dessen Bestimmungen (Art. 45 Abs. 1 Beitragsreglement) stehe einer Qualifikation des Mobilitätsstipendiums als unentgeltlich entgegen. Wie auch der diese Regelung konkretisierende Art. 22 Early Postdoc-Reglement, welcher eine Rückerstattung der Beiträge bei vorzeitigem Abbruch pro rata temporis vorschreibt, sind die vom Kanton zu viel ausgerichteten Ausbildungsbeiträge zurückzuerstatten, wenn die Ausbildung vorzeitig abgebrochen wird (§ 20 Abs. 2 Ausbildungsbeiträgegesetz). Ein solcher Sanktionsmechanismus ist für eine wirksame Überprüfung, ob die gesprochenen Beiträge den Bestimmungen der Reglemente entsprechend verwendet werden, unerlässlich und steht der Qualifikation der Unterstützungsleistung als unentgeltlich nicht entgegen. Die Berücksichtigung der weiteren vom Bundesgericht erwähnten Bestimmungen des Beitragsreglements führt zu keinem anderen Schluss. Insbesondere, dass die Beitragsempfangenden nach Abschluss des vom SNF geförderten Projektes die Resultate der Öffentlichkeit in geeigneter Weise zugänglich zu machen und dabei auf die Unterstützung durch den SNF hinzuweisen haben (Art. 44 Abs. 1 Beitragsreglement) sowie dazu verpflichtet werden können, die Projekte und Resultate der Forschung für eine öffentlich zugängliche Datenbank der vom SNF geförderten Projekte zusammenzufassen (Art. 33 Abs. 2 Beitragsreglement), bezweckt hauptsächlich, dass die mit Beiträgen des SNF und insofern mit öffentlichen Mitteln geförderte Forschung und deren Resultate als öffentliches Gut für die Allgemeinheit frei zugänglich sind. Inwiefern dies eine dem SNF als solchem zukommende Gegenleistung darstellen soll, ist nicht ersichtlich. Anzumerken ist schliesslich, dass entgegen der Auffassung des Beigeladenen aus der sozialversicherungsrechtlichen Behandlung von Stipendien nicht auf die steuerrechtliche Qualifikation geschlossen werden kann (vgl. BGer 2A.103/2007 und 2C_715/2007 vom 28. April 2008 E. 2.3.2). Im Unterschied zum sozialversicherungsrechtlichen Beitragsrecht unterliegen nicht nur Einkünfte aus Erwerbseinkom-

men der Steuerpflicht sondern gemäss dem Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung sämtliche Einkünfte einer steuerpflichtigen Person (§ 17 Abs. 1 StG, Art. 16 Abs. 1 DBG).

2.4.7.2 Bezüglich der Kreisschreiben Nr. 8 und Nr. 15 ist zunächst festzuhalten, dass diese zwar als vollzugslenkende Verwaltungsverordnungen grundsätzlich nicht gerichtsverbindlich sind (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, Zürich 2016, Rz. 81 ff. und 87; Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Bern 2014, § 41 N 11 ff. und 16). Dennoch lässt sich gestützt auf die voranstehenden Erwägungen zum Schluss kommen, dass die Kreisschreiben Nr. 8 und Nr. 15 aufgrund der Qualifikation des Mobilitätsstipendiums im Rahmen des "Early Postdoc.Mobility"-Programms als unentgeltlich weiterhin Geltung beanspruchen, und zwar sowohl in formeller wie auch in materieller Hinsicht. Das Argument der Rekurrentin, die Kreisschreiben seien bereits deshalb nicht mehr anwendbar, weil deren Erlass gestützt auf den Wehrsteuerbeschluss vom 9. Dezember 1940 erfolgte, vermag nicht zu überzeugen. Wie auch die ESTV bei ihrer Vernehmlassung ausdrücklich darauf hinweist, sind die Kreisschreiben Nr. 8 und Nr. 15 zumindest formell gültig; diese wurden bisher nicht aufgehoben (siehe dazu auch den Hinweis auf <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/fachinformationen/kreisschreiben.html>, besucht am 19. September 2017, nach welchem die nicht aufgeführten Kreisschreiben nicht mehr gültig sind).

2.5 Daraus folgt, dass der Grundbetrag über CHF 82'793.– zwar ohne Gegenleistung und somit unentgeltlich vom SNF an den Beigeladenen ausgerichtet wurde. Dennoch ist dieser aufgrund der fehlenden Bedürftigkeit des Beigeladenen nicht steuerbefreit im Sinne von § 25 Abs. 1 lit. f StG und Art. 24 lit. d DBG und deshalb als Einkommen zu versteuern nach § 17 Abs. 1 StG und Art. 16 Abs. 1 DBG.

3.1 Im Zusammenhang mit der zeitlichen Bemessung der auf den Grundbetrag des Mobilitätsstipendiums zu erhebenden Einkommenssteuer begehrt der Beigeladene um Besteuerung von „höchstens Fr. 17'799 (3/18 des Stipendiums)“ betreffend die kantonalen Steuern und von „höchstens Fr. 13'799 bzw. 3/18 des Stipendiums“ betreffend die direkte Bundessteuer. Er macht damit sinngemäss geltend, dass nur die auf den Zeitraum von Oktober bis Dezember 2014 entfallenden Anteile der Einkommenssteuer unterliegen, entsprechend 3/18 des Grundbetrags, die eine Summe von CHF 13'799.– ergeben. Dazu ist festzuhalten, dass die Besteuerung der Einkünfte unter Berücksichtigung der zulässigen Abzüge grundsätzlich in vollem Umfang in jener Steuerperiode erfolgt, in welcher diese der steuerpflichtigen Person zugeflossen sind (sog. Periodizitäts- und Zuflussprinzip; § 41 Abs. 1 StG und Art. 41 Abs. 1 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 41 N 4 ff.). Unbestritten ist, dass die Auszahlung des gesamten Mobilitätsstipendiums über CHF 88'793.– in zwei Tranchen erfolgte, nämlich am 5. und 12. September 2014 und damit noch vor dem Ende der Steuerpflicht des Beigeladenen am 16. September 2014 (Vorakten Steuerverwaltung, Bewegungsdetails Postkonto vom 5. und 12. September 2014). Spätestens in diesem Zeitpunkt hatte er somit die volle wirtschaftliche Verfügungsmacht über den gesamten Betrag. Dass dieser mit einer Zweckbestimmung ausgerichtet wurde und der entsprechende Verzehr zu grossen Teilen erst im Zeitraum der nachfolgenden zwei Jahre bis zum 31. März 2016 vorgesehen war, ändert daran nichts, ist aber allenfalls bei der Festlegung des satzbestimmenden Einkommens zu berücksichtigen.

3.2 Im vorliegenden Fall hat die Steuerverwaltung den Einkommenssteuerbetrag gestützt auf § 38 StG und Art. 37 DBG festgelegt. Danach ist die Einkommenssteuer für einmalige Kapitalabfindungen, welche wiederkehrende, sich über mehrere Steuerperioden erstreckende Leistungen abgelten, unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz zu berechnen, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Kapitalabfindung eine entsprechende jährliche Auszahlung erfolgt wäre. Mit dieser Regelung soll im Wesentlichen verhindert werden, dass das Einkommen der steuerpflichtigen Person aufgrund der progressiven Ausgestaltung der Tarife und deren Ausrichtung auf periodisch zufließende Einkünfte mit einem überhöhten Steuersatz besteuert wird, der nicht ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 37 N 2; Baumgartner, in: Zweifel/Beusch

[Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 37 N 1 ff.; vgl. VGE VD.2014.143 vom 21. Juli 2015 E. 2.2 f. und VD.2014.15 vom 8. Juni 2015 E. 2.2 f.). Der Grundbetrag des Mobilitätsstipendiums wurde im Umfang von CHF 82'793.-- in Form einer Einmalzahlung für eine Dauer von insgesamt 18 Monaten vom 1. Oktober 2014 bis zum 31. März 2016 mit dem Zweck ausgerichtet, die Lebenshaltungskosten des Beigeladenen als Beitragsempfänger zu decken. Dabei handelt es sich um eine einmalige Kapitalzahlung, die im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen einen Anspruch auf künftige wiederkehrende Leistungen abgeltet und ein aperiodisches, d.h. ein sich über mehrere Steuerperioden erstreckendes Einkommen darstellt. Folglich ist das Einkommen des Beigeladenen zum von der Steuerverwaltung korrekt ermittelten Steuersatz zu versteuern, welcher sich nach der entsprechenden jährlichen Leistung des Grundbetrags über CHF 55'195.-- unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge richtet. Die unterjährige Steuerpflicht des Beigeladenen im Steuerjahr 2014 wirkt sich darauf nicht aus, denn die Bestimmung des Steuersatzes erfolgt autonom nach § 38 StG und Art. 37 DBG (vgl. Art. 2 Abs. 3 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer [SR 642.117.1]). Ebenso unerheblich ist, in welchem Zeitpunkt innerhalb der Steuerperiode die Kapitalabfindung zugeflossen ist; massgebend ist stets die auf Jahresbasis errechnete Leistung (Baumgartner, a.a.O., Art. 37 N 13).

4. Diese Erwägungen führen zum Schluss, dass der Rekurs gutzuheissen ist, die angefochtenen Entscheide aufzuheben sind und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung im Ergebnis zu bestätigen ist. Aufgrund der Natur der Sache und des Verfahrensgangs wird auf die Erhebung von Verfahrenskosten zulasten des Beigeladenen gemäss § 30 Abs. 1 VRPG verzichtet.

Demgemäss wird erkannt:

Rekurs und Beschwerde werden gutgeheissen.