

BGer 2C_1139/2016 vom 23. Mai 2017

Bundesgericht, 2017-05-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1139_2016

FR: TF 2C_1139/2016 du 23 mai 2017

IT: TF 2C_1139/2016 del 23 maggio 2017

Erwägungen

E. 1.1

Die Vorinstanz hat zum streitbetroffenen Steuerjahr 2012 hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern (2C_1139/2016) einerseits und der direkten Bundessteuer (2C_1140/2016) andererseits zwei Urteile gefällt. Die Steuerpflichtigen fechten diese Urteile mit zwei Beschwerdeeingaben an. Die sich stellenden Fragen sind im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Steuerrecht gleich geregelt oder betreffen harmonisiertes kantonales Steuerrecht. Da beide Verfahren auf demselben Sachverhalt beruhen, die gleichen Parteien betreffen und sich dieselben Rechtsfragen stellen, sind die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP [SR 273]; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis).

E. 1.2

Bei den angefochtenen Urteilen handelt es sich um kantonal letztinstanzliche Endentscheide über die Staats- und Gemeindesteuern bzw. die direkte Bundessteuer. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht grundsätzlich offen. Die Beschwerdeführer sind gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 42 und 100 BGG).

E. 1.3

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann eine Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen.

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinn mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG i.V.m. Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG). Rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und

an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- bzw. Rügeanforderungen nicht (vgl. BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445 mit Hinweisen).

I. Direkte Bundessteuer

E. 2.1

Umstritten ist die Anwendbarkeit der Expatriates-Verordnung in der hier noch geltenden Fassung vom 3. Oktober 2000 (AS 2000 2792). Das Verwaltungsgericht gelangte zur Auffassung, der Beschwerdeführer falle nicht in den persönlichen Anwendungsbereich der Expatriates-Verordnung. Lehre und Rechtsprechung setzten auch bei Unselbstständigerwerbenden voraus, dass sie von ihrem ausländischen Arbeitgeber in die Schweiz entsandt werden. Eine Entsendung liege insbesondere dann nicht vor, wenn sich der Steuerpflichtige - wie im Falle des Beschwerdeführers - von einem schweizerischen Personalverleiher zugunsten eines schweizerischen Abnehmers einsetzen lasse. Im konkreten Fall sei der Beschwerdeführer in den Jahren 2008 bis 2011 von einer ungarischen Arbeitgeberin angestellt gewesen und dabei als Telekommunikationsspezialist in verschiedene Länder Europas entsandt worden. Mit Abschluss des Personalleihvertrags am 27. Januar 2012 mit der in Zürich domizilierten C. _____ AG habe der Beschwerdeführer ein neues - von seiner früheren Arbeitgeberin in Ungarn losgelöstes - Anstellungsverhältnis begründet. Eine Entsendung durch das ungarische Unternehmen sei somit nicht erfolgt.

E. 2.2

Die Beschwerdeführer machen dagegen geltend, die Expatriates-Verordnung verlange nur bei leitenden Angestellten die Entsendung. Bei den in Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV genannten Spezialisten fehle offensichtlich die Bedingung der Entsendung. Es widerspreche dem klaren Wortlaut, wenn trotzdem bei Spezialisten eine Entsendung verlangt werde. Die Begründung des Verwaltungsgerichts sei falsch und gesetzeswidrig. Erst in der revidierten Verordnung von 2016 sei der Satz neu formuliert worden. Für den Fall des Beschwerdeführers gelte aber die alte Verordnung.

E. 3.1

Bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit werden als Berufskosten abgezogen die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit, die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten sowie die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (Art. 26 Abs. 1 DBG lit. a - d in der hier noch massgeblichen Fassung vom 14. Dezember 1990; AS 2000 324). Für die Berufskosten nach Abs. 1 lit. a - c werden Pauschalsätze festgelegt; im Fall von Abs. 1 lit. c steht der steuerpflichtigen Person der Nachweis höherer Kosten offen (Art. 26 Abs. 2 DBG). Gestützt auf Art. 26 DBG (sowie auf Art. 1 lit. a der Verordnung vom 18. Dezember 1991 über Kompetenzzuweisungen bei der direkten Bundessteuer an das Finanzdepartement; SR 642.118) hat das Eidgenössische Finanzdepartement am 3. Oktober 2000 die Expatriates-Verordnung erlassen, welche für Expatriates den Abzug besonderer Berufskosten vorsieht.

E. 3.2

Gemäss der hier noch anwendbaren Fassung von Art. 1 Abs. 1 ExpaV (die Expatriates-Verordnung wurde am 9. Januar 2015 mit Inkrafttreten auf den 1. Januar 2016

revidiert; AS 2015 311) gilt die Verordnung für leitende Angestellte, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden (lit. a) sowie für Spezialisten aller Art, die in der Schweiz eine zeitliche befristete Aufgabe erfüllen. Als solche gelten Arbeitnehmende, die auf Grund ihrer besonderen beruflichen Qualifikation typischerweise international eingesetzt werden, sowie Personen, die in ihrem Wohnsitzstaat selbstständig erwerbstätig sind und zur Erledigung einer konkreten, zeitlich befristeten Aufgabe in der Schweiz als Arbeitnehmende erwerbstätig sind (lit. b). Als vorübergehend oder zeitlich befristet gilt eine auf höchstens fünf Jahre befristete Erwerbstätigkeit. Der Anspruch auf Unterstellung unter die Verordnung endet in jedem Fall, wenn die befristete Erwerbstätigkeit durch eine dauernde Tätigkeit abgelöst wird (Art. 1 Abs. 3 ExpaV).

E. 3.3

Nach dem Wortlaut von Art. 1 Abs. 1 lit. a ExpaV ist für leitende Angestellte, damit diese als Expatriates gelten, ausdrücklich gefordert, dass die Aufnahme einer befristeten Arbeitstätigkeit in der Schweiz aufgrund einer Entsendung durch den ausländischen Arbeitgeber erfolgt. Für die in Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV genannten Spezialisten wird dies dagegen grundsätzlich nicht verlangt. Die zürcherischen Steuerbehörden und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich legen indessen Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV einschränkend aus, indem sie bei Unselbstständigerwerbenden, die im Heimatstaat nicht selbstständig erwerbstätig sind, die Expatriate-Eigenschaft nur dann annehmen, wenn sie von einem ausländischen Arbeitgeber in die Schweiz entsandt werden (Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SB.2014.00021 vom 14. Mai 2014 E. 2.2 und SB.2007.00120 vom 16. April 2008 E. 2.2, in: StE 2008 B 22.3 Nr. 97; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 20 zu Art. 26 DBG).

E. 3.4.1

Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut des Gesetzes (grammatikalisches Element). Vom klaren, eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut darf nur ausnahmsweise abgewichen werden, so etwa dann, wenn triftige Gründe dafür vorliegen, dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Norm wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben. Ist der Text nicht klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente. Dabei ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte (historisches Element), auf den Zweck der Norm (teleologisches Element), auf die ihr zugrunde liegenden Wertungen und auf ihre Bedeutung im Kontext mit anderen Bestimmungen (systematisches Element) abzustellen. Bleiben bei nicht klarem Wortlaut letztlich mehrere Auslegungen möglich, so ist jene zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht (BGE 142 I 135 E. 1.1.1 S. 138 mit Hinweisen).

E. 3.4.2

Hier ergibt sich bereits aus dem Wortlaut von Art. 1 Abs. 1 lit. a und b ExpaV , dass nicht jeder im Heimatland unselbstständig erwerbstätige Arbeitnehmer, der als Spezialist in der Schweiz erwerbstätig wird, als Expatriate gilt. Gefordert ist vielmehr, dass der Spezialist in der Schweiz eine zeitlich befristete Aufgabe erfüllt. Dieses Erfordernis ist nicht allein als Obergrenze von fünf Jahren gemäss Art. 1 Abs. 3 ExpaV zu verstehen. Vielmehr ist es im Zusammenhang mit den beiden anderen Kategorien von Expatriates gemäss der

Verordnung zu lesen, nämlich mit den von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend entsandten leitenden Angestellten (1) und mit den im Heimatland selbstständig Erwerbstätigen, die in der Schweiz als Arbeitnehmende tätig werden (2). Während der leitende Angestellte vorübergehend entsandt werden muss, damit er als Expatriate gilt, ist beim im Heimatland selbstständig Erwerbstätigen erforderlich, dass er zur Erledigung einer konkreten, zeitlich befristeten Aufgabe in die Schweiz kommt. Bei beiden Kategorien von Arbeitnehmern geht es somit nicht um irgendeine Arbeit in der Schweiz, solange diese nicht länger als fünf Jahre dauert, sondern entweder um ein vorübergehendes Entsendeverhältnis (leitende Angestellte) oder um ein konkretes Projekt (im Heimatland selbstständig Erwerbstätige). Vor diesem Hintergrund ist auch das Erfordernis der zeitlich befristeten Aufgabe in der Schweiz beim im Heimatland unselbstständig erwerbstätigen Spezialisten zu verstehen. Auch bei diesem kann es nicht um jede Tätigkeit in der Schweiz gehen, solange sie nicht länger als fünf Jahre dauert, sondern es muss sich um eine Tätigkeit handeln, die von vornherein, d.h. vor Aufnahme der Tätigkeit, als zeitlich befristete Aufgabe erscheint. Unter die Sonderregeln der ExpaV fallen somit nicht alle "Arbeitsmigranten", sondern nur Personen, die im Hinblick auf eine von vornherein zeitlich befristete Aufgabe in die Schweiz einreisen (vgl. Anhörung zur Revision der Expatriates-Verordnung, Erläuternder Bericht der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom März 2014 Ziff. 5.2 S. 9).

E. 3.4.3

Die teleologische Auslegung führt zum gleichen Ergebnis. Ziel der in Art. 2 Abs. 2 ExpaV gewährten Abzüge für besondere Berufskosten von in der Schweiz wohnhaften Expatriates (Umzugskosten, Wohnkosten in der Schweiz, Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule) ist es, Expatriates als einer besonderen Kategorie von Erwerbstätigen einen steuerlichen Abzug für die (zusätzlichen) Kosten eines beruflich bedingten Aufenthalts in der Schweiz zu gewähren. Die Abzüge der Expatriates-Verordnung dienen hingegen nicht dazu, jeden neu zugezogenen erwerbstätigen Steuerpflichtigen in der Schweiz privilegiert zu behandeln. Eine solche Bevorzugung von neu aus dem Ausland zuziehenden Steuerpflichtigen würde im Übrigen gegen das Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV verstossen, besteht doch auch bei einem Stellenwechsel mit Umzug innerhalb der Schweiz keine entsprechende Möglichkeit des Abzugs von dadurch verursachten Kosten (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug vom 23. September 2015, GVP [ZG] 2015, S. 250).

E. 3.4.4

Die Nichtanwendung der Expatriates-Verordnung entspricht damit hier - obwohl der Beschwerdeführer geltend macht, bei ihm sei das Erfordernis der zeitlich befristeten Aufgabe nie umstritten gewesen - Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV : Eine zum Vorhinein bestehende bzw. zumindest geplante Befristung seines Aufenthalts in der Schweiz mit einem Anfangs- oder Endzeitpunkt ist beim Beschwerdeführer nicht erkennbar. Er hat vielmehr aus eigener Initiative mit einem schweizerischen Unternehmen einen Personalleihvertrag abgeschlossen, ohne dass Anzeichen dafür vorlägen, dass er damit von vornherein nur einen zeitlich beschränkten Aufenthalt in der Schweiz geplant hätte. Der Beschwerdeführer lebt offenbar auch heute noch (jedenfalls im Zeitpunkt der Fällung des Urteils des Steuerrekursgerichts am 6. Juli 2016) mit seiner Frau und den beiden gemeinsamen Kindern in W._____ (vgl. Urteil des Steuerrekursgerichts Sachverhalt lit. A). Beim Beschwerdeführer handelt es sich damit nicht um einen Expatriate, sondern um

einen Arbeitsmigranten, wie sie heute gerade in Branchen, in denen Spezialkenntnisse gefragt sind, immer häufiger anzutreffen sind. Dementsprechend hat der Beschwerdeführer seine Arbeit in der Schweiz nicht zur Erfüllung einer zeitlich befristeten Aufgabe angetreten und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hat es daher zu Recht abgelehnt, die Regeln der ExpaV auf den Beschwerdeführer anzuwenden. Bei diesem Ergebnis kann offengelassen werden, ob das vom Verwaltungsgericht zur Auslegung von Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV entwickelte Kriterium, wonach der im Ausland unselbstständig Erwerbstätige stets von seinem Arbeitgeber in die Schweiz entsandt worden sein muss, um als Expatriate zu gelten, in jedem Fall überzeugt.

E. 3.5

Daraus ergibt sich, dass die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer abzuweisen ist.

II. Staats- und Gemeindesteuer

E. 4

Der Wortlaut der Richtlinien lehnt sich stark an die Regelung der Expatriates-Verordnung an. Ebenso klar - wenn nicht noch offensichtlicher als in der Expatriates-Verordnung - geht dabei schon aus den Vorbemerkungen der Richtlinien hervor, dass es stets nur um besondere Berufskosten von leitenden Angestellten oder Spezialisten geht, die "vorübergehend in die Schweiz entsandt werden oder für einen zeitlich befristeten Auftrag vorübergehend in der Schweiz unselbstständig erwerbstätig sind". Auch mit Blick auf die kantonalen Steuern ist damit davon auszugehen, dass die besonderen Abzüge nur solchen unselbstständig erwerbstätigen Spezialisten gewährt werden sollen, bei denen von vornherein absehbar ist, dass sie nur für ein zeitlich befristetes Engagement in die Schweiz kommen. Ein solcher Fall liegt beim Beschwerdeführer nicht vor.

Das für die direkte Bundessteuer Ausgeführte (vgl. E. 3 hiervor) gilt somit auch für die Staats- und Gemeindesteuern, und es kann auf die vorstehenden Erwägungen hierzu verwiesen werden. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist daher auch betreffend die Staats- und Gemeindesteuern abzuweisen.

III. Kosten und Entschädigung

E. 5

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführern zu gleichen Teilen unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Es ist keine Parteienschädigung geschuldet (Art. 68 BGG).

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