

# **BL\_GERICHTE 530 15 10 vom 25. September 2015**

BL Gerichte, 2015-09-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_530\\_15\\_10](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_530_15_10)

FR: BL\_GERICHTE 530 15 10 du 25 septembre 2015

IT: BL\_GERICHTE 530 15 10 del 25 settembre 2015

## **Regeste**

direkte Bundessteuer 2012

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Mit Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2012 vom 27. Februar 2014 wurden die vom Pflichtigen unter dem Titel übrige Abzüge geltend gemachten Kosten gestrichen.

### **E. 2**

Mit Eingabe vom 25. März 2014 erhob der Pflichtige mit dem Begehren, es seien gestützt auf die Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen (Expatriates-Verordnung, ExpaV) vom 3. Oktober 2000 der Mietzins samt Nebenkostenpauschale in Höhe von Fr. 28'800.-- (12 Monate à Fr. 2'400.--) sowie die für die Jahre 2010 bis 2012 nachbezahlten Nebenkosten in Höhe von Fr. 2'632.--, total somit Fr. 31'432.-- als angemessene Wohnkosten zum Abzug zuzulassen, Einsprache. Zur Begründung machte er geltend, ab Juni 2009 habe er als hochspezialisierter Informatiker für eine befristete Zeit über die Temporärfirmen B. vom 8. Juni 2009 bis zum 31. Oktober 2009, vom 2. November 2009 bis zum 30. April 2010, vom 1. Mai 2010 bis zum 30. April 2011 und vom 1. Mai 2011 bis am 31. Januar 2012 bzw. die C. vom 1. Februar 2012 bis zum 31. Januar 2013 und vom 1. Februar 2013 bis zum 31. März 2013 für ein Projekt bei der D. in E. bzw. deren Kundin, die F. gearbeitet. Zuvor sei er in Österreich und Grossbritannien im Einsatz gewesen. In seinem Heimatstaat der Slowakei besitze er eine Liegenschaft, welche er mit seiner Lebenspartnerin und dem gemeinsamen Sohn bewohne. Da die Lebenspartnerin in den Jahren 2010 bis 2013 in Bratislava ein Studium absolviert habe, habe sie sich sehr oft in der Slowakei aufgehalten. Der zehnjährige Sohn habe auch während dieser Zeit bei seinem Vater in der Schweiz gewohnt und die öffentliche Schule in G. besucht. Nicht nur weil die Mutter die Ausbildung in der Slowakei absolviert habe, sondern auch weil Familie und Freunde und insbesondere auch die Kinder aus seiner ersten Ehe in der Slowakei leben würden, sei er mit seinem Sohn einmal im Monat, an den Feiertagen oder in den Schulferien in seinen Heimatstaat zurückgefahren.

### **E. 3**

Mit Einsprache-Entscheid vom 24. Februar 2015 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, der Lebensmittelpunkt des Pflichtigen habe sich ab dem Jahr 2010, als sich die Lebenspartnerin und der gemeinsame Sohn in G. angemeldet hätten, in die Schweiz verschoben. Der Sohn gehe hier in die öffentliche Schule. Die besonderen Normen der ExpaV fänden keine Anwendung mehr, wenn die befristete Erwerbstätigkeit vor Ablauf von fünf Jahren durch eine dauernde Erwerbstätigkeit abgelöst werde. Vor

seiner Tätigkeit in der Schweiz habe der Pflichtige bereits in Österreich und Grossbritannien gearbeitet, so dass davon auszugehen sei, dass seine Verbindungen zum Heimatland abgeebt seien.

#### **E. 4**

Mit Eingabe vom 27. März 2015 erhob der Pflichtige mit dem Begehren, es seien gestützt auf die ExpaV angemessene Wohnkosten in Höhe von Fr. 31'432.-- zum Abzug zuzulassen, Beschwerde. Zur Begründung machte er geltend, die Steuerverwaltung scheine in ihrer Argumentation die noch gültige ExpaV ausser Acht gelassen zu haben und stütze sich bereits auf die erst ab 1. Januar 2016 in Kraft tretende neue ExpaV, was unzulässig sei. Er sei vom 8. Juni 2009 bis am 31. März 2013 am gleichen Ort und in gleichem Umfang für das F. -Projekt bei der D. befristet im Einsatz gewesen, wobei der formelle Arbeitgeberwechsel keine Auswirkungen auf seine befristete Tätigkeit gehabt hätte. Ob sich durch die Anmeldung der Lebenspartnerin und dem gemeinsamen Sohn in der Schweiz sein Lebensmittelpunkt in die Schweiz verschoben habe, sei für die Anerkennung des Expatriate-Status grundsätzlich irrelevant. Dasselbe gelte hinsichtlich der Rückkehrabsicht. Das entscheidende Kriterium sei einzig der befristete Arbeitseinsatz in der Schweiz für maximal fünf Jahre, was hier erfüllt sei.

#### **E. 5**

Mit Vernehmlassung vom 29. Mai 2015 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie aus, die ExpaV setze voraus, dass der Spezialist nur vorübergehend, für einen Zeitraum von maximal fünf Jahren, in der Schweiz arbeite. Weiter seien nur jene Expatriates zur Geltendmachung besonderer Berufskosten berechtigt, die neben der Schweiz zu einem zweiten Staat Beziehungen unterhalten würden, indem sie dort über einen Wohnsitz oder eine ständige Wohnstätte verfügten bzw. die Absicht hätten, in absehbarer Zeit dorthin zurückzukehren. Erforderlich sei demnach eine fortdauernde Beziehung zum ausländischen Wohnsitz bzw. Heimatstaat. Der Pflichtige habe mehrere kurzfristige Arbeitsverträge im Sinne von Kettenverträgen abgeschlossen bzw. verlängert. Entgegen seiner Auffassung könne vor diesem Hintergrund nicht von einem befristeten Einsatz gesprochen werden. Eine Anfangs- und Endzeit, wie das für Projekte bzw. Entsendungen im Rahmen der ExpaV üblicherweise der Fall sei, sei nicht ersichtlich. Der Sohn sei in der Schweiz in verschiedenen Vereinen aktiv. Die Lebenspartnerin arbeite im H. . Der Lebensmittelpunkt habe sich in die Schweiz verschoben, was für die Beurteilung des Status als Expatriate bedeutsam sei. Gestützt auf die gesamten Sachverhaltsumstände zeige sich, dass die Absicht zur Rückkehr in die Slowakei ernstlich bezweifelt werden müsse. Vielmehr müsse aufgrund der langen Heimatabwesenheit davon ausgegangen werden, dass der Bezug zur Slowakei stark abgeebt sei. Das Überschreiten der Fünfjahresfrist und der damit geschaffenen Faktenlage als solche spreche letztlich ebenfalls gegen das Vorliegen eines vorübergehenden Einsatzes im Sinne der ExpaV. Vielmehr erscheine eine längere Verweilabsicht umso wahrscheinlicher, je mehr die betreffende Person auf stabile Verhältnisse angewiesen sei, wie dies gerade bei Eltern von schulpflichtigen Kindern regelmässig der Fall sei. Entsprechend sei es legitim, dieses Faktum im Sinne einer ex-post Betrachtung im Rahmen der Würdigung der Gesamtumstände miteinzubeziehen.

#### **E. 6**

Die Steuerbehörden müssen den rechtserheblichen Sachverhalt von sich aus richtig und vollständig abklären. Der Untersuchungsgrundsatz entbindet die Parteien indessen nicht von ihrer Behauptungslast. Es wird erwartet, dass die steuerpflichtige Person die zu ihren Gunsten sprechenden Umstände von sich aus vorbringt. Sie ist zur Erteilung umfassender Auskünfte über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet. Beweismittel ist primär die mündliche oder schriftliche Auskunft der pflichtigen Person, also die Partei-aussage (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA], Bd. 68, S. 461). Bei steuererhöhenden Tatsachen trägt die Veranlagungsbehörde die Beweislast; sie hat aber keine Kenntnis vom Sachverhalt, weshalb der Gesetzgeber Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen statuiert. Diese Mitwirkungspflichten ändern zwar an der Beweislastverteilung nichts, wirken sich aber auf die Beweiswürdigung aus: wirkt der Steuerpflichtige trotz Mahnung nicht mit, legt er z.B. die von ihm verlangten Unterlagen nicht vor, erscheint er nicht zur Einvernahme usw., obschon die geforderte Mitwirkung zumutbar ist, kann die Veranlagungsbehörde den Beweis nicht erbringen, befindet sie sich in Beweisnot. Beweisnot des Beweisbelasteten rechtfertigt aber die Überwälzung der Beweislast auf den Steuerpflichtigen nicht, die entscheidende Behörde bleibt an die Beweislastregeln gebunden (vgl. ASA, Bd. 56, S. 626). Der Steuerpflichtige trägt seinerseits die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben, insbesondere auch dafür, dass die geltend gemachte neue Tatsache der Veranlagungsbehörde hätte bekannt sein müssen (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 26 Rz. 33). Dass das Steuersubjekt in zwar weitreichendem, aber doch begrenztem Umfang zur Mitwirkung bei der Rekonstruktion des steuererheblichen Sachverhalts verpflichtet ist, muss Konsequenzen für die Verteilung der objektiven Beweislast haben. Diese beweislastrechtlichen Konsequenzen hängen davon ab, ob das Steuersubjekt in gehöriger Weise mitwirkt oder ob es die mögliche und zumutbare Mitwirkung pflichtwidrig und schuldhaft verweigert (ASA, Bd. 67, S. 445). Die entscheidende Behörde kann die tatsächlichen Anbringen der Steuerbehörde als erwahrt ansehen, wenn sie glaubhaft erscheinen. Statt vollständigem Beweis reicht die Glaubhaftmachung aus. Das führt dazu, dass der Beweis als vom Beweisbelasteten erbracht erachtet wird, obwohl nichts bewiesen worden ist. In jedem Fall muss aber die Mitwirkung des Steuerpflichtigen im geforderten Umfang möglich und zumutbar sein (vgl. Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, in: ASA, Bd. 56, S. 627; zur Auskunftspflicht ausführlich auch Zweifel/Casanova, a.a.O., § 16 Rz. 39 ff.). Die Mitwirkung der steuerpflichtigen Person kann somit weder im Veranlagungsnoch im Rechtsmittelverfahren erzwungen werden. Die säumige steuerpflichtige Person treffen jedoch Rechtsnachteile und Bussen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 126 N 47). Damit wird dem allgemeinen Rechtsgedanken, wonach pflichtwidriges Nichtmitwirken bzw. allgemein beweisvereitelndes Verhalten sich nicht lohnen darf, Rechnung getragen (Schär, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerveranlagungsverfahren, in ASA, Bd. 67, S. 452; StGE vom 16. Mai 2014, 510 13 98, E. 4b, [www.bl.ch/steuergericht](http://www.bl.ch/steuergericht)).

## **E. 7**

Steht die Verlängerung eines Einsatzes oder auch nur die tatsächliche Aufenthaltsdauer der Pflichtigen eine bloss vorübergehende Entsendung im Sinne von Art. 1 Abs. 3 ExpaV nachträglich infrage, darf die Steuerbehörde in dem für die Steuerveranlagung massgeblichen Beurteilungszeitpunkt auch auf Umstände abstellen, welche erst nach der

relevanten Steuerperiode bekannt bzw. offenkundig wurden und nachträglich die tatsächlichen Gegebenheiten in der zu beurteilenden Steuerperiode aufzuhellen vermögen, ohne dass es sich dabei um eine eigentliche Rückwirkung handelt (vgl. Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 2. April 2014, a.a.O., E. 2.7.2). Wird ein befristeter Aufenthalt in der Schweiz verlängert, ist für die Fristberechnung nicht blind auf die Dauer der ursprünglich vorgesehenen Entsendung abzustellen, da es nicht Sinn der Regelung ist, einem Expatriate, der letztlich länger als fünf Jahre in der Schweiz verbleibt, durch eine bloss Aneinanderreihung befristeter Arbeitsverträge die Ausschöpfung der fünfjährigen Frist und den Abzug seiner besonderen Berufskosten als Expatriate zu ermöglichen. Vielmehr obliegt sodann dem Pflichtigen, wie bei allen steueraufhebenden oder steuermindernden Tatsachen, der Nachweis einer höchstens auf fünf Jahre angelegten Erwerbstätigkeit in der Schweiz. Weiter ist die vorübergehende Natur einer nachträglich über die Fünfjahresfrist verlängerten Entsendung umso mehr infrage zu stellen, desto geringer der in Art. 2 Abs. 2 ExpaV zumindest hinsichtlich der Beibehaltung einer ausländischen Wohnung geforderte Bezug zum Heimat- respektive Entsendungsstaat in der fraglichen Steuerperiode ausfällt (vgl. Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 2. April 2014, a.a.O., E. 2.6.1). Das Kriterium des Haltens einer Zweitwohnung am ursprünglichen Wohnort kann bei der Beurteilung, wo sich der jetzige Wohnsitz einer Person oder einer Familie befindet, ein Indiz für eine zeitliche Befristung darstellen. Steht aufgrund einer Gewichtung der Umstände und Indizien der Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz aber einmal fest, so ist es dem Zugezogenen sehr wohl zuzumuten, dass er seine ursprüngliche Wohnstätte (befristet oder unbefristet) vermietet. Es ist ihm selbstverständlich nicht verwehrt, sie möbliert stehen zu lassen und sich zur Verfügung zu halten, nur soll dieser Umstand nicht zu einer Umqualifizierung der Wohn- und damit Lebenshaltungskosten in der Schweiz führen. Auch in diesem Zusammenhang ist hervorzuheben, dass die schweizerische Steuerrechtsordnung den Abzug von Wohnkosten des neuen Wohnorts eines Inländers, der sich in der Schweiz am ursprünglichen Wohnort eine Zweitwohnung hält, grundsätzlich nicht zulässt (vgl. Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 22. Juni 2012, a.a.O., E. 2b.dd). Ist der Entscheid, der Lebensmittelpunkt und das Zentrum der persönlichen Beziehungen für längere Zeit an einen neuen zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Wohnsitz zu verlegen, einmal getroffen, so sind die dortigen Wohnkosten nicht der beruflichen Sphäre zuzuordnen, sondern derjenigen der privaten Lebensgestaltung (vgl. Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 22. Juni 2012, 1DB.2011.282/1ST.2011.368, E. 2b.dd).

## **E. 8**

Unbestritten ist vorliegend, dass der Pflichtige als Spezialist im Sinne von Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV zu qualifizieren ist und die geltend gemachten Wohnkosten angemessen im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. b ExpaV sind. Strittig ist, ob der Pflichtige im Sinne von Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV in der Schweiz eine zeitlich befristete Aufgabe erfüllt. a) Vorab ist festzuhalten, dass es sich beim Pflichtigen nicht um einen klassischen Expatriate gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. a ExpaV handelt, wo leitende Angestellte von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden, sondern um einen Spezialisten im Sinne von Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV, der in der Schweiz eine zeitlich befristete Aufgabe erfüllt. Wie bereits weiter oben gesehen, wird Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV in Abs. 3 konkretisiert, in dem als vorübergehend oder zeitlich befristet eine auf höchstens fünf Jahre befristete Erwerbstätigkeit gilt und der Anspruch auf Unterstellung unter diese Verordnung in jedem Fall endet, wenn die befristete Erwerbstätigkeit durch eine dauernde Tätigkeit

abgelöst wird. Der zeitliche Aspekt ist damit erst in zweiter Linie zu berücksichtigen, d.h. erst dann, wenn der Zeitpunkt, in welchem die befristete von einer dauernden Tätigkeit abgelöst wird, auch nach fünf Jahren noch nicht erreicht ist. Entgegen den Ausführungen des Pflichtigen war er nicht von der D. bzw. der F. angestellt, sondern hat er eine Kette einzelner befristeter Arbeitsverträge mit Temporärfirmen aneinander gereiht, wobei er vom 8. Juni 2009 bis zum 31. Oktober 2009, vom 2. November 2009 bis zum 30. April 2010, vom 1. Mai 2010 bis zum 30. April 2011 und vom 1. Mai 2011 bis am 31. Januar 2012 für die Firma B. und vom 1. Februar 2012 bis zum 31. Januar 2013 und vom 1. Februar 2013 bis zum 31. März 2013 für die Firma C. gearbeitet hat. Im hier strittigen Steuerjahr 2012 ist also ein Arbeitgeberwechsel, nämlich von der B. zu der C. erfolgt, so dass spätestens ab diesem Zeitpunkt nicht mehr von einer konkreten, zeitlich befristeten Tätigkeit auszugehen ist, sofern dieses Kriterium vorher überhaupt erfüllt war, was vorliegend aber offen bleiben kann, hat der Pflichtige doch keinen Vertrag über eine im Vornhinein für einen bestimmten grösseren Zeitraum zusammenhängende Tätigkeit abgeschlossen. Dies ist entscheidend. Jedenfalls ist zum Vornhinein keine Befristung mit einem klaren Anfangs- und Endzeitpunkt erkennbar. Am hier entscheidenden Stichtag, d.h. am 31. Dezember 2012, lag damit keine konkrete, zeitlich befristete, sondern eine dauernde Tätigkeit vor. Schon aus diesem Grund kann sich der Pflichtige im Steuerjahr 2012 nicht (mehr) auf die ExpaV berufen. b) Entgegen der Ansicht des Pflichtigen, welcher für die Anwendung der ExpaV einzig auf das Kriterium der dauernden Tätigkeit abstellen will und die Rückkehrabsicht in den Heimatstaat bzw. die Beziehungen zur Schweiz für die Anwendung der ExpaV als irrelevant einstuft, impliziert der Passus vorübergehende oder zeitlich befristete Erwerbstätigkeit in der ExpaV eine Rückkehrabsicht. Die erwähnten Expat-Richtlinien halten dies denn auch ausdrücklich fest. Auch die Gerichtspraxis stellt, wie hiervor gesehen, auf dieses Kriterium ab. Typisch für die Anerkennung des Status als Expatriate ist die Beibehaltung des Wohnortes im Ausland. Wer dauerhaft seinen Wohn- und Arbeitsort in die Schweiz verlegt, hat keinen Anspruch mehr auf die Abzüge gemäss der ExpaV. Der Nachweis für die Beziehungen zum Heimatstaat bzw. die Rückkehrabsicht hat der Steuerpflichtige, welcher sich auf die steuermindernden Abzüge gemäss ExpaV beruft, zu erbringen. Gleichzeitig darf die Steuerbehörde aufgrund der von der Praxis zugelassenen ex-post Betrachtung in dem für die Steuerveranlagung massgeblichen Beurteilungszeitpunkt auch auf Umstände abstellen, welche erst nach der relevanten Steuerperiode bekannt bzw. offenkundig geworden sind und nachträglich die tatsächlichen Gegebenheiten in der zu beurteilenden Steuerperiode aufzuhellen vermögen. Damit ist im Sinne einer Gesamtbetrachtung zu prüfen, zu welchem Ort, wirtschaftlich und persönlich bzw. familiär, der stärkste Bezug besteht bzw. ob eine Rückkehrabsicht ins Heimatland besteht. Der Beschwerdeführer führt aus, dass weiterhin Beziehungen zur Slowakei bestünden. In beruflicher Hinsicht weist er darauf hin, nach seiner Rückkehr in sein Heimatland wieder geschäftlich aktiv zu sein. Entscheidend ist aber die Situation im Steuerjahr 2012 bzw. aktuell, in welcher der Pflichtige offenbar vollumfänglich in der Schweiz beruflich in Anspruch genommen wird, zumal er auch nach Erfüllung der Kettenverträge und nach Ablauf der Maximalfrist gemäss ExpaV weiterhin als IT-Spezialist in der Schweiz tätig war. Auch der lediglich behauptete Eintrag im Steuerregister im Heimatland kann daran nichts ändern. Dasselbe gilt hinsichtlich der geltend gemachten privaten Beziehungen, selbst wenn der Pflichtige die Slowakei einmal pro Monat besucht hätte, wofür indes entsprechende Nachweise fehlen, scheint der Bezug zum Heimatland abgeebt zu sein, zumal er bereits vor seiner Erwerbstätigkeit in der Schweiz mehrere Jahre

in Österreich und Grossbritannien gearbeitet hat. Vielmehr liegen diverse Indizien dafür vor, dass sich mittlerweile, spätestens aber im Steuerjahr 2012, der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Pflichtigen in die Schweiz verschoben hat. So ist die Lebenspartnerin, trotz Ausbildung in der Slowakei, bereits im Jahr 2010 zum Pflichtigen in die Schweiz gezogen, wo sie zwischenzeitlich auch arbeitet. Auch der gemeinsame Sohn zog im Jahr 2010 zum Pflichtigen in die Schweiz, wo er seither die öffentliche Schule besucht. Überdies sind sowohl der Pflichtige als auch sein Sohn in der Schweiz in diversen Vereinen aktiv, so dass insgesamt von stabilen Verhältnissen gesprochen werden kann. Aus alledem folgt, dass es an der Rückkehrabsicht, welche Voraussetzung für die Anwendung der ExpaV wäre, fehlt. c) Zusammenfassend ergibt sich, dass aufgrund der Kettenverträge bzw. dem damit zusammenhängenden Arbeitgeberwechsel, aber auch aufgrund des heute lediglich noch losen Konnexes zum Heimatland und der fehlenden Rückkehrabsicht in dasselbe bzw. dem spätestens im Jahr 2012 immer stärkeren Bezug zur Schweiz beim Pflichtigen kein Expatriate-Status mehr vorliegt und sich daher, auch unter Hinweis auf die enge bzw. restriktive Praxis bei der Auslegung dieser Sonderregelungen für die Expatriates, der geltend gemachten Abzug für die besonderen Berufskosten, konkret der Wohnkosten gestützt auf die ExpaV im vorliegend zu beurteilenden Steuerjahr 2012 nicht mehr rechtfertigt. Da der Pflichtige seinen Lebensmittelpunkt und das Zentrum seiner persönlichen Beziehungen für längere Zeit an den neuen zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz verlegt hat, sind die hier entstehenden Wohnkosten nicht (mehr) der beruflichen Sphäre zuzuordnen, sondern derjenigen der privaten Lebensgestaltung. Die geltend gemachten Wohnkosten sind entsprechend nicht zum Abzug zuzulassen. Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

#### **E. 9**

Ausgangsgemäss hat der Beschwerdeführer Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 800.-- zu bezahlen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Demgemäss **w i r d e r k a n n t** :

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