

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00120 vom 16. April 2008

ZH Verwaltungsgericht, 2008-04-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2007.00120

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00120 du 16 avril 2008

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00120 del 16 aprile 2008

Regeste

Direkte Bundessteuer 2003 | Das beschwerdeführende, belgische Ehepaar ist im Jahr 2000 aus Grossbritannien in die Schweiz gezogen. Der Ehemann ist seither in der Schweiz als Informatikspezialist tätig. Die vor dem Verwaltungsgericht umstrittenen Abzüge von Wohn- und Privatschulkosten im Sinn der Verordnung vom 3. Oktober 2000 über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen (ExpaV) sind dem Pflichtigen nicht zu gewähren, weil er nicht als Expatriate im Sinn der Verordnung zu qualifizieren ist. Auch eine Gewährung der Abzüge gestützt auf den Vertrauensschutz kommt nicht in Betracht, zumal die Pflichtigen keine nachteiligen Dispositionen aufgrund der ExpaV oder einer behördlichen Auskunft nachzuweisen vermögen. Die Beschwerde ist somit abzuweisen. S. auch SB.2007.119.

Erwägungen

E. 2

B, beide vertreten durch RA Beschwerdeführende, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2003, hat sich ergeben: I. Die belgischen Eheleute A und B wohnten nach ihrem Wegzug aus Belgien von Juli 1998 bis 1. Februar 2000 in Grossbritannien, wo der Ehemann als SAP-Berater tätig war. Danach zog das Ehepaar in die Schweiz. A arbeitete seither bei verschiedenen Arbeitgebern als Informatikspezialist im Rahmen von Projekten in der Schweiz. Das Ehepaar besitzt in Belgien eine Liegenschaft und beabsichtigt nach eigenem Bekunden, dorthin zurückzukehren. Am 28. September 2005 wurde dem Ehepaar A-B mit Verfügung die Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2003 mit einem steuerbaren bzw. satzbestimmenden Einkommen von Fr. ... bzw. Fr. ... eröffnet. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 13. Februar 2006 ab. Im Sinn einer Verböserung veranlagte es die Pflichtigen neu mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...). Das Steueramt stellte sich im Einspracheentscheid auf den Standpunkt, dass der Abzug von Wohn- und Privatschulkosten, welche der Pflichtige gestützt auf die Verordnung vom 3. Oktober 2000 über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen (ExpaV) geltend machte, wegen des schwachen beruflichen Bezugs zum Heimatstaat grundsätzlich zu verweigern sei. Der Abzug werde jedoch aus Gründen von Treu und Glauben bis Mitte der Steuerperiode 2003 zugelassen, weil dies unter anderem mit Einschätzungsvorschlag vom 29. November 2005 in Aussicht gestellt worden sei. II. Gegen den Einspracheentscheid erhoben die Pflichtigen Beschwerde. Nachdem die Steuerrekurskommission II mit Beschluss vom 6. Juli 2007 eine

Höhereinschätzung in Aussicht gestellt hatte, wies sie die Beschwerde am 23. Oktober 2007 ab und veranlagte die Pflichtigen unter Aufrechnung der vom kantonalen Steueramt zum Abzug zugelassenen Wohn- und Privatschuldkosten des Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...). Die Rekurskommission erwog, die in der ExpaV verankerte Abzugsfähigkeit von Wohn- und Privatschuldkosten von Expatriates sei gesetzwidrig und verfassungsrechtlich problematisch. Die Pflichtigen könnten diesbezüglich weder aus dem Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht noch gestützt auf den Vertrauensschutz etwas zu ihren Gunsten ableiten. III. Mit Beschwerde vom 11. Dezember 2007 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, sie seien für die Steuerperiode 2003 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) zu veranlagten. Das kantonale Steueramt und die Eidgenössische Steuerverwaltung schlossen auf Abweisung der Beschwerde, während die Steuerrekurskommission II auf Vernehmlassung verzichtete. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss". 1.2 Die nur sinngemässe Anwendung der Bestimmungen über das Verfahren vor der Rekurskommission gestattet unterschiedliche Regelungen, die sich aus der Natur eines zweistufigen gerichtlichen Instanzenzugs ergeben. Bei einem solchen System liegt eine Verengung der Kognition auf Rechtskontrolle mit Beschränkung des Novenrechts für die zweite Instanz nahe. Sie liegt im Interesse der Verfahrensökonomie und ist geeignet, einer missbräuchlichen Prozessführung entgegenzuwirken (BGE 131 II 548 E. 2.2.2). 1.3 Demnach können mit der (zweitinstanzlichen) Beschwerde an das Verwaltungsgericht 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 (BGE 131 II 548 E. 2.5); 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 Rekurskommission zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich somit lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (vgl. RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit werden als Berufskosten laut Art. 26 Abs. 1 DBG neben den notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (lit. a), den notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (lit. b) und den mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (lit. d) auch die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten (lit. c) abgezogen. Art. 26 Abs. 2 DBG sieht vor, dass für die Abzüge gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. a-c DBG Pauschalansätze festzulegen sind, wobei in den Fällen von Art. 26 Abs. 1 lit. a und lit. c DBG der Nachweis von höheren Kosten möglich sein soll. Gemäss dem Ingress der ExpaV hat das Eidgenössische Finanzdepartement diese Verordnung gestützt auf den genannten Art. 26 DBG (sowie auf der Grundlage von Art. 1 lit. a der Verordnung vom 18. Dezember 1991 über Kompetenzzuweisungen bei der direkten Bundessteuer an das Finanzdepartement) erlassen. Die ExpaV sieht unter anderem

vor, dass in der Schweiz wohnhafte Expatriates die "angemessenen Wohnkosten in der Schweiz bei nachgewiesener Beibehaltung einer ständigen Wohnung im Ausland" als besondere Berufskosten abziehen können (Art. 2 Abs. 2 lit. b ExpaV). Ferner sind nach der Verordnung als besondere Berufskosten bei Expatriates mit Wohnsitz in der Schweiz auch "die ordentlichen Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule durch die minderjährigen Kinder abzugsfähig, sofern die öffentlichen Schulen keinen adäquaten Unterricht anbieten" (Art. 2 Abs. 2 lit. c ExpaV).

E. 2.2

Expatriates im Sinn der ExpaV sind neben leitenden Angestellten, welche von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden (Art. 1 Abs. 1 lit. a ExpaV), auch Spezialisten, "die in der Schweiz eine zeitlich befristete Aufgabe erfüllen" (Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV). Als solche Spezialisten 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" (Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV). Wie aus dieser Umschreibung ersichtlich ist, ist die ExpaV bei Unselbständigerwerbenden, die im Heimatstaat nicht selbstständig erwerbstätig sind, zur Hauptsache auf Fälle ausgerichtet, bei welchen der Unselbständigerwerbende von einem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsendet wird. Damit im Einklang steht der in der Lehre gebräuchliche Begriff des Expatriates, wonach als solcher ein im Ausland wohnhafter Arbeitnehmer gilt, welcher auf Veranlassung seines Arbeitgebers den bisherigen Arbeits- und Tätigkeitsort wechselt und zur Ausübung einer vorübergehenden, unselbständigen Arbeitstätigkeit in ein anderes Land entsendet wird (vgl. Robert Waldburger/Martin Schmid, Gewinnungskostencharakter besonderer Leistungen des Arbeitgebers an Expatriates, Bern etc. 1999, 1).

E. 2.3

Von einer zeitlich befristeten Aufgabe ist nach Art. 1 Abs. 3 Satz 1 ExpaV bei einer auf höchstens fünf Jahre befristeten Erwerbstätigkeit auszugehen. Die ExpaV ist in jedem Fall nicht mehr anwendbar, wenn die befristete Erwerbstätigkeit durch eine dauernde Tätigkeit abgelöst wird (Art. 1 Abs. 3 Satz 2 ExpaV).

E. 3.1

Zu Recht nicht bestritten ist vorliegend, dass der pflichtige Ehemann, der als Informatikspezialist tätig ist, grundsätzlich als Spezialist im Sinn von Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV bezeichnet werden kann. Die Eidgenössische Steuerverwaltung und das kantonale Steueramt haben jedoch geltend gemacht, dass die ExpaV vorliegend von vornherein nicht anwendbar sei, weil die Pflichtigen ihr Heimatland bereits im Juli 1998 verlassen hätten und damit im massgeblichen Zeitpunkt, also am 31. Dezember 2003, die Fünfjahresfrist von Art. 1 Abs. 3 Satz 1 ExpaV bereits abgelaufen sei. Die genannte Fünfjahresfrist beginnt aber – wie aus Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV ersichtlich ist, wo von einer befristeten Erwerbstätigkeit in der Schweiz die Rede ist – nicht mit dem Wegzug aus dem Heimatland, sondern erst mit der Aufnahme der Erwerbstätigkeit in der Schweiz. Weil der Ehemann im Laufe des Jahres 2000 begonnen hat, in der Schweiz zu arbeiten, ist die Frist somit vorliegend noch nicht abgelaufen.

E. 3.2

Der Ehemann war zwischen 2000 und 2002 im Rahmen von befristeten Arbeitsverträgen bei drei verschiedenen Arbeitgebern erwerbstätig. Obschon zwei dieser Arbeitgeber jeweils Folgeverträge mit dem Pflichtigen abschlossen, galten die genannten Verträge mit einer Ausnahme nicht länger als bis zum 31. Dezember 2002. Lediglich der am 1. August 2002 mit der D AG abgeschlossene Vertrag hatte eine längere Geltungsdauer, nämlich bis zum 31. Dezember 2004. Soweit ersichtlich war der Pflichtige im Jahr 2003 nur bei der D AG angestellt. Die D AG hat ihn gestützt auf einen mit der E-Bank abgeschlossenen Rahmenvertrag vom 1. April 2001 und mehrerer befristeter Einzelverträge der E-Bank als Personalverleiherin zur Verfügung gestellt. Dabei hat er nach einem Schreiben eines Projektmanagers der E-Bank bereits ab dem Jahr 2000 bei zehn Einzelprojekten bzw. Projektmeilensteinen der E-Bank mitgewirkt. Dass er aufgrund Personalverleiher seit dem Jahr 2000 für die E-Bank gearbeitet hat, geht auch aus den sich bei den Akten befindlichen Arbeitsverträgen zwischen ihm und der F AG hervor. Der Pflichtige ist somit bereits seit dem Jahr 2000 von schweizerischen Personalverleihern innerhalb der Schweiz zu Gunsten des gleichen, schweizerischen Abnehmers (E-Bank) eingesetzt worden. Zwar war er während seines Einsatzes bei einer Konzerngesellschaft des früheren belgischen Arbeitgebers in Grossbritannien noch als typischer Expatriate zu würdigen. Doch ist nicht aktenkundig, dass der Pflichtige seine Erwerbstätigkeit in der Schweiz auf Veranlassung seiner früheren Arbeitgeber in Grossbritannien und Belgien aufgenommen hat. Insofern fehlt es – wie das kantonale Steueramt zu Recht angenommen hat – am erforderlichen beruflichen Bezug zum Heimatstaat. Obschon im Arbeitsvertrag vom 1. August 2002 vorgesehen ist, dass der Pflichtige für eine im Voraus festzulegende Zeitspanne auch von der Schweiz ins Ausland geschickt werden könne, ist er im massgebenden Zeitpunkt, am 31. Dezember 2003, nicht mehr ein Spezialist gewesen, der im Sinn von Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV typischerweise international eingesetzt wird. Trotz der Befristung der Arbeitsverträge muss zudem davon ausgegangen werden, dass der Aufenthalt des Pflichtigen infolge des genannten Umstands in der Schweiz im massgebenden Zeitpunkt auf Dauer angelegt war. Es würde dem Sinn der Regelung der Berufskostenabzüge widersprechen, wenn ein Expatriate, der letztlich länger als fünf Jahre in der Schweiz verbleibt, durch eine blossе Aneinanderreihung von befristeten Arbeitsverträgen die fünfjährige Frist von Art. 1 Abs. 3 Satz 1 ExpaV ausschöpfen und dadurch in den Genuss der Abzüge der ExpaV kommen könnte. Eine befristete Aufgabe in der Schweiz im Sinn der ExpaV ist vorliegend umso mehr auszuschliessen, als der überwiegende Teil der Fünfjahresfrist im massgebenden Zeitpunkt abgelaufen war und dementsprechend strengere Anforderungen an den – wie bei allen steueraufhebenden Tatsachen – von den Pflichtigen zu erbringenden Nachweis einer befristeten Erwerbstätigkeit in der Schweiz gestellt werden können (vgl. zur Beweislastverteilung BGr, 22. Februar 1993, ASA 62 [1993/94], S. 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa). Ins Bild passt nicht zuletzt, dass die Eheleute schliesslich mehr als fünf Jahre in der Schweiz geblieben sind und noch heute – also nach über acht Jahren – hier leben.

E. 3.3

Weil nach dem Gesagten feststeht, dass der zu beurteilende Sachverhalt nicht in den Geltungsbereich der ExpaV fällt, können die geltend gemachten Wohnungsmehrkosten und Privatschulkosten nicht gestützt auf die ExpaV zum Abzug zugelassen werden. Wieweit die ExpaV vor dem Gesetz und der Verfassung standhält, kann hier offen bleiben. Hinsichtlich der beanspruchten Abzüge ist nur noch zu prüfen, ob sie den Pflichtigen aufgrund des Vertrauensschutzes zu gewähren sind. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes, der aus dem

in Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 statuierten Prinzip von Treu und Glauben fliesst, ist vorliegend durch die Verweigerung der streitigen Abzüge nicht verletzt. Von vornherein keine Vertrauensgrundlage bildet die ExpaV selbst, zumal das Prinzip des Vertrauensschutzes eine Änderung des geltenden Rechts grundsätzlich nicht ausschliesst und mit dessen Revision zu rechnen ist (vgl. BGE 130 I 26 E. 8.1; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Zürich etc. 2006, Rz. 641 ff., auch zum Folgenden). Da die Pflichtigen nicht substantiiert haben nachweisen können, dass sie gestützt auf die Regelung der ExpaV Dispositionen getroffen haben und dadurch mangels Möglichkeit der Anpassung an die neue Rechtslage in schwer wiegender Weise getroffen worden sind, fehlt es insbesondere an den Voraussetzungen für einen Anspruch auf eine angemessene Übergangsregelung. Auch hinsichtlich der behördlichen Zusage, die Abzüge würden bis Mitte der Steuerperiode 2003 gewährt, vermögen die Pflichtigen nicht darzutun, dass sie eine für den Vertrauensschutz erforderliche nachteilige Disposition aufgrund der Zusage getroffen hätten (vgl. zum Vertrauensschutz bei behördlichen Zusagen Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz. 668 ff., insbesondere Rz. 686). Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rekurskommission im Ergebnis die strittigen Abzüge zu Recht nicht gewährt hat. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit 145 Abs. 2 DBG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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