

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00020 vom 14. Mai 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-05-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00020

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00020 du 14 mai 2014

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00020 del 14 maggio 2014

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2010 | Abzug von Umzugskosten gestützt auf die Expat-Richtlinien? Der Pflichtige, Schweizer Staatsangehöriger, war während zwei Jahren als IT-Spezialist im Ausland tätig. Die mit der Rückkehr in die Schweiz verbundenen Umzugskosten wurden ihm von seiner neuen Arbeitgeberin vergütet. Für die Anwendung der Expat-Richtlinien fehlt es am Erfordernis der Entsendung durch den Arbeitgeber sowie am Kriterium des befristeten Aufenthalts in der Schweiz, weshalb die Umzugskosten Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (§ 17 Abs. 1 StG) darstellen (E. 2). Keine konfiskatorische Besteuerung (E. 3). Ein vom Pflichtigen gewährtes Darlehen an eine Aktiengesellschaft wurde zu Recht der Vermögenssteuer unterworfen, ungeachtet dessen, ob es zusätzlich als verdecktes Eigenkapital der Kapitalsteuer der Gesellschaft unterliegt (E. 4). Abweisung.

Erwägungen

E. 2.1

Der Einkommenssteuer unterliegen kraft § 16 Abs. 1 StG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Hierzu gehören namentlich gemäss § 17 Abs. 1 StG alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlich em Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile. Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen (§§ 26–30) und die allgemeinen Abzüge (§§ 31 und 32) abgezogen. Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit werden laut § 26 Abs. 1 lit. c StG als Berufskosten auch die "übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten" abgezogen. Als steuermindernde Tatsache sind die Berufskosten vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (vgl. Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich etc. 2008, § 19 N. 8).

E. 2.2

Umzugskosten stellen in der Regel private Lebenshaltungskosten dar, welche gemäss § 33 lit. a StG nicht zum Abzug zugelassen werden (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 33 N. 20; Robert Waldburger/Martin Schmid, Gewinnungskostencharakter von besonderen Leistungen des Arbeitgebers an Expatriates, Bern 1999, Rz. 131). Ausnahmsweise dürfen Umzugskosten als Berufskosten in Abzug gebracht werden, so wenn der Grund für den Umzug in einer vom Arbeitgeber verursachten Zwangslage (z.B.

Residenzpflicht) liegt (RB 1985 Nr. 36 = StE 1986 B 22.3 Nr. 12) . Sind die Kosten indessen darauf zurückzuführen, dass der Steuerpflichtige freiwillig eine neue Arbeitsstelle antritt, sind sie nicht abzugsfähig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 26 N. 37). Beahlt der Arbeitgeber die Umzugskosten bzw. übernimmt er diesen unentgeltlich, so empfängt der Arbeitnehmer einen steuerbaren geldwerten Vorteil. Denn diese Leistung des Arbeitgebers liegt einzig im Arbeitsverhältnis begründet, weshalb im Umfang des Marktwerts der erbrachten Leistung Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im Sinn von § 17 Abs. 1 StG vorliegt (Waldburger/Schmid, Rz. 132). Dagegen können sog. Expatriates gestützt auf die Richtlinien des kantonalen Steueramts über die Berücksichtigung besonderer Berufskosten von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten und Spezialisten vom 23. Dezember 1999 (ZStB Nr. 17/300; Expat-Richtlinien) unter gewissen Voraussetzungen auch die Umzugskosten in die Schweiz und zurück in den Heimatstaat als Berufskosten geltend machen (vgl. Expat-Richtlinien , Rz . 14). Den Expat-Richtlinien unterliegen leitende Angestellte, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz (in der Regel zu einer Tochter- oder Schwestergesellschaft) entsandt werden (sog. Expatriates), sowie Spezialisten, die zwecks Erledigung eines zeitlich befristeten Projekts hier als Arbeitnehmer tätig sind und denen aufgrund dieses zeitlich befristeten Aufenthalts in der Schweiz zusätzliche Berufskosten erwachsen (Expat-Richtlinien , Rz . 2). Als Spezialisten im Sinn der Richtlinien gelten Arbeitnehmer, die aufgrund ihrer besonderen beruflichen Qualifikation typischerweise international eingesetzt werden sowie Personen, die in ihrem Wohnsitzstaat selbständig erwerbstätig sind und zwecks Erledigung eines konkreten, zeitlich befristeten Projekts in der Schweiz als Arbeitnehmer erwerbstätig sind, insbesondere Informatik-, IT- und Telekommunikationsspezialisten (Expat-Richtlinien , Rz . 4). Als vorübergehend bzw. zeitlich befristet gilt ein Zeitraum von maximal fünf Jahren (Expat-Richtlinien , Rz . 5). Während für die Qualifikation als "leitender Angestellter" zwingend verlangt wird, dass die Aufnahme einer befristeten Arbeitstätigkeit in der Schweiz aufgrund einer Entsendung des ausländischen Arbeitgebers erfolgt, ist dies für Spezialisten grundsätzlich nicht erforderlich. Waren die Spezialisten im Ausland aber bisher unselbständig erwerbstätig, so müssen auch sie – um als Expatriates im Sinn der Expat-Richtlinien qualifiziert werden zu können – vom ausländischen Arbeitgeber in die Schweiz entsandt worden sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 26 N. 17; VGr, 16. April 2008, SB.2007.00120 = RB 2008 Nr. 83 = StE 2008 B 22.3 Nr. 97 = ZStP 2008, 223; vgl. auch Waldburger/Schmid, Rz. 2). Weiter sind nur jene Expatriates zur Geltendmachung besonderer Berufskosten gemäss Expat-Richtlinie berechtigt, die neben der Schweiz zu einem zweiten Staat Beziehungen unterhalten, indem sie dort über einen Wohnsitz oder ständige Wohnstätte verfügen (Expat-Richtlinien, Rz. 6). Expatriates, die ihren Wohnsitz (Lebensmittelpunkt) in der Schweiz haben, unterliegen nur dann den Expat-Richtlinien, wenn sie in ihrem Heimatstaat eine ständige Wohnstätte beibehalten oder die Absicht haben, in absehbarer Zeit dorthin zurückzukehren (Expat-Richtlinien, Rz. 9). Erforderlich ist demnach eine fortdauernde Beziehung zum ausländischen Wohnsitz- bzw. Heimatstaat.

E. 2.3

Der 39-jährige Pflichtige darf grundsätzlich als Spezialist im Sinn der Expat-Richtlinien gelten: Als Informatiker war er während zweier Jahren im Ausland für die IT-Firma E tätig. Heute arbeitet er für die F GmbH in G. Bei beiden Firmen handelt es sich um Unternehmen im Bereich der Informationstechnologie, in welchen der Pflichtige dank seiner besonderen beruflichen Qualifikation als Ingenieur/Informatiker zum Einsatz kam. Vorliegend fehlt es

aber am Erfordernis der Entsendung des als unselbständig erwerbstätigen Pflichtigen, der nicht etwa als Spezialist von seiner früheren Arbeitgeberin E in die Schweiz entsandt wurde, sondern hier in der Schweiz seine Dienste einer neuen Arbeitgeberin (F GmbH) zur Verfügung stellt. Nicht erfüllt ist sodann die Voraussetzung des lediglich vorübergehenden Tätigwerdens in der Schweiz: So setzt der persönliche Anwendungsbereich der Expat-Richtlinien voraus, dass der Spezialist nur vorübergehend in der Schweiz – für einen Zeitraum von maximal fünf Jahren – arbeitet und weiterhin Beziehungen zum Heimatstaat unterhält, indem er dort über einen Wohnsitz oder ständige Wohnstätte verfügt. Der Pflichtige ist Schweizer Bürger und hat hier an einer Hochschule studiert. Nach dem Doktorat lebte er zwar zwei Jahre im Ausland, indessen ohne dort Wohneigentum zu erwerben, wie es sich dem dortigem Steuer-Formular entnehmen lässt. Dass er nun nur für kurze Zeit, d. h. für maximal fünf Jahre, in die Schweiz zurückgekehrt ist, macht er nicht geltend. Vielmehr liegt nicht ein zeitlich befristeter Aufenthalt hier in der Schweiz vor, sondern ein solcher im Ausland. Eine solche, quasi umgekehrte Expatriates-Situation – zeitlich befristeter Aufenthalt eines Schweizers im Ausland mit anschliessender Rückkehr in die Schweiz – wird von den Expat-Richtlinien nicht erfasst. Ebenso wenig auf die Privilegien der Expat-Richtlinien können sich Inländer berufen, die aus beruflichen Gründen ihren Wohnsitz innerhalb der Schweiz verlegt haben und sich am ursprünglichen Wohnort eine Zweitwohnung halten (vgl. ZStP 4/2007, Nr. 26, S. 280). Da der Pflichtige ohnehin nicht unter die Expat-Richtlinien fällt, braucht an dieser Stelle nicht weiter geprüft zu werden, ob die Richtlinien verfassungs- bzw. gesetzeskonform sind. Die von der Arbeitgeberin vergüteten Umzugskosten des Pflichtigen stellen daher Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nach § 17 Abs. 1 StG dar (vgl. E. 2.2 in fine) und müssen vom Pflichtigen als solches versteuert werden. Dass eine vom Arbeitgeber verursachte Zwangslage vorlag oder eine Residenzpflicht bestand (vgl. E. 2.2), hat der Pflichtige nicht vorgebracht.

E. 2.4

Auch aus dem Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]), insbesondere aus dem Recht auf Gleichbehandlung im Unrecht, lässt sich kein Anspruch auf Abzug der Umzugskosten ableiten. Zum einen besteht keine entsprechende Praxis der Steuerbehörden, solche Kosten zum Abzug zuzulassen und zum andern wurde nicht hinreichend substantiiert, dass die Steuerbehörden bei den in der Beschwerde namentlich genannten Personen Umzugskosten zum Abzug zugelassen hätte.

E. 3.1

Der Pflichtige macht weiter eine konfiskatorische Besteuerung geltend, die der Eigentumsgarantie von Art. 26 BV zuwiderlaufe. Bei einem Einkommen von Fr. ... müsse er 75 % an Steuern abliefern, was unverhältnismässig sei.

E. 3.2

Vor der verfassungsmässigen Eigentumsgarantie können Verpflichtungen zu Steuerleistungen nur standhalten, wenn sie den Wesenskern des Privateigentums unangetastet lassen. Als Institutsgarantie schützt die Eigentumsgarantie die Eigentumsordnung in ihrem Kern: Sie untersagt dem Gemeinwesen, den Abgabepflichtigen ihr privates Vermögen durch übermässige Besteuerung nach und nach zu entziehen oder durch Häufung verschiedener Steuern, z. B. durch Kumulierung von Einkommens- und Vermögenssteuern, den Bürger derart zu belasten, dass er nur bezahlen kann, wenn er sein

Vermögen nach und nach veräussert. Mithin ist das Gemeinwesen verpflichtet, das bestehende Vermögen in seiner Substanz zu bewahren und die Möglichkeit der Neubildung von Vermögen so zu erhalten, dass das Einkommen nicht dauernd und vollständig wegbesteuert wird. Ob eine unzulässige konfiskatorische Besteuerung vorliegt, ist vor dem Hintergrund des Steuersatzes, der Bemessungsgrundlage, der Dauer der Massnahme, der relativen Tiefe des fiskalischen Eingriffs, der Kumulation mit anderen Abgaben und der Möglichkeit der Überwälzung der Steuer zu prüfen (vgl. zum Ganzen: VGr, 2. Februar 2011, SB.2010.00126, E. 3; BGE 106 Ia 342 E. 6a ; Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., Zürich etc. 2012, § 4 N. 69). Indessen gilt auch eine Steuerbelastung, die vorübergehend das Einkommen übersteigt, nicht als konfiskatorisch, sofern die übermässige steuerliche Belastung nur für die Dauer eines Steuerjahrs oder weniger Steuerjahre eintritt (BGE 106 Ia 342 E. 6c). Das Verwaltungsgericht verneinte eine konfiskatorische Besteuerung – mangels Dauerbelastung – in einem Entscheid, dem für die streitbetroffenen zwei Jahre eine Steuerbelastung von rund 88 % bzw. gar 97.5 % des steuerbaren Einkommens zugrunde lag (VGr, 2. Februar 2011, SB.2010.00126, E. 3.2).

E. 3.3

Wie bereits aufgezeigt, ist das kantonale Steueramt bzw. die Vorinstanz für die Steuerberechnung zu Recht nicht von einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... bzw. den beantragten Fr. ... ausgegangen, sondern von einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... , bestehend aus dem Monatseinkommen des Pflichtigen für den Monat ... 2010 und den ihm vergüteten Umzugskosten. Rechnet man den für die Staats- und Gemeindesteuern 2010 geschuldeten Steuerbetrag, inkl. Personalsteuer und Kirchensteuer und Zinsen, insgesamt Fr. ... (gemäss Schlussrechnung vom 14. Januar 2013), und jenen für die direkte Bundessteuer 2010, insgesamt Fr. ..., zusammen, so beläuft sich die Steuerlast im Bund und im Kanton Zürich auf total Fr. Hinzu kommen die Steuerlasten im Umfang von Fr. ... aus dem Kanton H, wo der Pflichtige eine Liegenschaft im Miteigentum besitzt. Damit beträgt das gesamte Steuerbetreffnis für das Steuerjahr 2010 Fr. Die Gesamtbelastung des Pflichtigen mit Steuern im Jahr 2010 beläuft sich auf rund 39 % seines steuerbaren Einkommens 2010. In Anbetracht seines viel höheren – satzbestimmenden – Einkommens von Fr. ... im Jahr 2010 und der Tatsache, dass das geschuldete Steuerbetreffnis nicht einmal ein einziges Monatseinkommen des Pflichtigen übersteigt und auch nicht ersichtlich ist, dass er genötigt wäre, für die Begleichung der Steuern auf die Substanz seines Vermögens zurückzugreifen sowie keine hohe Belastung im Sinn eines Dauerzustands besteht, liegt keine Verletzung der Eigentumsgarantie vor.

E. 4

Schliesslich rügt der Pflichtige eine unzulässige "Doppelbesteuerung", da das von ihm gewährte Darlehen im Umfang von rund Fr. ... an die M AG als Guthaben im Privatvermögen der Vermögenssteuer unterliege und gleichzeitig – aufgrund der Qualifizierung als verdecktes Eigenkapital der Gesellschaft – der Kapitalsteuer unterworfen werde. Das gesamte Reinvermögen natürlicher Personen unterliegt laut § 38 Abs. 1 StG der Vermögenssteuer. Teil des steuerbaren Vermögens bilden auch private Darlehen (EStV, Steuerinformationen, Bern 2012, Die Vermögenssteuer natürlicher Personen, S. 5; Reich, § 14 N. 13 und 26). Gewährt ein Aktionär der Gesellschaft ein Darlehen, so kann jenes unter gewissen Voraussetzungen (vgl. Kreisschreiben Nr. 6 der EStV vom 6. Juni 1997, Verdecktes Eigenkapital [Art. 65 und 75 DBG] bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften) von Fremdkapital in verdecktes Eigenkapital umqualifiziert werden. Der

Tatbestand des verdeckten Eigenkapitals ist erfüllt, wenn eine Körperschaft von ihren Gesellschaftern mit einem im Verhältnis zu ihren Aktiven unangemessen niedrigen Eigenkapital ausgestattet ist und das fehlende Eigenkapital durch "Darlehen" der Gesellschafter ergänzt wird. Die Gewährung eines Darlehens durch den Aktionär an die Gesellschaft bezweckt in der Regel, die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaft und Inhabern der Beteiligungsrechte zu umgehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 80 N. 3). Daher wird gemäss § 80 StG das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften um jenen Teil des Fremdkapitals erhöht – und damit der Kapitalsteuer der betroffenen juristischen Person unterworfen – dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt. Beim Kreis der Kreditgeber kommen nebst Anteilsinhabern auch nahestehende Personen infrage, die in einer engen persönlichen, verwandtschaftlichen oder wirtschaftlichen Verbindung zum Anteilsinhaber stehen (vgl. Peter Brülisauer/Philipp Ziegler in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 65 DBG N. 19; Kreisschreiben Nr. 6 der EStV, Ziff. 2.1). Eine wirtschaftliche Doppelbelastung resultiert daraus, dass Werte, die eine Aktiengesellschaft bereits in Form von Gewinn oder Kapital zu versteuern hatte, zusätzlich beim Aktionär in Form von Vermögen oder Vermögensertrag besteuert werden. Aufgrund der Anerkennung der juristischen Person als eigenständiges Steuersubjekt wird die wirtschaftliche Doppelbelastung indessen als systemkonform erachtet (vgl. Roland Böhi, Das verdeckte Eigenkapital im Steuerrecht, Zürich etc. 2014, S. 115 ff.; Brülisauer/Ziegler in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Art. 65 DBG N. 2 ff.; BGE 136 I 65 E. 5.4). Nach dem Gesagten hat der Pflichtige das Darlehen an die M AG, deren Verwaltungsratsmitglieder sein Bruder und sein Vater sind, ungeachtet dessen, ob es als verdecktes Eigenkapital der Kapitalsteuer der betreffenden Gesellschaft unterliegt und ob damit gegebenenfalls eine wirtschaftliche Doppelbelastung einhergeht, als Vermögen nach § 38 Abs. 1 StG zu versteuern. Ob das betreffende Kapital verzinst wurde oder nicht, kann hierbei offenbleiben, denn auch bei zinslosen Darlehen von Aktionären bzw. nahestehenden Personen an die Gesellschaft, ist verdecktes Eigenkapital für die Kapitalsteuer anzunehmen (vgl. Kreisschreiben Nr. 6 der EStV, Ziff. 3.2). Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Parteientschädigungen wurden nicht verlangt.

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