

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00021 vom 14. Mai 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-05-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2014.00021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00021)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00021 du 14 mai 2014

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00021 del 14 maggio 2014

## Regeste

Direkte Bundessteuer 2010 | Abzug von Umzugskosten gestützt auf die Expatriates-Verordnung? 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 Expatriates-Verordnung 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 (Art. 17 Abs. 1 DBG) darstellen (E. 2). Keine konfiskatorische Besteuerung (E. 3). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

ExpaV). Als vorübergehend oder zeitlich befristet gilt eine auf höchstens fünf Jahre befristete Erwerbstätigkeit. Der Anspruch auf Unterstellung unter die ExpaV endet in jedem Fall, wenn die befristete Erwerbstätigkeit durch eine dauernde Tätigkeit abgelöst wird (Art. 1 Abs. 3 ExpaV). 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 ExpaV qualifiziert werden zu können – vom ausländischen Arbeitgeber in die Schweiz entsandt worden sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N. 20; VGr, 16. April 2008, SB.2007.00120 = RB 2008 Nr. 83 = StE 2008 B 22.3 Nr. 97 = ZStP 2008, 223; vgl. aber Eidg. Steuerverwaltung [EStV], Anhörung zur Revision der Expatriates-Verordnung [ExpaV], Erläuternder Bericht, März 2014, Ziff. 5.2).

### E. 2.1

Der Einkommenssteuer unterliegen kraft Art. 16 Abs. 1 DBG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Hierzu gehören namentlich gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem 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 (Art. 26–32) und die allgemeinen Abzüge (Art. 33 und 33a) abgezogen. Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit werden laut Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG 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 Art. 34 lit. a DBG nicht zum Abzug zugelassen werden (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 34 N. 19; 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. 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 Art. 17 Abs. 1 DBG vorliegt (Waldburger/Schmid, Rz. 132). Dagegen können sog. Expatriates 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 (Expatriates-Verordnung, ExpaV; SR 642.118.3) unter gewissen Voraussetzungen auch die Umzugskosten in die Schweiz und zurück in den früheren ausländischen Wohnsitzstaat als Berufskosten geltend machen (vgl. Art.

### **E. 2.3**

Der 39-jährige Pflichtige darf grundsätzlich als Spezialist im Sinn der ExpaV 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 ExpaV voraus, dass der Spezialist nur vorübergehend in der Schweiz – für einen Zeitraum von maximal fünf Jahren – arbeitet. 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 dortigen 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 der ExpaV nicht erfasst. Ebenso wenig auf die Privilegien der ExpaV 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 ExpaV fällt, braucht an dieser Stelle nicht weiter geprüft zu werden, ob jene verfassungs- bzw. gesetzeskonform sei oder nicht. Die von der Arbeitgeberin vergüteten Umzugskosten des Pflichtigen stellen daher Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 17 Abs. 1 DBG 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 direkte Bundessteuer 2010 geschuldeten Steuerbetrag von Fr. ... und jenen für die Staats- und Gemeindesteuern 2010, insgesamt Fr. ... (gemäss Schlussrechnung vom 14. Januar 2013) , inkl. Personalsteuer und Kirchensteuer und Zinsen, 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 37 % 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 k eine hohe Belastung im Sinn eines Dauerzustands besteht , liegt keine Verletzung der Eigentumsgarantie vor.

#### **E. 4**

Der weiteren Rüge des Pflichtigen, hinsichtlich des von ihm gewährten Darlehens an die M AG liege eine unzulässige "Doppelbesteuerung" vor, da jenes als Guthaben im Privatvermögen sowohl der Vermögenssteuer als auch gleichzeitig – als verdecktes Eigenkapital – der Kapitalsteuer unterliege, kommt im vorliegenden Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer 2010 keine Relevanz zu. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

#### **E. 5**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und ist weder ihm noch der Beschwerdegegnerin eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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