

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00080 vom 28. Oktober 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-10-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2016.00080](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00080)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00080 du 28 octobre 2016

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00080 del 28 ottobre 2016

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2012 | Erfordernis der Entsendung zur Geltendmachung besonderer Berufskosten nach den Expatriates-Richtlinien (ZStB Nr. 17/300; in der bis Steuerperiode 2015 gültigen Fassung) Der ausländische BF ist Telekommunikationsspezialist verlegte seinen Wohnsitz 2011 in die Schweiz; kurz darauf folgte seine Familie. Mit in der Schweiz domizilierten Personalverleihern schloss er verschiedene Arbeitsverträge. In zwei Lohnausweisen wurden unter dem Titel "Expatriate" nicht im Bruttolohn enthaltene Pauschalpensen von insgesamt Fr. 12'000.- aufgeführt. Das kt. Steueramt liess den Pauschalabzug gestützt auf die Expatriates-Richtlinien nicht zu, da der BF nicht von seinem früheren Arbeitgeber in die Schweiz entsandt worden sei. Das Steuerrekursgericht vertrat demgegenüber die Ansicht, den Expatriates-Richtlinien sei von vornherein die Anwendung zu verweigern, da sie sich als verfassungs- und gesetzeswidrig erweisen würden. Das Verwaltungsgericht liess bislang offen, ob es die Sonderregelungen für Expatriates als gesetzes- und verfassungskonform erachte. Auch im vorliegenden Fall lässt es die Frage offen, denn der Pflichtige gilt mangels Entsendung nicht als Expatriate im Sinn der Expatriates-Richtlinien. Bereits unter der Geltung der bis Steuerperiode 2015 geltenden Expatriates-Richtlinien wurde von Rspr. und Lehre vorausgesetzt, dass ein Unselbständigerwerbender von seinem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt wird. Eine Entsendung liegt insb. dann nicht vor, wenn sich der Steuerpflichtige – wie hier – von einem schweizerischen Personalverleiher zugunsten eines schweizerischen Abnehmers einsetzen lässt. Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

B, Beschwerdeführende, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2012, hat sich ergeben: I. A, ungarischer Staatsbürger, ist in der Branche der Telekommunikationstechnik tätig. Am 17. August 2011 zog er von D/Ungarn nach E. Am 27. Januar 2012 schloss er mit der in ... domizilierten G AG einen vom 15. Dezember 2011 bis 17. August 2012 befristeten Personalverleihvertrag ab. Als Einsatzbetrieb wurde die H AG vereinbart. Nach Beendigung der Tätigkeit für die G AG per 30. Juni 2012, schloss A für die Dauer vom 1. Juli 2012 bis 17. August 2012 und für denselben Einsatzbetrieb am 25. Juli 2012 mit der I AG mit Sitz in ... einen weiteren Personalverleihvertrag ab. Vom 1. September 2012 bis 31. Dezember 2012 arbeitete er für die J GmbH, K (Kanton L). In der Steuererklärung 2012 (nachträgliche ordentliche Veranlagung zur Quellensteuer) deklarierten A und B (nachfolgend: die Pflichtigen) Einkünfte des Ehemanns aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. ... . In den vom Pflichtigen eingereichten

Lohnabrechnungen der G AG und der I AG wurden unter dem Titel "Expatriate" nicht im Bruttolohn enthaltene Pauschalspesen von Fr. 9'000.- bzw. Fr. 3'000.- aufgeführt. Das kantonale Steueramt forderte daher mit Auflage vom 5. Februar 2015 die Arbeits-/Entsendungsverträge ein und verlangte den Nachweis, dass der pflichtige Ehemann die gemäss 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; Expatriate s -Richtlinien) erfülle. Mit E-Mail vom 11. Februar 2015 reichten die Pflichtigen die Arbeitsverträge mit der G AG und der I AG ein. Das kantonale Steueramt schätzte die Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2012 am 1. April 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... ein. Dabei rechnete es den als Pauschalabzug im Sinn der Expatriate s -Richtlinie (8 Monate x Fr. 1'500.- ) deklarierten Betrag von Fr. 12'000.- als Einkunft aus unselbständigem Haupterwerb auf. Die hiergegen erhobene Einsprache der Pflichtigen wies das kantonale Steueramt am 2. Februar 2016 ab, da der Pflichtige, der vor dem Zuzug in die Schweiz unselbständig erwerbstätig gewesen sei und nicht vom ausländischen Arbeitgeber entsandt worden sei, nicht als Expatriate im Sinn der kantonalen Richtlinie qualifiziert werden könne. II. Gegen den Einspracheentscheid rekurrten die Pflichtigen beim Steuerrekursgericht. Mit Verfügung vom 19. April 2016 gab der Einzelrichter des Steuerrekursgerichts den Pflichtigen bekannt , dass die Expatriate s -Richtlinien in ständiger Rechtsprechung des Steuerrekursgerichts als gesetzeswidrig erachtet würden . Aufgrund der erstmals i ns Verfahren eingebrachten Rechtsauffassung gewährte es den Pflichtigen hierzu das rechtliche Gehör. Diese liessen sich am 2. Juni 2016 vernehmen. Mit Entscheid vom 6. Juli 2016 wies das Steuerrekursgericht den Rekurs ab, da die kantonalen Expatriate s -Richtlinien sowohl das Legalitätsprinzip als das Rechtsgleichheitsgebot verletzen würden, weshalb sie nicht zur Anwendung gebracht würden. III. Mit Beschwerde vom 12. August 2016 (Datum Poststempel: 15. August 2016) beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht, es sei der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben und das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2012 um Fr. 12'000.- zu reduzieren; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Das kantonale Steueramt beantragte in seiner Beschwerdeantwort die Abweisung der Beschwerde, ebenso das Steuerrekursgericht in seiner Vernehmlassung. Am 10. September (recte: Oktober) 2016 äusserten sich die Pflichtigen zu den Vorbringen des kantonalen Steueramts. Der Einzelrichter erwägt: 1. 1.1 Mit der Beschwerde können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.2 Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen

(RB 1999 Nr. 149; BGE 131 II 548).

### **E. 2.1**

Der Einkommenssteuer unterliegen kraft § 16 Abs. 1 StG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Hierzu gehören namentlich gemäss § 17 Abs. 1 StG (in der bis 31.12.2012 gültigen Fassung) alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen 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 Steuer- verfahrensrecht, Zürich etc. 2008, § 19 N. 8). Gestützt auf die Richtlinien des kantonalen Steueramtes über die Berücksichtigung besonderer Berufskosten von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten und Spezialisten vom 23. Dezember 1999 (ZStB Nr. 17/300; gültig bis Steuerperiode 2015) können Expatriates weitere Berufskosten vom Einkommen in Abzug bringen. Der persönliche Anwendungsbereich der Expatriates-Richtlinien erstreckt sich einerseits auf leitende Angestellte, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden, sowie andererseits auf Spezialisten, die zwecks Erledigung eines zeitlich befristeten Projekts in der Schweiz als Arbeitnehmer tätig sind und denen aufgrund dieses zeitlich befristeten Aufenthalts in der Schweiz zusätzliche Berufskosten erwachsen (Ziff. 2 der Expatriates-Richtlinien). Als Spezialisten 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 (v. a. Informatik-, IT- und Telekommunikationsspezialisten; vgl. Ziff. 4 der Expatriates-Richtlinien). Bei den zusätzlich abziehbaren Kosten handelt es sich um jene, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der zeitlich befristeten Tätigkeit in der Schweiz und der gleichzeitigen Beziehung zum Wohnsitz- bzw. Heimatstaat anfallen und deren Vermeidung unzumutbar ist (vgl. Ziff. 11 der Expatriates-Richtlinien). Werden die in Ziff. 11 ff. aufgeführten besonderen Berufskosten vom Steuerpflichtigen selbst bezahlt, und werden ihm diese vom Arbeitgeber in Form einer Pauschale zurückerstattet, so kann von den Bruttoeinkünften (inkl. pauschaler Vergütungen) für die besonderen Berufskosten im Sinn von Ziff. 11 ff. ein pauschaler Betrag von Fr. 1'500.- pro Monat in Abzug gebracht werden, sofern der Steuerpflichtige die Beibehaltung der ausländischen Wohnstätte anhand entsprechender Unterlagen (Mietvertrag, Wohnsitzbestätigung, etc.) nachweist (Ziff. 20 der Expatriates-Richtlinien).

### **E. 2.2**

In Anwendung der Expatriates-Richtlinien verweigerte das kantonale Steueramt den verlangten Abzug, da der Beschwerdeführer nicht – wie erforderlich – von seinem früheren Arbeitgeber in die Schweiz entsandt worden sei. Damit gelte er nicht als "Spezialist" im Sinn der Richtlinien. Demgegenüber wandte das Steuerrekursgericht die Expatriates-Richtlinien von vornherein nicht an. Bei den genannten Richtlinien handle es

sich lediglich um interne, an die Vollzugsbehörden gerichtete Verwaltungsanweisungen, welche nur soweit verbindlich seien, als sie § 26 StG präzisierten und beschreiben. Die gesetzlichen und verfassungsmässigen Vorgaben hinsichtlich der abzugsfähigen Berufsauslagen würden durch die Expatriates-Richtlinien hingegen in verschiedener Hinsicht gesprengt und das Legalitätsprinzip sowie das Rechtsgleichheitsgebot verletzen. So seien Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie der durch die beruflich bedingte Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand nicht abziehbar. Vielmehr handle es sich z. B. bei Wohnkosten um nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten im Sinn von § 33 lit. a StG. Bisher habe zwar erst das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich die Rechtswidrigkeit der infrage stehenden Verwaltungsanweisung festgestellt. Da sich weder das Verwaltungsgericht noch das Bundesgericht zur Frage der Rechtswidrigkeit geäussert hätten, dauere der Schwebezustand unvermindert an. Gleichwohl sprächen gewichtige öffentliche Interessen für die richtige Anwendung des Steuergesetzes. Zum einen werde der Grundsatz der Gewaltenteilung verletzt, wenn vom Parlament erlassene Gesetze durch interne Anweisungen einer einzigen Verwaltungsbehörde oder der Exekutive mit Hinweis auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht faktisch ausser Kraft gesetzt würden. Zum andern führten die Expatriates-Richtlinien dazu, dass viele Inländer, die sich in identischen oder vergleichbaren Situation befinden würden, gegenüber Expatriates diskriminiert würden. Expatriates sei daher die Gewährung der Privilegien zu verwehren. Im vorliegenden Fall habe sich der Lebensmittelpunkt der Familie seit dem 17. August 2011 bzw. 15. September 2011 unstreitig im Raum Zürich befunden. Die Ehefrau sei mit den Kindern am 15. September 2011 zum Ehemann nach E gezogen. Hernach hätten sie ihren Wohnsitz am 1. Dezember 2011 nach N und am 1. April 2012 nach O verlegt. Dass sie regelmässig, d. h. alle zwei Wochen von hier nach Ungarn in ihre Wohnung in D zurückgekehrt wären, werde weder behauptet, noch fänden sich in den Akten Anzeichen dafür. Der pauschale Abzug für Wohnkosten könne nicht gewährt werden, da die Aufwendungen für das Wohnen am Ort des Mittelpunkts der Lebensinteressen nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten darstellen würden.

### **E. 2.3**

Die Pflichtigen bringen vor, im Verfahren sei es stets um die Frage der Entsendung gegangen. Die Behauptung, es sei nicht strittig, dass sich der Lebensmittelpunkt der Familie ab August bzw. September 2011 in der Schweiz befunden habe, treffe nicht zu. Dieser Punkt sei im Verfahren bisher gar nie thematisiert worden. Der Lebensmittelpunkt der Familie habe sich indessen im Jahr 2011 und 2012 in Ungarn befunden. Der Ehemann sei lediglich für ein befristetes Engagement in die Schweiz gekommen, weshalb weder die Absicht bestanden habe, noch eine Sicherheit, dass er bzw. seine Familie in der Schweiz hätten bleiben können. Bei dem von den Pflichtigen erstmals vorgebrachten Standpunkt, der Lebensmittelpunkt der Familie habe sich in der betreffenden Steuerperiode in Ungarn befunden, handelt es sich – wie das kantonale Steueramt in der Beschwerdeantwort bzw. die Vorinstanz in der Vernehmlassung zutreffend ausführen – um unzulässige Noven. Das Vorbringen sowie die dazugehörigen Beweismittel (Flugtickets; Kalender 2012, inkl. Kalender-Details; Mietvertrag; Hotelreservierungen; Sterbebuch-Auszug) sind daher aus dem Recht zu weisen. Insbesondere lässt die von ihnen eingereichte Steuererklärung 2012 keine Zweifel daran offen, dass die Familie in der Schweiz lebte: So wurde für die – gemäss Angaben der Pflichtigen im selben Haushalt lebenden – Kinder der Kinderabzug (§ 34 Abs. 1 lit. a StG) sowie für sämtliche Familienmitglieder der Versicherungsprämienabzug

(§ 31 Abs. 1 lit. g StG) geltend gemacht.

#### **E. 2.4**

Hinsichtlich der Frage der Gesetzmässigkeit der Expatriates-Richtlinien bringen die Pflichtigen vor, sie seien sinngemäss in ihrem Vertrauen auf öffentlich publizierte Richtlinien zu schützen und hätten sich hierauf verlassen können. Eine Verletzung des Diskriminierungsverbots gegenüber Inländern liege überdies nicht vor, da auch Inländer, welche als Wochenaufenthalter zu qualifizieren seien, die Wohnkosten am Arbeitsort abziehen könnten. Auch das kantonale Steueramt vertritt den Standpunkt, die Expatriates-Richtlinien würden sich als verfassungs- und gesetzmässig erweisen, zumal sie erst kürzlich bzw. per 1. Januar 2016 revidiert worden seien.

#### **E. 2.5**

Das Verwaltungsgericht Zürich hat bislang offengelassen, ob es die Sonderregelungen für Expatriates als gesetzes- und verfassungskonform erachte (vgl. VGr, 2. April 2014, SB.2013.00079, E. 2.2.2). In einem Gutachten des Bundesamts für Justiz vom 6. September 2011 (VPB 2011 Nr. 2011.4, S. 37 ff.) wurde die Verfassungsmässigkeit der eidgenössischen Expatriates-Verordnung überprüft und grundsätzlich bejaht. Zwei Motionen (12.3510: "Keine Steuerprivilegien mehr für Expatriates" von Hildegard Fässler-Osterwalder; 12.3560: "Schluss mit Steuerprivilegien für Expatriates" von Louis Schelbert) verlangten die Abschaffung der Steuerprivilegien für Expatriates. Der Nationalrat lehnte diese Vorstösse am 10. März 2014 ab. Der Bundesrat erachtete die Abzüge grundsätzlich als gerechtfertigt. Eine von ihm eingesetzte Arbeitsgruppe kam zum Schluss, dass diese Abzüge, soweit sie Umzugs-, Wohnungs- und Privatschulkosten betreffen, Gewinnungskosten darstellen würden und damit in Art. 26 DBG eine genügende rechtliche Grundlage hätten (Eidgenössisches Finanzdepartement [EFD], Anhörung zur Revision der Expatriates-Verordnung [ExpaV], Erläuternder Bericht, März 2014, S. 7). Wie es sich damit verhält, kann jedoch auch im vorliegenden Fall offengelassen werden, da der Pflichtige – wie das kantonale Steueramt zutreffend festhielt – nicht als "Expatriate" im Sinn der Expatriates-Richtlinien gilt.

#### **E. 2.6**

Lehre und Rechtsprechung setzen auch bei Unselbständigerwerbenden voraus, dass sie von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsendet werden (vgl. VGr, 16. April 2008, SB.2007.00119, E. 2.2 = RB 2008 Nr. 83 = StE 2008 B 22.3 Nr. 97 = ZStP 2008, 223, auch zum Folgenden; VGr, 14. Mai 2014, SB.2014.00020, E. 2.2; BGr, 15. Januar 2015, 2C\_592/2014 und 2C\_593/2014, E. 3.4 und E. 4; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 26 N. 17; Jsabelle Mayer-Knobel, Steuerabzüge für Expatriates: Gleichbehandlungsgrundsatz vs. willkommene Standortförderung, zsis) 6/2014, S. 8). Erforderlich ist somit, dass der im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer auf Veranlassung seines Arbeitgebers den bisherigen Arbeits- und Tätigkeitsort wechselt und zur vorübergehenden, unselbständigen Arbeitstätigkeit in ein anderes Land entsendet wird (vgl. Robert Waldburger/Martin Schmid, Gewinnungskostencharakter besonderer Leistungen des Arbeitgebers an Expatriates, Bern etc. 1999, S. 1). Eine Entsendung liegt insbesondere dann nicht vor, wenn sich der Steuerpflichtige – wie hier – von einem schweizerischen Personalverleiher zugunsten eines schweizerischen Abnehmers einsetzen lässt (vgl. VGr, 16. April 2008, SB.2007.00119, E. 3.2). Im konkreten Fall war der Pflichtige in den Jahren

2008 bis 2011 bei der Firma M, D/Ungarn, angestellt. Seine frühere Arbeitgeberin bestätigte, dass der Pflichtige während der Dauer seines Arbeitsverhältnisses als Telekommunikationsspezialist in verschiedene Länder Europas (Spanien, Kroatien, Portugal, Slowenien, Serbien) entsandt worden sei. Mit Abschluss des Personalverleihvertrags am 27. Januar 2012 mit der in ... domizilierten G AG begründete der Pflichtige ein neues – von seiner früheren Arbeitgeberin in Ungarn losgelöstes – Anstellungsverhältnis. Eine Entsendung durch das ungarische Unternehmen erfolgte somit nicht. Aus diesem Grund ist die Beschwerde abzuweisen und ist kein pauschaler Abzug für besondere Berufskosten im Sinn der Expatriates-Richtlinien zu gewähren.

### **E. 3**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG), denen keine Parteientschädigung zusteht (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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