

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00081 vom 28. Oktober 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-10-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00081

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00081 du 28 octobre 2016

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00081 del 28 ottobre 2016

Regeste

Direkte Bundessteuer 2012 | Erfordernis der Entsendung zur Geltendmachung besonderer Berufskosten nach der Expatriates-Verordnung (ExpaV; 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 Pauschalabzüge von insgesamt Fr. 12'000.- aufgeführt. Das kt. Steueramt liess den Pauschalabzug gestützt auf die ExpaV nicht zu, da der BF nicht von seinem früheren Arbeitgeber in die Schweiz entsandt worden sei. Das Steuerrekursgericht vertrat demgegenüber die Ansicht, der ExpaV sei von vornherein die Anwendung zu verweigern, da sie sich als verfassungs- und gesetzeswidrig erweise. 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 ExpaV. Bereits unter der Geltung der bis Steuerperiode 2015 geltenden ExpaV 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. 2.1

Der Einkommenssteuer unterliegen kraft Art. 16 Abs. 1 DBG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Hierzu gehören namentlich gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG (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 (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). Gestützt auf die ExpaV können Expatriates weitere Berufskosten vom Einkommen in Abzug bringen. Der

persönliche Anwendungsbereich der ExpaV erstreckt sich einerseits auf leitende Angestellte, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden (Art. 1 Abs. 1 lit. a ExpaV), sowie andererseits auf Spezialisten und Spezialistinnen aller Art, die in der Schweiz eine zeitlich befristete Aufgabe erfüllen. Als solche gelten Arbeitnehmende, die auf Grund ihrer besonderen beruflichen Qualifikation typischerweise international eingesetzt werden, sowie Personen, die in ihrem Wohnsitzstaat selbständig erwerbstätig sind und zur Erledigung einer konkreten, zeitlich befristeten Aufgabe in der Schweiz als Arbeitnehmende erwerbstätig sind (Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV). Durch die vorübergehende oder zeitlich befristete Erwerbstätigkeit können laut Art. 1 Abs. 2 ExpaV im Vergleich zur üblichen unselbständigen Erwerbstätigkeit zusätzliche Berufskosten im Sinn von Art. 26 DBG entstehen, die gegenüber den in der Verordnung vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer geregelten allgemeinen Berufskosten als besondere Berufskosten bezeichnet werden. Als vorübergehend oder zeitlich befristet gilt eine auf höchstens fünf Jahre befristete Erwerbstätigkeit (Art. 1 Abs. 3 Satz 1 ExpaV). Mit Verweis auf die Begründung im Einspracheentscheid betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2012 verweigerte das kantonale Steueramt in (sinngemässer) Anwendung der ExpaV 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 ExpaV. Demgegenüber wandte das Steuerrekursgericht die ExpaV von vornherein nicht an. Bei der genannten Verordnung handle es sich lediglich um eine interne, an die Vollzugsbehörden gerichtete Verwaltungsanweisung, welche nur soweit verbindlich sei, als sie Art. 26 DBG präzisiere und beschreibe. Die gesetzlichen und verfassungsmässigen Vorgaben hinsichtlich der abzugsfähigen Berufsauslagen würden durch die ExpaV 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 Art. 34 lit. a DBG. 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 DBG. 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 führe die ExpaV dazu, dass viele Inländer, die sich in identischen oder vergleichbaren Situationen 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. 2.2

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 (Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG in der bis 31.12.2013 gültigen Fassung) sowie für sämtliche Familienmitglieder der Versicherungsprämienabzug (Art. 212 Abs. 1 DBG in der bis 31.12.2013 gültigen Fassung) und der Verheiratetenabzug (Art. 213 Abs. 2 lit. c DBG in der bis 31.12.2013 gültigen Fassung) geltend gemacht.

E. 2.3

Hinsichtlich der Frage der Gesetzmässigkeit der ExpaV bringen die Pflichtigen vor, sie seien sinngemäss in ihrem Vertrauen auf öffentlich publizierte Verordnungen 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 ExpaV würde sich als verfassungs- und gesetzmässig erweisen, zumal sie erst kürzlich bzw. per 1. Januar 2016 revidiert wurde.

E. 2.4

Das Verwaltungsgericht Zürich hat bislang offengelassen, ob es die Sonderregelungen für Expatriates als gesetzes- und verfassungskonform erachte (vgl. VGr, 2. April 2014, SB.2013.00080, 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 ExpaV 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 ExpaV gilt.

E. 2.5

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.2007.00120, 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.2014.00021, 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, Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 26 N. 20; 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.2007.00120, 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 ExpaV zu gewähren .

E. 3

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu. Der Beschwerdegegnerin ist angesichts dessen, dass nicht ersichtlich ist, dass ihr notwendige und verhältnismässig hohe Kosten erwachsen sind, nicht von Amtes wegen 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.