

7. Steuerrecht

Art. 2 Abs. 2 lit. c ExpaV – Die Kosten für die Benützung eines Schulbuses gelten nicht als ordentliche Aufwendungen im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. c ExpaV. Werden sie vom Arbeitgeber rückvergütet, so müssen sie beim steuerbaren Einkommen aufgerechnet werden.

Aus dem Sachverhalt:

A. Am 31. März 2010 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Zug A. und B. die definitiven Veranlagungen für die Kantons- und Gemeindesteuern und die Direkten Bundessteuern für das Jahr 2008. Gegen diese Steuerveranlagungen liessen A und B am 29. April 2010 Einsprache erheben und beantragen, dass auf die Aufrechnung der Schulbuskosten in der Höhe von Fr. 9'720.- zum steuerbaren Einkommen zu verzichten sei. Mit Einspracheentscheid vom 3. März 2011 wies die Rechtsmittelkommission der Kantonalen Steuerverwaltung Zug die Einsprache gegen die Eröffnung der Veranlagungen vom 31. März 2010 ab. Zur Begründung wurde zusammengefasst ausgeführt, unter «ordentlichen» Aufwendungen für den Besuch einer Privatschule im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. c ExpaV würden die Schulkosten im eigentlichen und unmittelbaren Sinne, d.h. insbesondere von Schulgebühren sowie Schulmaterial, verstanden. Die Schulbuskosten würden nur mittelbar mit dem Besuch der Schule zusammenfallen und seien demnach als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren.

B. Gegen diesen Entscheid liessen A. und B. am 31. März 2011 beim Verwaltungsgericht des Kantons Zug Rekurs einreichen und beantragen, der Einspracheentscheid vom März 2011 betreffend die Direkte Bundessteuer 2008 und Kantonssteuer 2008 der kantonalen Steuerverwaltung Zug sei vollumfänglich aufzuheben; die Schulbuskosten seien als Schulkosten anzuerkennen und nicht beim Einkommen aufzurechnen. Zur Begründung wird zusammengefasst angeführt, da die Familie in absehbarer Zeit wieder nach England zurückkehren werde, würden die Kinder eine internationale Privatschule besuchen. Diese seien in der Schweiz äusserst rar, weshalb seitens der Schule gegen Entgelt ein Schulbus zur Verfügung gestellt werde. Im vorliegenden Fall sei die «International School of Zug and Luzern» 14 Kilometer vom Wohnort entfernt, weshalb man gezwungen sei, diesen Schulbus in Anspruch zu nehmen. Die Schulbusgebühren für D. und E. würden zusammen mit den Schulgebühren der X. AG in Rechnung gestellt. Für den Rekurrenten gelte die Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden

Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen (gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. a Expav). Zu den besonderen Berufskosten im Sinne der Expav zählten gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. c auch die Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule durch die minderjährigen Kinder der Expatriates, sofern die öffentlichen Schulen keinen adäquaten Unterricht anbieten würden. Im Ruling betreffend die Expatriates im Zusammenhang mit der Gründung der X. AG vom Dezember 2004 sei ebenfalls festgehalten worden, dass die effektiven Schulkosten vom Arbeitgeber übernommen bzw. rückvergütet würden. Im Übrigen sähen sogar verschiedene Volksschulverordnungen vor, dass unentgeltlich ein Schulbus zur Verfügung gestellt werde, sofern der Schulweg für die Kinder zu riskant sein sollte (so z.B. § 8 Abs. 3 der Volksschulverordnung des Kantons Zürich). Daraus werde ersichtlich, dass selbst für öffentliche Schulen, welche weitaus weiter verbreitet seien als die internationalen Schulen, die Notwendigkeit eines Schulbusses gesehen werde und hierfür sogar die Kosten von der Allgemeinheit übernommen würden. Der Arbeitgeber des Rekurrenten habe die Schulkosten samt der Buskosten ohne weiteres übernommen. Diese Kosten für den Schulbus würden wegen ihres engen Zusammenhangs auch zusammen mit den Schulbesuchskosten in Rechnung gestellt. Im Übrigen stellten viele internationale Schulen ihre Rechnungen als Pauschale aus, in welcher die Schulbuskosten bereits enthalten seien. Diese Pauschalen würden von den Steuerbehörden anerkannt. Es könne nun nicht sein, dass die steuerliche Behandlung von Schulbuskosten anders sei, nur weil diese auf der Rechnung der Schule separat ausgewiesen seien.

C. Mit Vernehmlassung vom 20. April 2011 beantragt die Rechtsmittelkommission der kantonalen Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses und im Übrigen die Bestätigung des Einspracheentscheides der Steuerverwaltung.

Aus den Erwägungen:

...

2. a) Die Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen vom 3. Oktober 2000 (Expatriates-Verordnung, Expav; SR 642.118.3) gilt gemäss Art. 1 Abs. 1 Expav für leitende Angestellte, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden (lit. a) und für 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 Wohn-

sitzstaat selbstständig erwerbstätig sind und zur Erledigung einer konkreten, zeitlich befristeten Aufgabe in der Schweiz als Arbeitnehmende erwerbstätig sind (lit. b). Durch die vorübergehende oder zeitlich befristete Erwerbstätigkeit können im Vergleich zur üblichen unselbstständigen Erwerbstätigkeit zusätzliche Berufskosten im Sinne von Artikel 26 DBG entstehen, die gegenüber den in der Verordnung vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer geregelten allgemeinen Berufskosten als besondere Berufskosten bezeichnet werden (Art. 1 Abs. 2 Expav). Als vorübergehend oder zeitlich befristet gilt eine auf höchstens fünf Jahre befristete Erwerbstätigkeit. Der Anspruch auf Unterstellung unter diese Verordnung endet in jedem Fall, wenn die befristete Erwerbstätigkeit durch eine dauernde Tätigkeit abgelöst wird (Art. 1 Abs. 3 Expav).

b) Gemäss Art. 2 Abs. 2 Expav gelten als besondere Berufskosten von in der Schweiz wohnhaften Expatriates die Kosten für den Umzug in die Schweiz und zurück in den früheren ausländischen Wohnsitzstaat sowie die Hin- und Rückreisekosten des Expatriate und seiner Familie bei Beginn und Ende des Arbeitsverhältnisses (lit. a), die angemessenen Wohnkosten in der Schweiz bei nachgewiesener Beibehaltung einer ständigen Wohnung im Ausland (lit. b) und die ordentlichen Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule durch die minderjährigen Kinder, sofern die öffentlichen Schulen keinen adäquaten Unterricht anbieten (lit. c).

3. Im vorliegenden Verfahren besteht zwischen den Parteien Einigkeit bezüglich der grundsätzlichen Einstufung der Schulkosten für die beiden Kinder D und E für ihren Aufenthalt an der «International School of Zug and Luzern» als besondere Berufskosten im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. c Expav. Strittig ist einzig die Frage der Abziehbarkeit der Schulbuskosten. Die Rekurrenten machen hierzu geltend, die Kosten für den Transport der Kinder zur «International School of Zug and Luzern» fielen ebenfalls unter Art. 2 Abs. 2 lit. c Expav und seien somit nicht beim steuerbaren Einkommen aufzurechnen. Die Rekursgegnerin vertritt ihrerseits die Auffassung, bei diesen Kosten handle es sich gemäss fester Einschätzungspraxis des Kantons Zug nicht mehr um ordentliche Aufwendungen im Sinne dieser Bestimmung.

a) Der Abzug besonderer Berufskosten ist gemäss Art. 2 Abs. 3 Expav zulässig, wenn sie vom Expatriate selbst bezahlt und vom Arbeitgeber entweder nicht (lit. a) oder in Form einer Pauschale (lit. b) zurückerstattet werden. Gemäss Ziff. 2.3.2 des von den Rekurrenten eingereichten Reglements «Zusammenfassung / Antrag Neugründung des X Y. AG: Steuerstatus, zusätzliche Berufsauslagen für Expatriates und Spesenreglement» vom 3. Dezember 2004 werden die effektiven

Kosten für Privatschulen, die einen Unterricht in einer anderen Sprache als den vier Landessprachen der Schweiz anbieten, von der Arbeitgeberin gemäss Spe-
senreglement rückvergütet. Somit ist die Voraussetzung von Art. 2 Abs. 3 Expav
vorliegend erfüllt und diejenigen Kosten, bei denen es sich um besondere Berufs-
kosten im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. c Expav handelt, sind abziehbar. Nachfol-
gend ist somit einzig zu beurteilen, ob die Schulbuskosten ordentliche Aufwen-
dungen gemäss besagter Bestimmung darstellen.

b) In der Gesetzgebung ist nicht abschliessend geregelt, welche Kosten unter
die ordentlichen Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privat-
schule durch die minderjährigen Kinder im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. c Expav
fallen, weshalb die Beurteilung des vorliegenden Rechtsstreits in erster Linie Aus-
legungssache ist. Die Rekursgegnerin vertritt die Auffassung, unter dem Begriff
«ordentliche» Aufwendungen seien jene Kosten zu verstehen, welche im Rahmen
eines Schulbesuches üblicherweise entstünden, d.h. grundsätzlich für jedermann
gleich hoch ausfielen und nicht auf individuelle Verhältnisse zurückzuführen
seien. Hierzu würden insbesondere Schulgebühren sowie Schulmaterial zählen.
Schulbuskosten gründeten demgegenüber auf individuellen Begebenheiten. Der
Wortlaut der Regelung von Art. 2 Abs. 2 lit. c Expav könnte an und für sich auch
derart ausgestaltet sein, dass lediglich allgemein von Aufwendungen die Rede sei.
Der Umstand, dass der Ausdruck «ordentliche» beigefügt worden sei, zeige klar
auf, dass der Gesetzgeber den Abzug von Schulkosten begrenzen und ein Aus-
ufern in der Rechtsanwendung habe verhindern wollen.

c) Nach Auffassung des Gerichts ist diese Auslegung schlüssig und entspricht
dem Sinn der fraglichen Regelung. Es gibt daher keinen Grund von der langjähri-
gen Praxis der Zuger Steuerbehörden abzuweichen, Schulbuskosten nicht als or-
dentliche Aufwendungen gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. c Expav zuzulassen. In der Tat
ist der Ausdruck «ordentliche» Aufwendungen so zu verstehen, dass nur diejeni-
gen Kosten zuzulassen sind, welche für sämtliche Schüler im ungefähr gleichen
Umfang anfallen. Eine andere, individuellere Betrachtungsweise würde die Gefahr
einer allzu ausufernden Praxis beinhalten. Eine eher restriktive Auslegung ist fer-
ner auch unter Berücksichtigung der Tatsache angezeigt, dass generell umstritten
ist, ob die Abzugsfähigkeit von Schulgeldern nur bei Expatriates überhaupt im
Einklang mit dem Gleichbehandlungsgebot steht, da bei Nicht-Expatriates solche
Kosten regelmässig nicht zum Abzug zugelassen werden (vgl. hierzu Richner, Frei,
Kaufmann, Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Art. 26 N 54).

d) Die Vorbringen der Rekurrenten vermögen an dieser Beurteilung nichts zu
ändern. Es erscheint auf den ersten Blick zwar als logisch, die Schulbuskosten zu

den ordentlichen Aufwendungen für den Schulbesuch zu zählen, da sie deswegen überhaupt erst entstehen. Zu beachten ist jedoch, dass diese Kosten für andere Schulkinder gar nicht oder lediglich in geringerem Masse anfallen. Eltern, die ihre Kinder per Privatauto zur Schule bringen, können diese Kosten auch nicht als Berufskosten abziehen. Die Kosten für den Transport der Kinder zur Schule sind entgegen der Auffassung der Rekurrenten trotz des engen Zusammenhanges nicht generell Bestandteil der Schulkosten. Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass die Kosten für den Schulbus von gewissen Schulen zusammen mit den Schulbesuchskosten in Rechnung gestellt werden. Gänzlich unbehelflich ist der Hinweis der Rekurrenten auf die Volksschulverordnung des Kantons Zürich, wonach unentgeltlich ein Schulbus zur Verfügung gestellt werde, sofern der Schulweg für die Kinder zu riskant sein sollte. Für das Gericht ist nicht ersichtlich, inwiefern dieser Umstand eine Auswirkung auf die steuerliche Behandlung der besonderen Berufskosten von Expatriates haben sollte. Wenn die Rekurrenten schliesslich ausführen, dass viele internationale Schulen ihre Rechnungen als Pauschale ausstellen würden, in welcher die Schulbuskosten bereits enthalten seien, und dass diese Pauschalen von den Steuerbehörden anerkannt würden, so muss dem mit der Rekursgegnerin entgegengehalten werden, dass mit diesem Argument eine nicht zulässige Gleichbehandlung im Unrecht gefordert wird, welcher nicht stattgegeben werden kann. Zu erwähnen ist an dieser Stelle auch noch der Umstand, dass der Wohnort der Rekurrenten und die Schule der Kinder gut miteinander durch den öffentlichen Verkehr verbunden sind, so dass die Kinder ohne Probleme auch mit dem öffentlichen Verkehr zur Schule gelangen könnten.

4. Zusammengefasst ist somit festzuhalten, dass die Rekurrenten mit ihrem Antrag nicht durchzudringen vermögen und somit der Einspracheentscheid der Vorinstanz zu bestätigen ist.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 21. Juli 2011

A 2011 / 5