

8. Steuerrecht

8.1 Art. 1 Abs. 3 aExpaV, Art. 1 Abs. 2 ExpaV

Regeste:

Art. 1 Abs. 3 ExpaV (Fassung bis 31. Dezember 2015), Art. 1 Abs. 2 ExpaV (aktuelle Fassung) – Voraussetzung der zeitlich befristeten Erwerbstätigkeit in der Schweiz für die Anwendung der ExpaV. Es ist nicht Sinn der ExpaV, einem Expatriate, der letztlich länger als fünf Jahre in der Schweiz verbleibt, durch eine blossе Aneinanderreihung befristeter Arbeitsverträge die Ausschöpfung der fünfjährigen Frist und den Abzug seiner besonderen Berufskosten zu ermöglichen (Erw. 3c). Der Rekurrent lebt weiterhin in der Schweiz und geht seit 2008 beim gleichen Arbeitgeber ununterbrochen einer Erwerbstätigkeit nach. Die von ihm in der Schweiz zu erfüllende Aufgabe lässt sich daher nicht mehr als «zeitlich befristet» bezeichnen (Erw. 3d).

Aus dem Sachverhalt:

Art. 1 Abs. 3 ExpaV (Fassung bis 31. Dezember 2015), Art. 1 Abs. 2 ExpaV (aktuelle Fassung) – A., verheiratet, russischer Staatsangehöriger und Inhaber einer Jahresaufenthaltsbewilligung ist seit dem 1. September 2008 als Deputy Technical Director Operations and Dispatching für die X. AG in Zug bei Pipelineprojekten tätig. Zunächst war das Arbeitsverhältnis bis zum 31. August 2012 befristet, um anschliessend mehrmals verlängert zu werden, zuletzt bis zum 31. Dezember 2013. Mit Vertragsschluss vom 10. Dezember 2014 wurde ein unbefristetes Arbeitsverhältnis per 1. Januar 2015 geschlossen. A. und seine Ehefrau deklarierten in der Steuererklärung 2013 einen Abzug für besondere Berufskosten (Wohnkosten) von Expatriates im Betrag von Fr. Y. In der Veranlagung der direkten Bundessteuer 2013 und der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 vom 19. November 2014 wurde dieser Abzug nicht gewährt. A. und seine Ehefrau liessen dagegen am 18. Dezember 2014 Einsprache erheben, welche am 9. März 2015 abgewiesen wurde. Am 9. April 2015 liessen A. und seine Frau gegen den Einspracheentscheid vom 9. März 2015 beim Verwaltungsgericht Rekurs einreichen und beantragen, der Einspracheentscheid vom 9. März 2015 sei aufzuheben und es seien ihnen Abzüge gemäss der Expatriates Verordnung zu gewähren. Mit Vernehmlassung vom 5. Mai 2015 beantragte die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei.

Aus den Erwägungen:

(...)

2. Anfechtungsobjekt ist vorliegend der Einspracheentscheid vom 9. März 2015 der

Steuerverwaltung des Kantons Zug. Streitgegenstand ist die Frage, ob die Rekursgegnerin den Rekurrenten zu Recht die Expatriates-Abzüge für das Steuerjahr 2013 verweigert hat.

3. a) Im Bereich der Steuern wird das Gebot der rechtsgleichen Behandlung gemäss Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig. Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen (BGE 136 I 65 E. 5.2; BGE 134 I 248 E. 2; BGE 133 I 206 E. 6.1). Schliesslich besagt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen haben (BGE 137 I 145 E. 2.1).

b) Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit werden als Berufskosten laut Art. 26 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11) neben den notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (lit. a), den notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (lit. b) und den mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (lit. d) auch die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten (lit. c) abgezogen. Art. 26 Abs. 2 DBG sieht vor, dass für die Abzüge gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. a–c DBG Pauschalansätze festzulegen sind, wobei in den Fällen von Art. 26 Abs. 1 lit. a und lit. c DBG der Nachweis von höheren Kosten möglich ist. Im kantonalen Recht findet sich in § 25 des Steuergesetzes vom 25. Mai 2000 (StG, BGS 632.1) eine analoge Regelung. Der Bundesrat hat gestützt auf Art. 26 DBG die Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten und Spezialisten vom 3. Oktober 2000 (ExpaV, SR 642.118.3, Fassung vom 3. Oktober 2000, [neue Fassung ab 1. Januar 2016]) erlassen, welche Expatriates besondere Abzüge zugesteht. Als Expatriates gelten a) leitende Angestellte, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden; b) 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 selbstständig erwerbstätig sind und zur Erledigung einer konkreten, zeitlich befristeten Aufgabe in der Schweiz als Arbeitnehmende erwerbstätig sind (Art. 1 Abs. 1 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). Expatriates, die in der Schweiz wohnen, können folgende Abzüge geltend machen: a) 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; b) die angemessenen Wohnkosten in der Schweiz bei nachgewiesener Beibehaltung einer ständigen Wohnung im Ausland; c) die ordentlichen Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule durch die minderjährigen Kinder, sofern die öffentlichen Schulen keinen adäquaten Unterricht anbieten (Art. 2 Abs. 2 ExpaV).

c) Die teleologische Auslegung der abziehbaren Kosten nach Art. 2 ExpaV zeigt, dass Arbeitnehmern ermöglicht werden soll, diejenigen Kosten, die aufgrund ihres zeitlich befristeten und beruflich bedingten Aufenthaltes in der Schweiz (zusätzlich) entstehen, steuerlich abzuziehen. Die Abzüge der ExpaV dienen somit nicht dazu, neu zugezogene Steuerpflichtige zu privilegieren und ihnen Abzüge zu ermöglichen, die den übrigen Steuerpflichtigen nicht gewährt werden. Eine solche Bevorzugung von neu zuziehenden Steuerpflichtigen würde auch gegen die Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstossen. Denn Steuerpflichtige, die in der Schweiz neu Wohnsitz nehmen, um einer unselbständigen Tätigkeit nachzugehen, befinden sich in der selben (wirtschaftlichen) Situation, wie alle andern Steuerpflichtigen, die sich bereits in der Schweiz befinden und auch einer unselbständigen Tätigkeit nachgehen. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (VGer ZH) hat deshalb schon mehrfach ausgeführt, dass es «nicht Sinn der Regelung ist, einem Expatriate, der letztlich länger als fünf Jahre in der Schweiz verbleibt, durch eine bloss Aneinanderreihung befristeter Arbeitsverträge die Ausschöpfung der fünfjährigen Frist und den Abzug seiner besonderen Berufskosten als Expatriate zu ermöglichen» (VGer ZH SB.2007.00120 vom 16. April 2008 E. 3.2 und SB.2013.00079 vom 2. April 2014 E. 2.6.1). Diese Rechtsprechung überzeugt, weshalb sich das Verwaltungsgericht dieser Auslegung anschliesst. Die Abzüge der ExpaV können von Steuerpflichtigen geltend gemacht werden, «die in der Schweiz eine zeitlich befristete Aufgabe erfüllen» (Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV). «Als vorübergehend oder zeitlich befristet gilt eine auf höchstens fünf Jahre befristete Erwerbstätigkeit» (Art. 1 Abs. 3 ExpaV). Diese Fünfjahresfrist stellt die zeitliche Höchstgrenze dar, d.h. nach fünf Jahren Erwerbstätigkeit in der Schweiz gilt ein Aufenthalt nicht mehr als «zeitlich befristet». Es verhält sich nun aber nicht so, dass alle Expatriates während den ersten fünf Jahren ihrer Erwerbstätigkeit Anspruch auf die Abzüge gemäss der ExpaV haben, sondern so, dass nur diejenigen Expatriates, die sich «zeitlich befristet» in der Schweiz aufhalten, Anspruch auf diese Abzüge haben. Bei der Frage, ob ein Aufenthalt «zeitlich befristet» ist, handelt es sich um eine Sachverhaltsfrage und somit um eine Beweisfrage. «Dabei sind umso höhere Anforderungen an den entsprechenden Nachweis zu stellen, je weiter die Fünfjahresfrist

zum massgebenden Besteuerungszeitpunkt bereits fortgeschritten ist und je länger sich der Steuerpflichtige beim Entscheid über seine Expatriate-Eigenschaft bereits in der Schweiz aufgehalten hat» (VGer ZH SB.2013.00079 vom 2. April 2014 E. 2.6.1); auch diesen Überlegungen des Verwaltungsgerichts Zürich kann gefolgt werden. Da der «zeitlich befristete» Aufenthalt zu einem steuermindernden Abzug berechtigt und die Rekurrenten für steuermindernde Tatsachen beweispflichtig sind, ist es somit an ihnen zu belegen, dass ihr Aufenthalt in der Schweiz «zeitlich befristet» ist. Gelingt dieser Beweis nicht, haben sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Nach Art. 2 Abs. 2 lit. b ExpaV können die Wohnkosten in der Schweiz nur «bei nachgewiesener Beibehaltung einer ständigen Wohnung im Ausland» abgezogen werden. Auch hierbei handelt es sich um eine steuermindernde Tatsache, welche von den Rekurrenten zu belegen wäre.

d) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass es sich beim Rekurrenten um einen Expatriate handelt, weshalb diesbezüglich keine Bemerkungen angezeigt sind. Bezüglich der zeitlichen Befristung seines Aufenthaltes in der Schweiz kann festgehalten werden, dass er im September 2008 seine Erwerbstätigkeit in der Schweiz aufnahm und sich per 1. Oktober 2008 anmeldete. Heute (sieben Jahre später) wohnt der Rekurrent immer noch in der Schweiz und geht seit 2008 beim gleichen Arbeitgeber ununterbrochen einer Erwerbstätigkeit als Spezialist im Bereich des Gaspipelinebaus nach. Gemäss dem klaren Wortlaut von Art. 1 Abs. 3 ExpaV lässt sich die vom Rekurrenten in der Schweiz zu erfüllende Aufgabe daher nicht mehr als «zeitlich befristet» bezeichnen, da die in der Bestimmung stipulierte Höchstdauer einer auf fünf Jahre befristeten Erwerbstätigkeit deutlich überschritten wurde. Ausserdem besteht seit Dezember 2014 ein unbefristetes Arbeitsverhältnis, was eine Geltendmachung der Abzüge der ExpaV ebenso ausschliesst (vgl. Art. 1 Abs. 3 Satz 2 ExpaV). Aus dem Sachverhalt ergibt sich, dass der befristete Arbeitsvertrag des Rekurrenten am 25. Juni 2013 bis zum 31. Dezember 2013 verlängert wurde. Spätestens in diesem Moment stand vertraglich fest, dass er länger als fünf Jahre in der Schweiz arbeiten werde. Die Steuerverwaltung schloss indessen aus den gesamten Umständen (Verlängerung des unbefristeten Arbeitsvertrags über die Fünfjahresgrenze hinaus, sechseinhalbjährige Tätigkeit bei der X. AG, davon fünfeinhalb Jahre im Kader, beabsichtigte Verlängerung des nunmehr unbefristeten Arbeitsverhältnisses bis zur Pensionierung im Jahr 2017), dass die Erwerbstätigkeit des Rekurrenten schon während der gesamten hier zu beurteilenden Steuerperiode 2013 auf Dauer angelegt gewesen sei. Diese Einschätzung war korrekt. Durch die Vertragsverlängerung im Juni 2013 erscheint der vorangegangene Aufenthalt des Rekurrenten in der Schweiz, während der er über befristete, immer wieder nahtlos verlängerte Arbeitsverträge verfügte, nachträglich in einem ganz anderen Licht. Da es nicht Sinn der ExpaV ist, einem Expatriate, der länger als fünf Jahre in der Schweiz bleibt, durch eine Aneinanderreihung befristeter Arbeitsverträge die Ausschöpfung der gesamten Frist von fünf Jahren zu ermöglichen, hat die Steuerverwaltung den Rekurrenten die Abzüge gemäss ExpaV für die gesamte Steuerperiode 2013 zu Recht verweigert.

Dem Rekurrenten war es jedoch unbenommen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass seine Erwerbstätigkeit auf weniger als fünf Jahre angelegt war. Er gibt in diesem Zusammenhang an, die Verlängerung seines Einsatzes im Jahre 2013 sei alleine aufgrund von Projektverzögerungen erfolgt. Die Steuerverwaltung wies in der Vernehmlassung darauf hin, dass gemäss Homepage der Gesellschaft das fragliche Projekt zum Bau und Inbetriebnahme einer zweiten Erdgaspipeline (...) bereits abgeschlossen sei. Eine Konsultation der Homepage (www...) ergibt tatsächlich, dass die zweite Pipeline im Oktober 2012 in Betrieb genommen wurde. Der Rekurrent geht in der Duplik auf den Einwand der Steuerverwaltung nicht ein, sondern wiederholt dort nur, dass es zu Verzögerungen im Projekt gekommen sei, ohne diese zu spezifizieren bzw. den Widerspruch zwischen der Angabe auf der Homepage und seinen eigenen Aussagen schlüssig zu beseitigen. Damit hat der Rekurrent nicht nachweisen können, dass sein Einsatz bei der X. AG auf weniger als fünf Jahre angelegt war. Er bringt weiter vor, von den ursprünglich 250 in Zug bei der X. AG angestellten Spezialisten hätten inzwischen 170 die Gesellschaft verlassen. Dies zeige, dass bei Pipelineprojekten kein Arbeitgeber bei Beginn des Arbeitsverhältnisses Arbeitsverträge auf unbestimmte Dauer abschliesse. Dies mag sein, doch hat der Rekurrent mit diesem Einwand nicht nachvollziehbar erklären können, weshalb sein Arbeitsvertrag acht Monate nach Projektbeendigung um ein weiteres halbes Jahr verlängert wurde, warum im Gegensatz zu vielen seiner Kollegen gerade er die Gesellschaft nicht verlassen hat, wieso er heute immer noch dort arbeitet und voraussichtlich bis 2017 weiterarbeiten wird. Ein aussagekräftiger Nachweis dafür, dass seine Erwerbstätigkeit in der Schweiz auf unter fünf Jahren befristet war, ist seine Erklärung jedenfalls nicht. Weil der Rekurrent keine weiteren Beweise vorbrachte, hat er die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Da die bundesrechtlichen Steuerregelungen für Expatriates gemäss konstanter und unbestrittener Praxis der Zuger Steuerbehörden auch bei den kantonalen Steuern gelten, war die Verweigerung des Expatriate-Abzugs in der Steuerperiode 2013 durch die Steuerverwaltung bei der Direkten Bundessteuer und bei den Kantons- und Gemeindesteuern rechtmässig. Bei diesem Ausgang kann offen bleiben, ob es den Rekurrenten gelungen ist, den Beweis zu erbringen, dass sie im Ausland eine ständige Wohnung beibehalten haben.

4. Die Rekurrenten führen im Rekurs auf Seite 4 Folgendes aus: «So würde rückwirkend der Expat-Abzug verweigert bei Ablösung in eine dauernde Arbeitstätigkeit. Sämtliche Verfahren würden rückwirkend neu zu beurteilen sein, was nie Sinn und Zweck der Verordnung sein kann.» Die Rekurrenten rügen somit sinngemäss eine Verletzung des in Art. 5 Abs. 3 BV und Art. 9 BV statuierten Prinzips von Treu und Glauben sowie der daraus fließenden Grundsätze des Vertrauensschutzes und des Rückwirkungsverbots. Diese Argumentation verkennt, dass sich die zeitliche Befristung eines Aufenthaltes in der Schweiz nicht allein aus dem Wortlaut des Arbeitsvertrags, sondern aus den gesamten Umständen des Einzelfalles ergibt. Zudem ist die zeitliche Befristung als steuermindernde Tatsache, wie erwähnt, grundsätzlich durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen. Wenn die Verlängerung eines Arbeitsver-

trages oder auch nur die tatsächliche Aufenthaltsdauer des Steuerpflichtigen eine bloss vorübergehende Entsendung im Sinn von Art. 1 Abs. 3 Satz 1 ExpaV nachträglich infrage stellt, handelt es sich nicht um eine eigentliche Rückwirkung, sondern um die Berücksichtigung von die Gegebenheiten in der relevanten Steuerperiode nachträglich aufhellenden Tatsachen, die zu widerlegen Sache des beweisbelasteten Steuerpflichtigen ist. Es handelt sich somit weder um ein Rückwirkungs- noch ein Vertrauensschutzproblem, sondern um eine Beweisproblematik. Ohnehin würde Vertrauensschutz regelmässig eine Vertrauensbetätigung voraussetzen (vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., Zürich/Sankt Gallen 2010, Rz. 660), welche von den Rekurrenten nicht substantiiert dargelegt wurde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hat es in ähnlichen Fällen als zulässig erachtet, bei der Beurteilung der Expatriates-Eigenschaft eines Steuerpflichtigen auf Umstände abzustellen, welche erst nach der relevanten Steuerperiode bekannt bzw. offenkundig wurden (VGer ZH SB.2013.00079 vom 2. April 2014 E. 2.7.2). Dieser Rechtsprechung ist beizupflichten, denn es handelt sich hier nicht um eine Rückwirkung, sondern darum, Sachverhaltselemente zu berücksichtigen, welche im Urteilszeitpunkt bekannt sind, und dazu beitragen, den Sachverhalt bezüglich der umstrittenen Steuerperiode klarer beurteilen zu können.

5. [Abweisung des Rekurses]

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 23. September 2015, A 15 12

8.2 Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG, § 19 Abs. 1 lit. c StG

Regeste:

Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG, § 19 Abs. 1 lit. c StG – Als geldwerte Leistungen im Sinne von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 19 Abs. 1 lit. c StG gelten auch Zuwendungen einer Gesellschaft an ihr nahestehende Dritte. Zuwendungen, die im Interesse einer dem beherrschenden Gesellschafter nahestehenden Person erfolgen, stellen ebenfalls geldwerte Leistungen bzw. eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, unabhängig davon, ob die Zuwendungen aus gemeinnützigen Überlegungen erfolgen oder nicht.

Aus dem Sachverhalt:

Am 9. April 2014 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Zug A. B. und C. B. die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die Direkte Bundessteuer 2008. Das steuerbare Einkommen wurde bei den Kantons- und Gemeindesteuern auf Fr. 1'242'046.– und bei der Direkten Bundessteuer auf Fr. 1'256'426.– festgesetzt. Gegen diese Veranlagung liessen A. und C. B. am 23. April 2014 Einsprache einreichen und beantragen, das steuerbare Gesamteinkommen sowie das satzbestimmende Einkommen seien jeweils um Fr. 246'000.– auf Fr. 996'000.– bei