

Eidg. Steuerverwaltung

Zürich, 30. Juni 2014

Revision der Expatriates-Verordnung (ExpaV)

Sehr geehrte Frau Bundesrätin
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir nehmen Bezug auf Ihre Einladung vom 8. April 2014 zur Stellungnahme zur Revision der Expatriates-Verordnung (ExpaV) und äussern uns in dieser Sache wie folgt:

I. Ausgangslage

Die aktuell geltende Fassung der 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) welche sich auf Art. 26 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) stützt, sah sich in den vergangenen Jahren zahlreichen Kritiken ausgesetzt. So gab es wiederholte Vorstösse und politische Diskussionen, welche insbesondere diskutierten, ob gewisse Teile der ExpaV mangels hinreichender gesetzlicher Grundlage rechtswidrig seien und ob ein Verstoß gegen das Gebot der Rechtsgleichheit bestünde.

Mit dieser Frage beschäftigte sich auch ein Gutachten des Bundesamtes für Justiz (BJ) vom September 2011. Dieses bejahte zwar die grundsätzliche Verfassungs- und Gesetzmässigkeit der für Expatriates vorgesehenen Abzüge, erwähnte jedoch deutlich, dass sich insbesondere die Abzüge für die Umzugs- sowie die Privatschulkosten in einem rechtlichen Graubereich befänden.

Das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) sowie die ad-hoc Arbeitsgruppe „ExpaV“ teilten im erläuternden Bericht betreffend die Anhörung zur Revision der Expatriate-Verordnung (ExpaV) die Ansicht des BJ nicht und stellen sich vielmehr auf den Standpunkt, dass die bestehende gesetzliche Grundlage genüge. Dies insbesondere aufgrund der Tatsache, dass die besondere Situation von Expatriates, deren Aufenthalt in der Schweiz nur vorübergehender Natur sei, bei der Betrachtung berücksichtigt werden müsse.

II. Revisionsentwurf

In der vom Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) vorgeschlagenen revidierten Fassung der ExpaV finden sich gewisse Anpassungen, welche in der Folge diskutiert werden sollen.

1. Titel

Gegen die vom EFD vorgeschlagene Änderung des Titels der ExpaV bestehen seitens der Städtischen Steuerkonferenz keinerlei Einwendungen

2. Grundsatz (Art. 1 ExpaV)

Gegen die Änderung der Überschrift dieses Artikels bestehen keinerlei Einwendungen. Die vorgeschlagene Beschränkung des Geltungsbereiches der ExpaV auf leitende Angestellte sowie Spezialistinnen und Spezialisten mit besonderer Berufsqualifikation, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt wurden, wird von der Städtischen Steuerkonferenz begrüsst.

Missverständlich erscheint nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz in der revidierten Version die maximale Dauer des Expatriate-Status. Zwar spricht auch der Revisionsentwurf davon, dass als „vorübergehend...eine höchstens auf fünf Jahre befristete Erwerbstätigkeit“ gilt und dass die Abziehbarkeit besonderer Berufskosten endet, „wenn die befristete durch eine dauernde Erwerbstätigkeit abgelöst wird“. Nicht ganz deutlich wird indes, wie sich eine weitere befristete Verlängerung eines ursprünglich auf fünf Jahre befristeten Arbeitsvertrages auswirken würde. Eine Klarstellung darüber, dass unabhängig von der Art des Arbeitsvertrages der Expatriate-Status in jedem Fall spätestens nach fünf Jahren endet, wäre wünschenswert.

3. Abzug für Wohn- und Reisekostenkosten (Art. 2 ExpaV)

Gemäss Art. 2 ExpaV sollen Expatriates die erforderlichen Kosten für Reisen zwischen dem ausländischen Wohnsitz und der Schweiz sowie angemessenen Wohnkosten in der Schweiz, sofern sie im Ausland eine ständig für den Eigengebrauch zur Verfügung stehende Wohnung beibehalten, abziehen können.

a) Abzug der Reisekosten

Die ExpaV betrachtet zunächst für im Ausland **wohnende** Expatriates Reisekosten zwischen dem ausländischen Wohnsitz in der Schweiz als abzugsfähig. Diese Regelung ist vergleichbar mit jener Regelung, welche für die Wochenaufenthalter gilt. Nach Ansicht der Städtischen Steuerkonferenz bestehen diesbezüglich keinerlei Einwände.

b) Wohnkosten als Berufskosten

Nach Ansicht der Städtischen Steuerkonferenz stellt sich zunächst die ganz grundsätzliche Frage, ob es sich bei den Wohn- und Reisekosten von Expatriates tatsächlich um Berufskosten im Sinne von Art. 26 DBG handeln kann, oder ob diese Kosten vielmehr als Lebenshaltungskosten im Sinne von Art. 34 DBG anzusehen sind.

Grundsätzlich handelt es sich bei Wohnungskosten am Wohnort um nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 34 N 7 und 17 DBG m.w.N.). Eine andere Behandlung finden jedoch die Wohnkosten von Steuerpflichtigen, welche an den Arbeitstagen am Arbeitsort bleiben und auch dort übernachten, jedoch regelmässig für die arbeitsfreien Tage an den steuerlichen Wohnsitz zurückkehren (sog. Wochenaufenthalter). Diesen werden die Kosten für den Aufenthalt am Arbeitsort zum Abzug zugelassen. Es werden jedoch nicht die gesamten Kosten der Wohnung als beruflich notwendig eingestuft, sondern vielmehr nur jene Auslagen, welche zur Finanzierung eines Zimmers notwendig sind. Auch die Kosten der regelmässigen Heimkehr an den steuerrechtlichen Wohnsitz können von Wochenaufhaltern steuerlich in Abzug gebracht werden. Die über die Kosten eines

Zimmers hinausgehenden Mietkosten werden indes nicht als abzugsfähige Lebenshaltungskosten gewertet, bei diesen handelt es sich vielmehr um Lebenshaltungskosten. Dies gilt kraft bundesgerichtlicher Rechtsprechung uneingeschränkt auch für Angestellte mit Wohnsitz im Ausland, die in der Schweiz einer Arbeit nachgehen (BGr, 9. Dezember 1996 = ASA 67, 551). So ist beim Wochenaufenthalter zunächst jeweils zu ermitteln, wo sich der tatsächliche Wohnort befindet. Erfüllt der Steuerpflichtige die Kriterien des Wochenaufenthalters nicht, so sind grundsätzlich die Wohn- und Reisekosten nicht abzugsfähig, da es an einem genügenden Konnex zur beruflichen Tätigkeit fehlt (vgl. Entscheid des Steuerrekursgerichts Zürich vom 22. Juni 2012, 1 DB.2011.282/1 ST.2011.368 m.w.N.).

Würde man die Kriterien, welche für die Wochenaufenthalter gelten, auch auf Expatriates anwenden, so wäre eine Abzugsfähigkeit der Wohn- und Reisekosten nur dann möglich, wenn eine regelmässige Rückkehr des Expatriates an den tatsächlichen Wohnsitz erfolgte. Die Situation eines Expatriates lässt sich jedoch nicht gänzlich auf die Situation eines Wochenaufenthalters übertragen, da ein Wochenaufenthalter typischerweise jedes Wochenende nach Hause zurückkehrt, während sich die Besonderheit des Expatriates in der von vornherein nur als vorübergehend angelegten Dauer seines Aufenthaltes zeigt. Folglich erscheint es nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz im Grundsatz durchaus sinnvoll, für die besondere Situation von Expatriates besondere Regelungen wie die ExpaV zu schaffen. Es stellt sich jedoch die Frage, ob die Regelungen der ExpaV gesetzes- und verfassungskonform sind.

a.) Kriterium der ständig zur Verfügung stehenden Wohnung im Ausland

Des Weiteren sieht der Neuentwurf für Expatriates, welche im Ausland eine ständig für den Eigengebrauch zur Verfügung stehende Wohnung beibehalten einen Wohnkostenabzug vor. Grundsätzlich erscheint nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz ein Wohnkostenabzug dem Grunde nach dann als unproblematisch, wenn die Beziehung des Expatriates zum ausländischen Wohnort überwiegen und sich der Wohnort im Ausland befindet. Die Ausgestaltung des vorgeschlagenen Neuentwurfes der ExpaV muss jedoch nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz in Hinblick auf Gesetzes- und Verfassungsmässigkeit durchaus hinterfragt werden. Dies aus folgenden Gründen:

Im Gegensatz zum Wochenaufenthalter, dessen Wohnkosten nur dann abzugsfähig sind, wenn er nachweisen kann, dass sich sein Lebensmittelpunkt nicht am Arbeits- sondern am Wohnort befindet, genügt gemäss der ExpaV für die Abzugsfähigkeit der Wohnkosten das blosse Zur-Verfügung-Halten einer Wohnstätte im Ausland. Ob der Expatriate diese tatsächlich und regelmässig aufsucht, ist ganz und gar unerheblich.

Dies erscheint nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz als problematisch, handelt es sich doch bei den abzugsfähigen Wohnkosten um Berufskosten im Sinne des Art. 26 a DBG. Es stellt sich folglich die Frage, ob es sich bei den Wohnungskosten eines nicht regelmässig an seinen ursprünglichen Wohnort zurückkehrenden Expatriate tatsächlich um abzugsfähige Kosten im Sinne des Art. 26 DBG handeln kann.

Hierzu bedarf es zunächst einer genaueren Untersuchung von Art. 26 DBG. Gemäss diesem Artikel werden folgende Kosten als Berufskosten angesehen:

- a.) die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte;
- b.) die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit;

- c.) die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten sowie
- d.) die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten abgezogen werden.

Bei Betrachtung von Art. 26 lit. a bis c DBG wird zunächst deutlich, dass die **Notwendigkeit** bzw. **Erforderlichkeit** dieser Kosten eine ausdrückliche Erwähnung findet. Hinsichtlich der in Art. 26 lit. d aufgeführten Weiterbildungskosten wird zwar auf das Kriterium der Notwendigkeit bzw. Erforderlichkeit verzichtet, jedoch erwähnt Art. 26 DBG ausdrücklich, dass jene mit dem Beruf **in Zusammenhang** stehen müssen. Berufskosten im Sinne von Art. 26 DBG bewegen sich folglich in eng gesteckten Grenzen, innerhalb welcher sich auch die besonderen Berufskosten der Expatriates bewegen müssen. Es stellt sich daher die Frage, ob es sich bei den Reise- und Wohnungskosten von Expatriates um „notwendige“ bzw. „erforderliche“ Kosten im Sinne von Art. 26 DBG handelt.

Wie bereits zuvor ausgeführt, handelt es sich bei Wohnkosten am Wohnort dem Grunde nach um nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten. Eine andere Wertung rechtfertigt sich auf Basis der geltenden Gesetzeslage lediglich dann, wenn die Wohnkosten, wie es bei einem Wochenaufenthalter der Fall ist, deshalb generiert werden, weil eine Rückkehr an den Wohnort unter der Woche nicht möglich ist und daher an den Arbeitstagen am Arbeitsort übernachtet wird.

Ein Expatriate verlegt indes dann, wenn er nicht regelmässig an seinen Wohnort zurückkehrt, seinen Lebensmittelpunkt – wenn auch nur für eine gewisse Dauer – an den Arbeitsort. Dies führt nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz dazu, dass sein Arbeitsort zumindest für eine gewisse, möglicherweise nicht auf ewig angelegte Zeit, zu seinem Wohnort wird. Bei den Kosten für das Wohnen am Wohnort handelt es sich jedoch, wie bereits ausgeführt, gerade nicht um notwendige Berufskosten im Sinne von Art. 26 DBG, sondern vielmehr um Lebenshaltungskosten. Hierfür dürfte insbesondere die Frage, ob dem Expatriate zusätzlich noch eine Wohnung an seinem bisherigen Wohnort zur Verfügung steht, von eher unerheblicher Bedeutung sein. Auch ein Schweizer Bürger mit Wohnort in der Schweiz, welcher aus beruflichen Gründen für möglicherweise nur wenige Jahre an einen anderen Ort in der Schweiz zieht, um dort zu arbeiten, sich jedoch den Luxus leistet, seine Wohnung am Ursprungsort beizubehalten, kommt nur dann in den Genuss des Abzuges der Wohnkosten, wenn er die Kriterien eines Wochenaufenthalters erfüllt. Das bloss zur-Verfügung-Halten einer Wohnung an seinem Ursprungsort rechtfertigt indes keinen Abzug der Wohnkosten am Arbeitsort. Eine diesbezügliche Andersbehandlung von Expatriates kollidiert nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz mit den geltenden gesetzlichen Regelungen sowie dem Gebot der Nichtdiskriminierung von Inländern.

Die Städtische Steuerkonferenz hegt zudem starke Zweifel daran, ob eine verlässliche Nachprüfung der Frage, ob ein Expatriate tatsächlich eine ständige Wohnung im Ausland zu seiner Verfügbarkeit beibehält, überhaupt möglich ist. So dürfte der Nachweis durch Vorlage eines Mietvertrages oder einer Urkunde, aus welcher das Eigentum an der Wohnung hervorgeht, erbracht werden. Die Überprüfung der Frage, ob die entsprechende Wohnstätte zwischen- oder untervermietet ist, dürfte für die Steuerbehörden jedoch schlechterdings unmöglich sein.

b.) Abzug von **angemessenen** Wohnkosten

Auch das in der ExpaV vorgesehene Kriterium der Angemessenheit der Wohnkosten erscheint nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz problematisch.

Nach Ansicht der Städtischen Steuerkonferenz geht die Formulierung der „angemessenen“ Wohnkosten im Sinne von Art. 2 ExpaV über die von Art. 26 DBG für die Berufskosten vorgesehenen Grenzen deutlich hinaus. Es handelt sich beim Kriterium der Angemessenheit um einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher einen weit über die Regelung des Art. 26 DBG hinausgehenden Anwendungsbereich eröffnen würde. Aus dem in der Verfassung verankerten Legalitätsprinzip ergibt sich jedoch, dass die in der ExpaV enthaltenen Bestimmungen indes nur dann eine verbindliche Wirkung entfalten, wenn sie den gesetzlich vorgegebenen Rahmen (Art. 26 DBG) präzisieren und beschreiben.

Es liegt die Vermutung nahe, dass sich das Kriterium der „Angemessenheit“ der Wohnkosten primär am Einkommen des Expatriates orientieren dürfte, was zu dem stossenden Resultat führen könnte, dass selbst die Kosten von Luxuswohnungen, welche für manch einen gut verdienenden Manager nicht nur nach dessen rein persönlicher Auffassung durchaus als „angemessen“ gelten dürften, als Berufskosten von der Steuer abziehbar wären. Dies widerspricht klar dem Gedanken von Art. 26 DBG, welcher sich, wie bereits ausgeführt, auf notwendige bzw. erforderliche Kosten beschränken will. Anders zu legiferieren widerspräche ebenfalls dem verfassungsmässig verankerten Gleichheitsgrundsatz.

Nach Ansicht der Städtischen Steuerkonferenz dürften auf Basis der geltenden Gesetzeslage lediglich die **notwendigen** Wohnkosten zum Abzug zugelassen werden, wobei das Kriterium der „Notwendigkeit“ in den Ausführungsbestimmungen zur ExpaV zu konkretisieren wäre. Auch bei wohlwollender Berücksichtigung der besonderen Situation von Expatriates besteht nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz keinerlei Anlass, luxuriöses Wohnen durch die Allgemeinheit zu subventionieren.

c.) Ergebnis

Im Ergebnis erkennt die Städtische Steuerkonferenz durchaus an, dass die besondere Situation von Expatriates, deren Aufenthalt naturgemäss nur auf eine befristete Dauer angelegt ist, besonderer Regelungen bedarf.

Es wird jedoch ernsthaft bezweifelt, dass Art. 26 DBG/Art. 9 StHG eine ausreichende gesetzliche Grundlage für die in der ExpaV verankerten Regelungen insbesondere hinsichtlich des Abzuges der Wohnkosten darstellt. Auf Basis der aktuell geltenden Gesetzeslage ist eine Gesetzes- bzw. Verfassungskonformität einer derartigen Regelung in der ExpaV als nicht gegeben. Die Lösung dieser Problematik dürfte jedoch nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz primär nicht in einer Überarbeitung der ExpaV, sondern vielmehr zunächst in einer Anpassung der entsprechenden Artikel des DBGs und des StHG liegen.

4. Abzug von Umzugskosten

Wie bereits die bestehende Version der ExpaV, wertet auch der Neuvorschlag die Umzugskosten von Expatriates als besondere Berufskosten. Nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz erscheint es indes als höchst fragwürdig, ob es sich bei Umzugskosten um typische für die Berufsausübung erforderliche Kosten handelt, so dass gewisse Zweifel darüber bestehen, ob für den in der Verordnung vorgesehenen Abzug der Umzugskosten überhaupt

eine hinreichende gesetzliche Grundlage besteht. Der von Markus Reich formulierte Einwand (Reich in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., 2002, Art. 9 N. 18 StHG), dass der Berufskostenbegriff mit der Gewährung besonderer Expatriate-Abzüge für eine eng umschriebene Berufsgruppe in einer Weise überdehnt wird, welche sich mit der im Übrigen sehr restriktiven Auslegung nicht vereinbaren lässt, sollte durchaus ernst genommen werden. Die Städtische Steuerkonferenz schliesst sich daher der Empfehlung des Bundesamtes für Justiz nach einer Präzisierung von Art. 26 DGB sowie Art. 9 StHG in dem Sinne, dass für die Beurteilung der übrigen für die Berufsausübung erforderlichen Kosten die besondere Situation gewisser Kategorien von Steuerpflichtigen zu berücksichtigen werden soll, grundsätzlich an.

Nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz bedarf der Abzug von Umzugskosten zudem ebenfalls einer Beschränkung auf die „notwendigen“ Umzugskosten. Auch müsste in einer Konstellation, in welcher ein Expatriate seine ständige Wohnung im Ausland beibehält, eine sehr restriktive Anwendung des Begriffs der "notwendigen Umzugskosten" angestrebt werden, da im Falle des Beibehaltens einer ständigen Wohnung im Ausland naturgemäss nicht allzu hohe bzw. gar keine Umzugskosten anfallen dürften.

5. Pauschalabzug

Die Städtische Steuerkonferenz spricht sich gegen einen pauschalen Abzug in der vorliegenden Form aus. Dieser birgt wie alle pauschalierten Abzüge die Gefahr, dass Kosten, welche nie entstanden sind, zum Abzug zugelassen würden. Ein derartiger Verstoss gegen das Gleichheitsgebot bedarf auf jeden Fall eines Gesetzes im formellen Sinn und kann keinesfalls auf blosser Verordnungsstufe eingeführt werden.

6. Abzug für Privatschulen

Die vorgeschlagene Fassung der ExpaV sieht zudem einen Abzug für die Kosten von Privatschulen vor. Auch bei diesen Kosten handelt es sich nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz nicht um Berufskosten im Sinne von Art. 26 DBG, so dass es für die Abziehbarkeit dieser Kosten zum aktuellen Zeitpunkt nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz ebenfalls keine gesetzliche Grundlage besteht. Eine Anpassung von Art. 26 DBG/Art. 9 StHG wäre daher zwingend notwendig.

Gemäss dem Erläuterungsbericht der EFD sei der Privatschulkostenabzug sehr restriktiv zu handhaben, insbesondere um zu gewährleisten, dass Kosten, welche beispielsweise bei Ganztageschulen für Aktivitäten, welche die Nachmittagsbetreuung, den Transport, Ausflüge und weitere ausserhalb des Unterrichts stehende Bereiche betreffen, vom Abzug ausgenommen werden. Die Städtische Steuerkonferenz begrüsst grundsätzlich das Bestreben um eine restriktive Auslegung, gibt aber zu bedenken, dass hier in der Praxis gewisse Probleme auftauchen dürften, insbesondere, da gewisse internationale Ganztageschulen ihre Kosten nicht genau aufgeschlüsselt ausweisen und es so schwer nachprüfbar sein dürfte, welche der Kosten direkt für den Unterricht, und welche für darüber hinausgehende Bereiche anfallen. Diskussionsbedürftig erscheint zudem nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz die Frage, wie jene Konstellationen zu behandeln sind, in welchen im Einzugsbereich des Expatriates verschiedene fremdsprachige Schulen zur Verfügung stehen, welche den Unterricht zu verschiedenen hohen Preisen anbieten. In derartigen Konstellationen müssten sich die abziehbaren Kosten nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz auf die Kosten für die

günstigste im Einzugsbereich verfügbare Schule beschränken. Alternativ wäre auch eine Kostendeckelung im Sinne eines jährlichen Höchstbetrages denkbar.

III. Fazit der Städtischen Steuerkonferenz

Der vorliegende Entwurf der ExpaV ist nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz zwar ein Schritt in eine richtige Richtung, vermag die in Bezug auf die Besteuerung der Expatriates herrschenden Probleme und Unsicherheiten jedoch nicht vollständig aus dem Weg zu räumen. Hauptkritikpunkt der Städtischen Steuerkonferenz ist jedoch, dass es auch dem Neuentwurf der ExpaV an einer ausreichenden gesetzlichen Grundlage fehlt, durch welche sich der Abzug der Wohnungskosten, der Kosten für Privatschulen sowie der Umzugskosten in der vorgesehenen Art und Weise rechtfertigen liesse. Eine Überarbeitung von Art. 26 DBG sowie Art. 9 StHG erscheint daher nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz als zwingend erforderlich.

Vorzügliche Hochachtung



Dr. Bruno Fässler
Vizepräsident Städtische Steuerkonferenz