

## Expatriates-Verordnung

### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 13. August 2010

*Der Abzug von besonderen Berufskosten für vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten oder Spezialisten setzt einerseits eine bestimmte berufliche Qualifikation und andererseits eine Befristung des Arbeitsverhältnisses voraus. Die Erfüllung dieser beiden Voraussetzungen durch einen Ehegatten gilt nicht automatisch auch für den anderen Ehegatten. Da im konkreten Fall die Ehefrau einen unbefristeten Arbeitsvertrag hatte, wurde bei ihr der Expatriates-Status verneint.*

#### Sachverhalt:

1. In der definitiven Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2007 vom 22. Januar 2009 wurde den Pflichtigen die geltend gemachten Kosten für den Besuch der englischsprachigen X.Y. von Fr. 14'932.– für die beiden Kinder nicht zum Abzug zugelassen, sondern lediglich ein Abzug für die Kinderbetreuung durch Drittpersonen von Fr. 5'500.–.

2. Gegen diese Veranlagung erhob die Vertreterin der Pflichtigen mit Schreiben vom 20. Februar 2009 Einsprache mit dem Begehren, den geltend gemachten Abzug für den Besuch der englischsprachigen X.Y. sei für das Bemessungsjahr 2007 zum Abzug zuzulassen.

Auf die Begründung wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

3. Mit Schreiben vom 9. November 2009 drohte die Steuerverwaltung den Pflichtigen eine reformatio in peius in Bezug auf die Fahrtkosten des Pflichtigen und den Abzug für besondere Berufskosten respektive den Expatriatesabzug der Ehefrau an. In Anwendung des Grundsatzes des rechtlichen Gehörs wurde den Pflichtigen die Möglichkeit zur Vernehmlassung bis zum 9. Dezember 2009 gewährt. Die Vertreterin der Pflichtigen nahm mit Schreiben vom 16. Dezember 2009 dazu Stellung.

4. Mit Einsprache-Entscheid vom 14. Januar 2010 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und führte die angedrohte reformatio in peius durch.

5. Mit Schreiben vom 12. Februar 2010 erhob die Vertreterin der Pflichtigen Beschwerde gegen den Einsprache-Entscheid mit den Begehren: 1. Der Expatabzug für die Pflichtige über Fr. 18'000.– sei zu gewähren. 2. Das steuerbare Einkommen sei mit Fr. 228'700.– (satzbestimmend Fr. 239'600.–) festzulegen.

Auf die Begründung wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

6. Mit Vernehmlassung vom 17. Juni 2010 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde.

Auf die Begründung wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

### *Erwägungen:*

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i. V. m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden, weshalb ohne weitere Ausführungen auf die Beschwerde eingetreten werden kann.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung betreffend die besonderen Berufskosten respektive den Expatriatesabzug der Ehefrau in Höhe von Fr. 18'000.– zu Recht eine *reformatio in peius* vorgenommen hat.

3. a) Gemäss Art. 132 Abs. 1 DBG kann der Steuerpflichtige gegen die Veranlagungsverfügung innert 30 Tagen nach Zustellung bei der Veranlagungsbehörde schriftlich Einsprache erheben. Gemäss Art. 135 Abs. 1 DBG entscheidet die Veranlagungsbehörde gestützt auf die Untersuchung über die Einsprache. Sie kann alle Steuerfaktoren neu festsetzen und, nach Anhören des Steuerpflichtigen, die Veranlagung auch zu dessen Nachteil abändern.

Die Veranlagungsbehörde ist somit verpflichtet, vor der *reformatio in peius* dem Pflichtigen, den verfassungsrechtlichen Prinzipien folgend, das rechtliche Gehör zu gewähren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 135 N 5 f. und Art. 143 N 20 mit weiteren Hinweisen).

b) In casu hat die Steuerverwaltung den Pflichtigen mit Schreiben vom 9. November 2009 die beabsichtigte *reformatio in peius* angezeigt und ihnen eine Frist zur Stellungnahme eingeräumt. Die Steuerverwaltung war demnach grundsätzlich befugt, die Steuerfaktoren neu festzusetzen.

4. a) Gemäss Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen (Expatriates-Verordnung, ExpaV) vom 3. Oktober 2000 gilt diese Verordnung für folgende Personen (Expatriates): leitende Angestellte, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden (lit. a); 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 (lit. b). Durch die vorübergehende oder zeitlich befristete Erwerbstätigkeit können im Vergleich zur üblichen unselbständigen 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 unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer geregelten allgemeinen Berufskosten als besondere Berufskosten bezeichnet werden (Abs. 2). 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 (Abs. 3).

b) Der Begriff der sogenannten «Expatriates» steht für im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer, die auf Veranlassung ihres Arbeitgebers den bisherigen Arbeits- bzw. Tätigkeitsort wechseln und zur Ausübung einer vorübergehenden, unselbständigen Arbeitstätigkeit in ein anderes Land entsandt werden (z.B. ausländische Konzerngesellschaft). Entscheidendes Kriterium für die Qualifikation der sogenannten «Expatriates» ist, dass Arbeitnehmer durch ihren Arbeitgeber zur Berufsausübung ins Ausland entsandt werden und dies mit einer vertraglichen Verpflichtung zur Aufnahme einer Erwerbstätigkeit, die zum vornherein auf eine vorübergehende Zeitdauer angelegt ist, verbunden ist. Als sogenannter «Heimatstaat» wird derjenige Staat bezeichnet, in dem der Arbeitnehmer bis zu seiner Entsendung für das gleiche Unternehmen bzw. die gleiche Unternehmensgruppe tätig war. Mit dem Begriff «Entsendestaat» wird dasjenige Land bezeichnet, in das der Expatriate zeitlich befristet entsandt wird.

Ist die Entsendung zeitlich nicht begrenzt oder wird eine befristete Arbeitstätigkeit zu einer dauernden, ist der Arbeitnehmer nicht mehr als Expatriate zu qualifizieren (vgl. Waldburger/Schmid in: Gewinnungskostencharakter von besonderen Leistungen des Arbeitgebers an Expatriates, Bern/Stuttgart/Wien 1999, S. 1).

5. a) Die Vertreterin der Pflichtigen moniert, dass die Festlegung eines Expatriates-Status nicht zwingend in einem Arbeitsvertrag festzulegen sei, sondern sich gemäss der Expatriates-Verordnung als Arbeitnehmende definiere, die auf Grund ihrer besonderen beruflichen Qualifikation typischerweise international eingesetzt würden. Die Pflichtige arbeite seit dem 1. November 1999 weltweit im A-Konzern und seit dem 1. Oktober 2006 bei A. H. C. in der Schweiz als Chefstrategin für das internationale Gastro Business. Ihre Tätigkeit als Regulatory Affairs Manager bedinge ein internationales Fachwissen im internationalen Umfeld des A-Konzerns. Des Weiteren sei zu beachten, dass der Aufenthalt der Pflichtigen durch die zeitlich begrenzte Aufenthaltsdauer des Ehemannes in der Schweiz (gemäss IME-Vertrag) ebenfalls zeitlich begrenzt sei und der Zugang in die Schweiz respektive der Wegzug aus der Schweiz als Familie erfolgte respektive erfolgen werde. Die befristete Aufenthaltsdauer in der Schweiz sei mit dem Besitz einer Niederlassungsbewilligung B ebenfalls gegeben. Der Arbeitsbeginn des Ehepaars in der Schweiz sei annähernd zeitgleich per 1. August 2006 bzw. 1. Oktober 2006 erfolgt. Das Arbeitsverhältnis sei damit analog demjenigen des Ehegatten als absehbar befristet zu betrachten.

b) Die Steuerverwaltung hingegen vertritt die Meinung, dass im vorliegenden Fall der Pflichtige zwar gemäss Art. 1 Abs. 3 ExpaV als Expatriate zu qualifizieren sei, dies jedoch nicht die automatische Qualifikation der Ehefrau zu einer Expatriate bewirke. Vielmehr müsse auch die Ehegattin selbst die Voraussetzungen entsprechend der ExpaV erfüllen, sofern sie einen solchen Anspruch für sich in Anspruch nehmen möchte. Einerseits erstreckte sich die Erwerbstätigkeit der Ehefrau bereits über fünf Jahre, andererseits verfüge sie über einen unbefristeten Arbeitsvertrag, was konsequenterweise zur Nichtanwendung der ExpaV führe. Der Abzug für die besonderen Berufskosten sei somit zu Recht gekürzt worden.

c) Im vorliegenden Fall ist umstritten, ob die Pflichtige als Expatriate gemäss Art. 1 ExpaV zu qualifizieren ist und den Abzug für besondere Berufskosten in der Höhe von Fr. 18'000.– geltend machen kann. Entsprechend dem Arbeitsvertrag zwischen der A. C. C. Ltd und der Pflichtigen begann das Arbeitsverhältnis beim A-Konzern am 1. November 1999. Aufgrund eines Stellenwechsels innerhalb der Gesellschaft wurde der Arbeitsvertrag per 1. Oktober 2006 angepasst. Bei ihrem Arbeitsverhältnis handelt es sich – im Gegensatz zum Arbeitsvertrag zwischen dem A-Konzern und dem Ehemann – um ein unbefristetes Arbeitsverhältnis mit zeitlich gestaffelten, an die Dauer des Arbeitsverhältnisses gekoppelten Kündigungsfristen (Ziffer 7 des Arbeitsvertrages). Somit steht fest, dass die Pflichtige gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 1 Abs. 3 ExpaV nicht als Expatriate zu qualifizieren ist, da sie keiner vorübergehend zeitlich befristeten Tätigkeit nachgeht, die auf höchstens fünf Jahre befristet ist. Auch der Umstand, dass der Ehemann als Expatriate eingestuft worden ist, genügt nicht, um die Ehefrau ebenfalls automatisch als solche zu qualifizieren. Somit steht der Ehefrau kein Anspruch auf den Abzug für besondere Berufskosten in der Höhe von Fr. 18'000.– zu.

Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass die Steuerverwaltung betreffend die besonderen Berufskosten respektive den Expatriatesabzug der Ehefrau in Höhe von Fr. 18'000.– zu Recht eine *reformatio in peius* vorgenommen hat. Die Beschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen.

6. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Beschwerdeführern gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 800.– aufzuerlegen und es ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG).

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...