

**Auszug aus dem Protokoll
des Regierungsrates des Kantons Zürich**

KR-Nr. 186/2008

Sitzung vom 16. Juli 2008

**1138. Anfrage (Berücksichtigung besonderer Berufskosten
von vorübergehend in der Schweiz tätigen Angestellten
und Spezialistinnen und Spezialisten [Expatriates])**

Kantonsrätin Julia Gerber Rüegg, Wädenswil, Kantonsrat Raphael Golta, Zürich, und Kantonsrätin Susanna Rusca Speck, Zürich, haben am 19. Mai 2008 folgende Anfrage eingereicht:

Die kantonalen Richtlinien über die Berücksichtigung besonderer Berufskosten von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten (Expatriates) vom 23. Dezember 1999 sehen für die Staats- und Gemeindesteuern der Expatriates besondere Abzüge vor. Für die direkte Bundessteuer besteht parallel dazu die Verordnung ExpaV vom 3. Oktober 2000. Als Expatriates gelten ausländische Spezialisten, wenn sie nicht länger als fünf Jahre in der Schweiz arbeiten. Steuerliche Abzüge werden bei Bundes-, Staats- und Gemeindesteuern namentlich für Umzugskosten und für schweizerische Wohnkosten gewährt, wenn die Expatriates ihre ausländischen Wohnstätten beibehalten. Ausserdem können Expatriates unter bestimmten Voraussetzungen die Kosten für den Besuch von Privatschulen ihrer Kinder abziehen. Die kantonale Steuerrekurskommission hat nun in einem strittigen Fall festgestellt, die Verwaltung (Kantonales Steueramt bzw. Eidg. Finanzdepartment) habe mit diesen Abzügen den ihr durch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) und das kantonale Steuergesetz eingeräumten Spielraum zum Erlass von Bestimmungen zur Konkretisierung des Berufskostenabzugs überschritten. In ihrem Entscheid vom 23. Oktober 2007 ist sie daher zum Schluss gekommen, dass sowohl die entsprechende Verordnung des Bundes (ExpaV) als auch die kantonalen Richtlinien rechtswidrig seien, weil sie durch die zugehörigen Gesetze nicht gedeckt seien. Überdies erwiesen sich diese Regelungen auch teilweise als verfassungswidrig, weil sie gegen das Gebot rechtsgleicher Behandlung verstiessen.

In diesem Zusammenhang bitten wir den Regierungsrat um die Beantwortung folgender Fragen:

1. Ist die Praxis bis zum Urteil der Steuerrekurskommission II vom 23. Oktober 2007 konsequent entsprechend der ExpaV bzw. den Richtlinien des kantonalen Steueramts gehandhabt worden?

2. Wie viele Steuerpflichtige haben in ihren Steuererklärungen seit dem Inkrafttreten der entsprechenden Bestimmungen im Durchschnitt jedes Jahr folgende in ExpaV und Richtlinien vorgesehene Abzüge geltend gemacht: a) Abzug für Umzugskosten b) Abzug für Beibehaltung einer ausländischen Wohnstätte c) Abzug für Kosten einer von den Kindern in der Schweiz besuchten Privatschule?
3. Welchen Betrag erreichten die gewährten Expatriates-Abzüge insgesamt maximal bei einem Steuerpflichtigen bzw. einem steuerpflichtigen Ehepaar (tatsächlich gewährte Höchstbeträge der Abzüge)?
4. Auf welchen Betrag beliefen sich die gewährten Abzüge durchschnittlich insgesamt bei den einzelnen Steuerpflichtigen (individueller Durchschnitt) sowie insgesamt bei allen Steuerpflichtigen (Durchschnitt aller Steuerpflichtigen) in einer Steuerperiode?
5. Wie hoch sind die Steuerausfälle aus diesen Abzügen einzuschätzen (unter der Annahme, dass die entsprechenden Ausgaben angefallen, aber nicht abzugsfähig gewesen wären)?
6. Betrafen die Abzüge vorwiegend bei schweizerischen Unternehmen beschäftigte Personen oder Personen, die bei ausländisch beherrschten Unternehmen (Tochterunternehmen, Filialen ausländischer Unternehmen) arbeiteten?
7. Wie beurteilt das kantonale Steueramt selbst die Rechtslage? Hält es die Argumentation der Steuerrekurskommission für stichhaltig? Wenn nicht, aus welchen Gründen hält es eine abweichende Rechtsauffassung für zutreffend?
8. Ist das kantonale Steueramt bereit, seine bisherige Praxis nach dem allfälligen Eintritt der Rechtskraft des Entscheids der Steuerrekurskommission anzupassen? Wenn nein, warum nicht?

Auf Antrag der Finanzdirektion

beschliesst der Regierungsrat:

I. Die Anfrage Julia Gerber Rüegg, Wädenswil, Raphael Golta, Zürich, und Susanna Rusca Speck, Zürich, wird wie folgt beantwortet:

Zu Frage 1:

Auf den Beginn der Steuerperiode 1999 traten die Richtlinien des kantonalen Steueramtes über die Berücksichtigung besonderer Berufskosten von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten und Spezialisten vom 23. Dezember 1999 (Zürcher Steuerbuch Nr. 17/300) in Kraft. Diese Richtlinien regeln, gestützt auf das Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (LS 631.1), für die Staats- und Gemeindesteuern «die Abzugsfähigkeit besonderer Berufskosten, die leitenden Ange-

stellten oder Spezialisten dadurch entstehen, dass sie von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden oder für einen zeitlich befristeten Auftrag vorübergehend in der Schweiz unselbstständig erwerbstätig sind» (Richtlinien Rz. 1). Solche Arbeitnehmer werden auch als Expatriates bezeichnet.

Den Richtlinien des kantonalen Steueramtes liegt ein ausführliches Rechtsgutachten zugrunde, das zuvor beim Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht (IFF) an der Universität St. Gallen (HSG) in Auftrag gegeben worden war. Das Rechtsgutachten wurde später auch veröffentlicht (Robert Waldburger / Martin Schmid, Gewinnungskostencharakter von besonderen Leistungen des Arbeitgebers an Expatriates, Bern usw. 1999).

Die Richtlinien des kantonalen Steueramtes und das Rechtsgutachten des IFF hatten zudem Einfluss auf die Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen (Expatriates-Verordnung, ExpaV; SR 642.118.3), die vom Eidgenössischen Finanzdepartement am 3. Oktober 2000 erlassen wurde und am 1. Januar 2001 in Kraft trat.

Das kantonale Steueramt hat bis anhin sowohl seine Richtlinien als auch die Expatriates-Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements angewendet.

Zu Fragen 2 bis 5:

Die Fälle, in denen die Richtlinien des kantonalen Steueramtes und die Expatriates-Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements angewendet werden, werden statistisch nicht separat erfasst. Deshalb können keine detaillierten Angaben gemacht werden über

- die Zahl der Steuerpflichtigen, die seit dem Inkrafttreten der Richtlinien des kantonalen Steueramtes und der Expatriates-Verordnung einen Abzug für Umzugskosten, einen Abzug für Beibehaltung einer ausländischen Wohnstätte und einen Abzug für Kosten einer Privatschule geltend gemacht haben,
- die Höchstbeträge, welche die Abzüge erreicht haben,
- die Durchschnittsbeträge der Abzüge, die auf den einzelnen Steuerpflichtigen und die einzelne Steuerperiode entfallen
- sowie die Steuerbeträge («Steuerausfälle»), die den Abzügen gegenüber stehen.

Allgemein kann jedoch festgestellt werden, dass es pro Steuerperiode schätzungsweise ein- bis zweitausend Fälle gibt, in denen – bei hier vorübergehend wohnhaften leitenden Angestellten und Spezialisten – die Richtlinien des kantonalen Steueramtes und die Expatriates-Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements angewendet werden.

Zu Frage 6:

Schätzungsweise verteilen sich die Steuerpflichtigen, auf welche die Richtlinien des kantonalen Steueramtes und die Expatriates-Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements angewendet werden, in etwa je zur Hälfte auf schweizerische und ausländisch beherrschte Unternehmen.

Zu Fragen 7 und 8:

Die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich erwog in ihrem Entscheid vom 23. Oktober 2007, dass der Berufskostenbegriff des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) und damit auch des zürcherischen Steuergesetzes nicht über jenen des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) hinausgehe. Weiter erkannte die Rekurskommission, die in der Expatriates-Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements verankerte Abzugsfähigkeit von Wohn- und Privatschuldkosten von Expatriates sei gesetzwidrig und verfassungsrechtlich fragwürdig; folglich könnten entsprechende Abzüge auch nicht in den Richtlinien des kantonalen Steueramtes vorgesehen werden.

Die Auffassung der Rekurskommission wurde jedoch im nachfolgenden Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht nicht bestätigt. Dieses wies in seinen Entscheiden vom 16. April 2008 die von den Steuerpflichtigen erhobenen Beschwerden vielmehr ab, weil der zu beurteilende Sachverhalt von vornherein nicht in den Geltungsbereich der Richtlinien des kantonalen Steueramtes und der Expatriates-Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements fiel (Entscheide des Verwaltungsgerichts vom 16. April 2008, SB.2007.00119 und SB.2007.00120, www.vgrzh.ch).

Nachdem die Auffassung der Rekurskommission vor Verwaltungsgericht keine Bestätigung fand, andererseits, wie in der Beantwortung der Frage 1 erwähnt, ein ausführliches Rechtsgutachten vorliegt, das die Richtlinien des kantonalen Steueramtes und die Expatriates-Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements untermauert, besteht kein Anlass, diese Erlasse nicht mehr anzuwenden.

II. Mitteilung an die Mitglieder des Kantonsrates und des Regierungsrates sowie an die Finanzdirektion.

Vor dem Regierungsrat
Der Staatsschreiber:
Husi