



**Fall-Nr.:** I/1-2010/149  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 18.08.2011  
**Entscheiddatum:** 18.08.2011

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 18.08.2011**

**Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG (SR 642.11), Art. 1 Abs. 1 ExpaV (SR 642.118.3).**

**Berufskosten der Expatriates. Die Leistungen des im Fürstentum Liechtenstein ansässigen Arbeitgebers an den Arbeitnehmer für den Umzug in die Schweiz wurden bei diesem zu Recht als steuerbares Einkommen erfasst, da er im Ausland tätig und nicht Mitglied der Geschäftsleitung oder des Kaders war (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 18. August 2011, I/1-2010/149).**

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;  
Gerichtsschreiber Vitus Demont

X und Y, Beschwerdeführer,

vertreten durch Pietro Oesch, InterConsulta P. OesCH, Stafelsweg 14, 7203 Trimmis,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung Rechtswesen, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2008)

#### **Sachverhalt:**



## St.Galler Gerichte

A.- X und Y sind verheiratet. Im Jahr 2008 zogen sie vom Ausland in die Schweiz und nahmen Wohnsitz in Buchs. X ist seit dem 1. September 2008 bei der Z AG im Fürstentum Liechtenstein als Key Project Manager angestellt. Für den Umzug in die Schweiz gewährte ihm diese eine Umzugsentschädigung von Fr. 16'000.-- (bestehend aus einer "relocation allowance" in der Höhe von Fr. 15'000.-- und einem "long service award" von Fr. 1'000.--). In der Steuererklärung 2008 deklarierten X und Y ein steuerbares Einkommen von Fr. 28'705.--. Die Veranlagungsbehörde nahm verschiedene Korrekturen vor. Unter anderem rechnete sie die Umzugsentschädigung in der Höhe von Fr. 16'000.-- zum steuerbaren Einkommen hinzu. Mit Verfügung vom 5. Januar 2010 veranlagte sie X und Y für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 39'100.-- zum Satz von Fr. 91'300.--.

B.- Mit Eingabe ihres Vertreters vom 5. Februar 2010 erhoben X und Y Einsprache und beantragten, von der Aufrechnung der Pauschalentschädigung für den Umzug in die Schweiz zum steuerbaren Einkommen sei abzusehen. Mit Entscheid vom 25. Juni 2010 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

C.- Gegen den Einspracheentscheid erhoben X und Y mit Eingabe ihres Vertreters vom 26. Juli 2010 und Ergänzung vom 2. September 2010 Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, der Einspracheentscheid der Vorinstanz sei aufzuheben und die pauschale Umzugsentschädigung dem steuerbaren Einkommen nicht zuzurechnen.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 21. Oktober 2010 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Mit Eingabe vom 28. Januar 2011 nahmen die Beschwerdeführer zur Vernehmlassung der Vorinstanz Stellung. Am 15. Februar 2011 reichte die Vorinstanz eine Duplik ein. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung der Anträge wird, soweit notwendig, in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**



1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Beschwerde vom 26. Juli 2010 mit Ergänzung vom 2. September 2010 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 140 Abs. 2 Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.- Zwischen den Verfahrensbeteiligten ist zunächst die Aufrechnung der Umzugsentschädigung von Fr. 16'000.-- zum steuerbaren Einkommen strittig.

a) Der Einkommenssteuer unterliegen nach Art. 16 Abs. 1 DBG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Steuerbar sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlichrechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile (Art. 17 Abs. 1 DBG). Diese Bestimmungen entsprechen der Regelung des kantonalen Steuerrechts in den Art. 29 und 30 des Steuergesetzes (sGS 811.1, abgekürzt: StG). Steuerbar sind zudem alle Lohnzulagen, ungeachtet der Gründe, aus denen sie ausgerichtet werden (z.B. Umzugsentschädigungen) sowie freiwillige Leistungen des Arbeitgebers (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, N 32 f. zu Art. 17).

b) Die Beschwerdeführer machen in ihrer Stellungnahme vom 28. Januar 2011 geltend, die Umzugsentschädigung in der Höhe von Fr. 16'000.-- sei nicht Bestandteil des Lohnes und somit nicht dem steuerbaren Einkommen hinzuzurechnen. Gleichzeitig reichten sie eine Bestätigung der Arbeitgeberin ein, wonach die Entschädigung nicht als Lohnanteil zu berücksichtigen sei. Weiter führen sie aus, die Vergütung der Umzugspauschale sei irrtümlicherweise im Lohnausweis aufgeführt worden; diese hätte nämlich separat und nicht mit der Monatsgutschrift überwiesen werden können. Die Tatsache, dass für die Umzugsentschädigung keine AHV- bzw. BVG-Beiträge



erhoben worden seien, zeige, dass Erstere nicht als Lohnbestandteil qualifiziert werden könne.

Dem hält die Vorinstanz in der Vernehmlassung vom 21. Oktober 2010 sowie in der Duplik vom 15. Februar 2011 im Wesentlichen entgegen, die Umzugsentschädigung des Arbeitgebers im Umfang von Fr. 16'000.-- stelle steuerpflichtiges Erwerbseinkommen dar. Für die Qualifikation von Einkommensbestandteilen seien die steuerrechtlichen Bestimmungen massgebend. Nicht entscheidend seien dagegen die Bescheinigung des Arbeitgebers und die Behandlung der Umzugsentschädigung im AHV- bzw. BVG-Recht.

c) Gestützt auf den Lohnausweis vom 20. Januar 2009 (act. 12/I/1.1) erzielte der Beschwerdeführer vom 1. September bis 31. Dezember 2008 ein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 32'000.-- (vier Monate zu je Fr. 8'000.--). Zusätzlich wurden ihm Fr. 15'000.-- Umzugsentschädigung ("relocation allowance") und ein Bonus ("long service award") von Fr. 1'000.-- ausbezahlt. Gemäss Erklärung des Beschwerdeführers handelt es sich bei den Fr. 1'000.-- um einen "einmaligen Bonus" im Hinblick auf den Umzug. Für die steuerliche Behandlung des Bonus ist nicht entscheidend, ob dieser im Zusammenhang mit dem Umzug in die Schweiz steht oder nicht. Deshalb ist im Folgenden davon auszugehen, dass dem Beschwerdeführer für den Umzug insgesamt Fr. 16'000.-- ausgerichtet wurden.

Für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens sind die steuerrechtlichen Bestimmungen massgebend. Wie vorstehend ausgeführt (vgl. E. 2a), sind alle Einkünfte und Zulagen aus einem Arbeitsverhältnis, unabhängig der Ausrichtungsründe, steuerbar. Insbesondere sind die vom Arbeitgeber geleisteten Entschädigungen für Umzugskosten auch für bloss vorübergehend in der Schweiz tätige ausländische Arbeitnehmer als Lohnbestandteile zu qualifizieren (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 32, 56 zu Art. 17) und somit steuerbar. Wie die Einkünfte im Einzelnen im Vorsorgerecht behandelt werden, ist für die Qualifizierung als steuerbares Einkommen nicht von Bedeutung. Ebenso wenig hängt die Steuerbarkeit davon ab, ob die Einkünfte auf dem Lohnausweis ausgewiesen werden. Der Vollständigkeit halber sei aber festgehalten, dass sämtliche Leistungen des Arbeitgebers einschliesslich der Zulagen und anderen geldwerten Vorteilen auf dem Lohnausweis zu bescheinigen sind



## St.Galler Gerichte

(vgl. St. Galler Steuerbuch, StB 39 Nr. 7, S. 3). Dazu gehören gemäss der Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises namentlich auch pauschale Umzugsentschädigungen (Schweizerische Steuerkonferenz (Hrsg.), Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung (Formular 11), N 27; Bosshard/Mösli, Der neue Lohnausweis, Bern 2007, S. 56. f.).

Folglich hat die Vorinstanz die Umzugsentschädigung in der Höhe von Fr. 16'000.-- zu Recht zum steuerbaren Einkommen aufgerechnet.

3.- Weiter ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer die Umzugsentschädigung als Berufskosten vom steuerbaren Einkommen abziehen kann.

a) Bei der direkten Bundessteuer werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge nach den Art. 26-33 DBG abgezogen (Art. 25 DBG). Nach Art. 26 Abs. 1 DBG können unselbständig Erwerbende die Berufskosten in Abzug bringen. Diese Bestimmung entspricht im Wortlaut der Regelung des kantonalen Steuerrechts in Art. 39 StG. Zu den Berufskosten gehören nach Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten.

Gestützt auf die Kompetenznorm von Art. 1 der Verordnung über Kompetenzzuweisungen bei der direkten Bundessteuer an das Finanzdepartement (SR 642.118) erliess das Eidgenössische Finanzdepartement am 3. Oktober 2000 die Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen (SR 642.118.3, abgekürzt: ExpaV). Adressaten der Verordnung sind die sogenannten "Expatriates". Dazu gehören gemäss Art. 1 Abs. 1 ExpaV leitende Angestellte, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden (lit. a) sowie Spezialistinnen und Spezialisten aller Art, die in der Schweiz eine zeitlich befristete Aufgabe erfüllen (lit. b). Als Spezialisten 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.



Entscheidendes Kriterium für die Qualifikation als Expatriate ist also, dass der Arbeitnehmer durch seinen Arbeitgeber zur Berufsausübung ins Ausland entsandt wird und dies mit einer vertraglichen Verpflichtung zur Aufnahme einer Erwerbstätigkeit, die zum vornherein auf eine vorübergehende Zeitdauer angelegt ist, verbunden ist (vgl. Waldburger/Schmid, Gewinnungskostencharakter von besonderen Leistungen des Arbeitgebers an Expatriates, Bern/Stuttgart/Wien 1999, S. 1). Als vorübergehend oder zeitlich befristet gilt nach Art. 1 Abs. 3 ExpaV eine auf höchstens fünf Jahre befristete Erwerbstätigkeit. Die Frist beginnt dabei mit der Aufnahme der Erwerbstätigkeit in der Schweiz (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 18 zu Art. 26 mit weiteren Hinweisen).

Durch die vorübergehende oder zeitlich befristete Erwerbstätigkeit können im Vergleich zur üblichen unselbständigen Erwerbstätigkeit zusätzliche Berufskosten im Sinne von Art. 26 DBG entstehen, welche als besondere Berufskosten bezeichnet werden (Art. 1 Abs. 2 ExpaV). Gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. a ExpaV umfassen die besonderen Berufskosten von in der Schweiz wohnhaften Expatriates unter anderem auch 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 (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 52 f. zu Art. 26). In diesen Fällen haben die Aufwendungen, welche durch den Umzug entstehen, Gewinnungskostencharakter und sind daher abzugsfähig (vgl. St. Galler Steuerbuch, a.a.O., S. 2; Waldburger/Schmid, a.a.O., S. 69 ff.).

b) In der Beschwerdebegründung vom 2. September 2010 führt der Beschwerdeführer aus, als Key Project Manager bzw. Global Product Manager BU 4 sei er als Kadermitglied zu qualifizieren. Diese Qualifikation werde auch durch den Lohn, bestehend aus einem Grundgehalt und einem vom Geschäftsverlauf abhängigen Bonus von bis zu Fr. 50'000.--, bestätigt. Wenn die Umzugsentschädigung schon als Einnahme berücksichtigt werde, so müssten die effektiv angefallenen Umzugskosten zum Abzug zugelassen werden.

Die Vorinstanz führt dagegen aus, Umzugskosten stellten üblicherweise private Lebenshaltungskosten dar und seien nicht als Berufskosten abziehbar. Die zusätzlichen Berufskosten gemäss ExpaV könnten nur von Personen geltend gemacht



werden, welche in den Geltungsbereich von Art. 1 ExpaV fallen würden. Dies sei beim Beschwerdeführer jedoch nicht der Fall. Er sei weder Direktionsmitglied noch übe er eine Tätigkeit in der Geschäftsleitung aus. Somit könne er nicht als leitender Angestellter im Sinne der Expatriates-Verordnung gelten. Auch die Höhe des Lohnes spreche gegen eine solche Annahme. Zudem arbeite er nicht in der Schweiz, sondern für ein Unternehmen im Fürstentum Liechtenstein. Da der Beschwerdeführer folglich nicht Expatriate im Sinne der ExpaV sei, könne er die Umzugskosten nicht als Berufskosten vom steuerbaren Einkommen abziehen.

c) Umzugskosten stellen grundsätzlich Lebenshaltungs- und nicht Berufskosten (Art. 26 DBG) dar. Als solche sind sie selbst dann, wenn der Umzug in einem gewissen Zusammenhang zur Berufsausübung steht, grundsätzlich nicht abzugsfähig (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 16 und 19 zu Art. 34).

Vom steuerbaren Einkommen abziehbar sind dagegen die Kosten für den Umzug von Expatriates in die Schweiz und zurück in den früheren ausländischen Wohnsitzstaat. Um als Expatriate im Sinne der ExpaV zu gelten, muss es sich beim Arbeitnehmer entweder um einen leitenden Angestellten (Art. 1 Abs. 1 lit. a ExpaV) oder um einen Spezialisten (Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV) handeln. Als leitende Angestellte gelten in der Regel Mitglieder der Geschäftsleitung (vgl. St. Galler Steuerbuch, a.a.O., S. 1).

Der Beschwerdeführer ist als Key Project Manager im Bereich Marketing tätig. Gestützt auf das Personalblatt (act. 6/2) sind dem Beschwerdeführer keine Mitarbeiter unterstellt. Er kann folglich nicht als leitender Angestellter qualifiziert werden. Welche Aufgaben er konkret erfüllt, geht aus den Akten nicht hervor. Bis 31. August 2008 war er als Account Manager in Kanada tätig. Dass er im Fürstentum Liechtenstein in einer neuen Funktion tätig ist, deutet darauf hin, dass er nicht wegen seiner spezialisierten Fachkenntnisse dorthin entsandt wurde. Unter diesen Umständen kann der Beschwerdeführer auch nicht als Spezialist gelten, zumal dieser in seinen Eingaben nichts anführt, was darauf hinweist. Den Akten kann weiter nicht entnommen werden, dass sein Arbeitsverhältnis im Fürstentum Liechtenstein zeitlich begrenzt wäre. Der Beschwerdeführer arbeitet schliesslich für eine liechtensteinische Unternehmung im Fürstentum Liechtenstein. Seinen Wohnort hat er dagegen nicht an seinem Arbeitsort, sondern in der Schweiz gewählt. Dies deutet darauf hin, dass die Wahl des Wohnortes



nicht nur aufgrund der Arbeitssituation, sondern auch aus privaten Überlegungen getroffen wurde. Da der Beschwerdeführer nicht in der Schweiz arbeitstätig ist, fällt eine Qualifizierung als Expatriate im Sinne der ExpaV ausser Betracht.

Insgesamt kann der Beschwerdeführer deshalb nicht als Expatriate im Sinne der ExpaV gelten, weshalb diese nicht anwendbar ist. Die Umzugskosten sind folglich nicht zum Abzug zuzulassen.

4.- Die Beschwerdeführer machen schliesslich geltend, im Falle eines anderen Kadermitglieds der gleichen Arbeitgeberin seien die Umzugskosten nicht zum steuerbaren Einkommen hinzugerechnet worden. Im Sinne der Gleichbehandlung seien die pauschalen Umzugskosten auch im vorliegenden Fall nicht als Einkommensbestandteil zu qualifizieren.

Dazu ist festzuhalten, dass auf dem Lohnausweis des betreffenden Arbeitnehmers die Ausrichtung einer Umzugsentschädigung nicht ausgewiesen wird (act. 6/5) und somit nicht belegt ist. Der Rechtsvertreter stützt sich bei seiner Aussage lediglich auf eigene Notizen. Selbst wenn die Veranlagungsbehörde in einem anderen Fall und in einer früheren Steuerperiode darauf verzichtet hätte, eine Umzugsentschädigung zum steuerbaren Einkommen aufzurechnen, kann sie von dieser Einschätzung in einer späteren Steuerperiode abweichen. Es bleibt ihr unbenommen, von einer als rechtswidrig erkannten Rechtsanwendung in einer neuen Steuerperiode Abstand zu nehmen. Die Rechtsgleichheit wird dadurch nicht verletzt, denn eine Gleichbehandlung im Unrecht fällt ausser Betracht. Eine solche wäre nur zu prüfen, wenn die Steuerbehörde die Veranlagungen in vergleichbaren Fällen weiterhin in Abweichung von der Behandlung der Beschwerdeführer vornehmen würde. Eine solche Praxis ist aber nicht ersichtlich.

5.- Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde abzuweisen ist. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 600.-- ist angemessen (Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 600.-- ist zu verrechnen.



### Entscheid:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Beschwerdeführer bezahlen die Verfahrenskosten von Fr. 600.--  
unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 600.--.