

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00079 vom 2. April 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-04-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2013.00079

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00079 du 2 avril 2014

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00079 del 2 aprile 2014

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2009 | Fehlende Anwendbarkeit der steuerrechtlichen Sonderregelungen für Expatriates bei einer ursprünglich auf lediglich 3 Jahre befristeten, danach jedoch verlängerten Entsendung eines leitenden Angestellten. Gemäss den Expat-Richtlinien des kantonalen Steueramts können Expatriates angemessene Wohn- und die Schulkosten ihrer Kinder als besondere Berufskosten steuerlich in Abzug bringen. Die Sonderregelungen für Expatriates sind dabei aufgrund Bedenken hinsichtlich deren Verfassungs- und Gesetzeskonformität eng auszulegen und bei einer dauerhaften oder befristeten Erwerbstätigkeit von über fünf Jahren in der Schweiz nicht mehr anwendbar. Gemäss verwaltungsgerichtlicher Praxis ist dabei nicht blind auf die Dauer der ursprünglich vorgesehenen Entsendung abzustellen, da es nicht Sinn genannter zeitlichen Limitierung ist, einem Expatriaten, welcher letztendlich länger als fünf Jahre in der Schweiz verbleibt, durch eine blosse Aneinanderreihung befristeter Arbeitsverträge die Ausschöpfung der fünfjährigen Frist - und damit die Expatriates vorbehaltenen Abzüge besonderer Berufskosten - zu ermöglichen. Vielmehr obliegt es dem Steuerpflichtigen, eine lediglich auf max. fünf Jahren angelegte Erwerbstätigkeit in der Schweiz nachzuweisen. An den entsprechenden Nachweis sind umso höhere Anforderungen zu stellen, desto weiter die Fünfjahresfrist zum massgeblichen Beurteilungszeitpunkt bereits abgelaufen ist, desto länger sich der Steuerpflichtige beim Entscheid über seine Expatriate-Eigenschaft bereits in der Schweiz aufgehalten hat und desto mehr der Bezug zum Heimat - respektive Entsendungsstaat zwischenzeitlich abgeebnet ist. Dabei kann nach verwaltungsgerichtlicher Praxis auch auf Umstände abgestellt werden, welche erst nach der relevanten Steuerperiode bekannt bzw. offenkundig wurden und nachträglich die tatsächlichen Gegebenheiten in der zu beurteilenden Steuerperiode aufzuhellen vermögen. Vorliegend misslingt in einer Gesamtwürdigung aller Umstände der entsprechende Nachweis einer lediglich auf max. fünf Jahre angelegten Entsendung in die Schweiz, da der Pflichtige vor seiner Entsendung in die Schweiz bereits längere Zeit heimatabwesend war, sein ursprünglich auf lediglich drei Jahre limitierte Einsatz um weitere drei Jahre verlängert wurde, er und seine Ehefrau sich gegenwärtig seit über 5 Jahren in der Schweiz aufhalten, für ihre schulpflichtigen Kinder auf stabile Verhältnisse angewiesen sind und ihr Einfamilienhaus in ihrer Heimat in der zur Beurteilung stehenden Steuerperiode schon seit fünf Jahren fremdvermietet haben, was insgesamt keine baldige Rückkehrabsicht nahelegt. Es ist deshalb keine lediglich vorübergehende Entsendung des Pflichtigen in die Schweiz zu vermuten und der entsprechende Gegenbeweis ist durch die diesbezüglich beweisbelasteten Pflichtigen nicht erbracht worden. Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2.1

Die Pflichtigen beantragen, dass ihnen aufgrund der behaupteten Expatriate-Eigenschaft des Pflichtigen auf den steuerbaren Nettolohn ein Abzug für angemessene Wohnkosten von Fr. ... gewährt sowie auf eine Aufrechnung von Fr. ... durch den Arbeitgeber bezahlter Schulkosten für ihre beiden Söhne verzichtet wird, unter entsprechender Anpassung der ebenfalls durch den Arbeitgeber bezahlten und deshalb zu den Netto-Einkünften hinzuzuschlagenden Steuern (Tax Gross Up). Hieraus soll sodann – nach Berücksichtigung der internationalen Einkommensausscheidung – das in der Beschwerdeschrift beantragte steuerbare respektive satzbestimmende Einkommen der Pflichtigen resultieren. Vorliegend ist strittig, ob die bereits erwähnten Expat-Richtlinien anwendbar sind oder ob der zu beurteilende Fall entweder ausserhalb von deren Anwendungsbereich liegt bzw. die Expat-Richtlinien wegen Verfassungs- oder Gesetzeswidrigkeit generell keine Anwendung finden dürfen.

E. 2.2.1

Bei den Expat-Richtlinien des kantonalen Steueramtes handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung, die eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen soll. Als solche sind die Richtlinien für die Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise verfassungs- oder gesetzeswidrig sind (vgl. Michael Beusch, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Teil I/Band 2b, 2. A., Basel 2008, Art. 102 DBG N. 15 ff.). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen hingegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen. Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht ihre Aufgabe ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrundeliegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der politisch verantwortlichen Exekutive zu setzen (Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, ST 2005, 613 ff. mit weiteren Hinweisen).

E. 2.2.2

Es ist umstritten, ob die Expat-Richtlinien verfassungs- und gesetzeskonform sind: Während das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich eine Anwendung wegen Verfassungs- und Gesetzeswidrigkeit ablehnt (vgl. neben dem angefochtenen vorinstanzlichen Entscheid in Bezug auf die ExpaV das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Zürich vom 23. Oktober 2007 [2 ST.2006.63] = StE 2008 B 22.3 Nr. 94 sowie den einzelrichterlichen Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 22. Juni 2012, 1 DB.2011.282/1 ST.2011.368 [als Leitentscheid auf www.strgzh.ch publiziert]), vertritt das kantonale Steueramt den gegenteiligen Standpunkt. Das Verwaltungsgericht Zürich hat bislang offengelassen, ob es die Sonderregelungen für Expatriates als gesetzes- und verfassungskonform erachtet (vgl. VGr, 16. April 2008, SB.2007.00120). Hinsichtlich der weitgehend analogen ExpaV für den Bereich der direkten Bundessteuer haben ein Gutachten des Bundesamts für Justiz (VPB 2011.4, S. 37–59) und darauf Bezug nehmende Stellungnahmen des Bundesrates (vgl. die Stellungnahmen des Bundesrates vom 13. Juni 2012 [Interpellation 12.3491 von Nationalrätin Gysi], vom 15. August 2012 [Motion 12.3560 von Nationalrat Schelbert] und vom 30. November 2011 [Interpellation 11.4022 von Nationalrat Pfister]) die Gesetzes- und

Verfassungsmässigkeit grundsätzlich bejaht. Zugleich wurde jedoch auch gesetzgeberischer Handlungsbedarf für die Voraussetzungen und Modalitäten einzelner Abzüge – insbesondere auch für Wohn- und Schulkosten – gesehen, um Ungleichbehandlungen mit schweizerischen Steuerpflichtigen abzumildern (kritisch auch Markus Reich in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Band 2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. A., Basel etc. 2008, Art. 34 DBG N. 9). Ebenso hielt der Bundesrat in seiner Antwort vom 29. August 2012 zur Interpellation 12.3491 von Nationalrätin Gysi mit Verweis auf Art. 4 und 12 der Verordnung über die Integration von Ausländerinnen und Ausländer vom 24. Oktober 2007 (VIntA) fest, dass grundsätzlich auch von Expatriates-Familien, welche länger als ein bis zwei Jahre in der Schweiz verblieben, die gleichen Integrationsbemühungen wie von anderen Ausländerkategorien zu erwarten seien. Aufgrund der nicht unproblematischen Privilegierung gegenüber den schweizerischen Steuerpflichtigen und der grundsätzlich auch von Expatriates zu erwartenden Integrationsleistungen sind die Sonderregelungen für Expatriates damit jedenfalls eng auszulegen (vgl. VGr ZG, 21. Juli 2011, GVP 2011, 219, E. 3.c). Ob die Expat-Richtlinien darüber hinaus überhaupt als verfassungs- und gesetzeskonform einzustufen wären, kann jedoch offenbleiben, da die Expat-Richtlinien auf den vorliegend zu beurteilenden Fall aufgrund der fehlenden Expatriate-Eigenschaft der Pflichtigen ohnehin keine Anwendung finden.

E. 2.3.1

Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit werden als Berufskosten laut § 26 Abs. 1 StG 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. § 26 Abs. 2 StG sieht vor, dass für die Abzüge gemäss § 26 Abs. 1 lit. a–c StG Pauschalansätze festzulegen sind, wobei in den Fällen von § 26 Abs. 1 lit. a und lit. c StG der Nachweis von höheren Kosten möglich sein soll. Die Expat-Richtlinien, welche nach deren Vorbemerkungen unter anderem gestützt auf § 26 StG erlassen wurden, sehen vor, dass in der Schweiz wohnhafte Expatriates unter bestimmten Voraussetzungen die angemessenen Wohnkosten in der Schweiz bei nachgewiesener Beibehaltung einer ständigen Wohnung im Ausland als besondere Berufskosten abziehen können (vgl. Expat-Richtlinien Rz. 14). Abzugsfähig sind nach den Richtlinien als besondere Berufskosten bei Expatriates mit Wohnsitz in der Schweiz (mit einer Aufenthaltsbewilligung von mindestens einem Jahr) auch "die Schulaufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule durch die schulpflichtigen Kinder, sofern die öffentlichen Schulen keinen adäquaten Unterricht anbieten" (Expat-Richtlinien Rz. 14).

E. 2.3.2

Schul- und Wohnungskosten sind damit grundsätzlich abzugsfähig im Sinn der Expat-Richtlinien, fraglich erscheint jedoch, ob der Pflichtige noch in den persönlichen Anwendungsbereich der Expat-Richtlinien fällt.

E. 2.4.1

Expatriates im Sinn der Richtlinien sind neben leitenden Angestellten, welche von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden, auch

Spezialisten, "die zwecks Erledigung eines zeitlich befristeten Projektes hier als Arbeitnehmer tätig sind und denen aufgrund dieses zeitlich befristeten Aufenthalts in der Schweiz zusätzliche Berufskosten erwachsen" (Expat-Richtlinien Rz. 2). Als solche Spezialisten gelten Arbeitnehmende, "die aufgrund ihrer besonderen beruflichen Qualifikation typischerweise international eingesetzt werden sowie Personen, die in ihrem Wohnsitzstaat selbständig erwerbstätig sind und zwecks Erledigung eines konkreten, zeitlich befristeten Projekts in der Schweiz als Arbeitnehmer erwerbstätig sind (v. A. Informatik-, IT- und Telekommunikationsspezialisten)" (Expat-Richtlinien Rz. 4). Wie aus dieser Umschreibung ersichtlich ist, sind die Richtlinien des kantonalen Steueramtes bei Unselbständigerwerbenden, die im Heimatstaat nicht selbständig erwerbstätig sind, zur Hauptsache auf Fälle ausgerichtet, bei welchen der Unselbständigerwerbende von einem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsendet wird. Damit im Einklang steht der in der Lehre gebräuchliche Begriff des Expatriate, wonach als solcher ein im Ausland wohnhafter Arbeitnehmer gilt, welcher auf Veranlassung seines Arbeitgebers den bisherigen Arbeits- und Tätigkeitsort wechselt und zur Ausübung einer vorübergehenden, unselbständigen Arbeitstätigkeit in ein anderes Land entsendet wird (vgl. Robert Waldburger/Martin Schmid, Gewinnungskostencharakter besonderer Leistungen des Arbeitgebers an Expatriates, Bern etc. 1999, 1).

E. 2.4.2

Der Pflichtige wurde von seiner Arbeitgeberin als "Director" zur G AG im Kanton H gesandt, wobei als "Legal Employer" weiterhin die im Land E domizilierte N Ltd. fungiert. Aufgrund seiner Vorgesetztenfunktion ist er klarerweise als leitender Angestellter gemäss Expat-Richtlinien Rz. 3 zu betrachten. Es kann damit offenbleiben, ob ihm darüber hinaus auch die Eigenschaft eines Spezialisten gemäss Expat-Richtlinien Rz. 4 zukommt.

E. 2.5.1

Die Expat-Richtlinien Rz. 6 und 9 setzen weiter voraus, dass hier wohnhafte leitende Angestellte oder Spezialisten weiterhin Beziehungen zu einem zweiten Staat unterhalten und insbesondere in ihrem Heimatstaat eine ständige Wohnstätte beibehalten oder die Absicht haben, in absehbarer Zeit dorthin zurückzukehren. Der Umstand, dass die Expat-Richtlinien die Beibehaltung einer ständigen Wohnstätte nicht nur für die Abzugsfähigkeit der Wohnkosten, sondern auch für sämtliche weiteren besonderen Berufskosten voraussetzen, deutet daraufhin, dass es sich dabei um ein ergänzendes Kriterium zur Beurteilung der vorübergehenden Natur des hiesigen Aufenthalts handelt.

E. 2.5.2

Die Pflichtigen haben bereits im Jahr 1997 ein Einfamilienhaus im Land E erworben, welches sie aber seit der ersten Auslandentsendung des Pflichtigen ins Land F 2004 fremdvermietet hatten. Damit verfügten sie in der zur Beurteilung stehenden Steuerperiode 2009 zwar weiterhin über eine Liegenschaft in ihrem Heimatland, welche zukünftig allenfalls wieder als Familienwohnung gebraucht werden könnte. Aufgrund der bereits zum Ende der Steuerperiode 2009 langen Fremdvermietung von über fünf Jahren hatte diese aber bereits damals weitgehend den Charakter einer ständigen Wohnstätte verloren und eine Absicht, in absehbarer Zeit in die (...) Heimat zurückzukehren, war schon zu diesem Zeitpunkt nicht mehr ersichtlich. Jedenfalls kann allein aus der früheren Nutzung als Wohnstätte nicht abgeleitet werden, dass die bereits seit längerer Zeit fremdvermietete Liegenschaft in absehbarer Zeit wieder dem Selbstbedarf zugeführt werden soll. Eine bloss

vorübergehende Zwischennutzungsabsicht erscheint angesichts der bereits Ende 2009 langen Fremdvermietung von über fünf Jahren unwahrscheinlich, weshalb die fremdvermietete Liegenschaft bereits zu diesem Zeitpunkt primär als blosser Kapitalanlage diente. In Lehre und Praxis stösst ein Abzug von Wohnkosten bei gleichzeitiger Fremdvermietung der ausländischen Wohnstätte auf Ablehnung, da es sich hierbei letztlich bloss um gemäss Expat-Richtlinien Rz. 15 nicht abzugsfähige Mehraufwendungen wegen des höheren Preisniveaus in der Schweiz handelt (vgl. Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. A., Bern etc. 2002, § 44 Rz. 108 Fn. 198; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 26 N. 50; Steuerrekursgericht AG, 20. September 2012, AGVE 2012, 264, E. 7.2 mit weiteren Hinweisen). Zumindest bei der auch hier vorliegenden, längeren Fremdvermietung mangelt es überdies an einer in Rz. 6 ff. der Expat-Richtlinien ausdrücklich vorausgesetzten fortbestehenden Beziehung zum Heimat- bzw. Entsendungsstaat. Gerade diese fortbestehende Auslandsbeziehung weist aber – neben der sogleich zu untersuchenden zeitlichen Limitierung der Entsendung – auf die vorübergehende Natur des hiesigen Aufenthalts hin. Auch kann aus der blossen Fortsetzung des Anstellungsverhältnisses zum bisherigen Arbeitgeber ("Legal Employer") des Entsendungsstaats noch kein ausreichender Bezug zu letzterem abgeleitet werden, ist die Entsendung durch einen ausländischen Arbeitgeber doch gemäss Rz. 2 der Expat-Richtlinien bei unselbständigen Erwerbstätigen ein eigenständiges und kumulativ voraussetzendes Kriterium für die Anwendbarkeit der Expat-Richtlinien. Aufgrund der bereits bei der Entsendung in die Schweiz langen Heimatabwesenheit im Land F und der jahrelangen Fremdvermietung der früheren Wohnstätte erscheint der nach Expat-Richtlinien Rz. 6 und 9 vorauszusetzende Bezug zur (...) Heimat somit weitgehend abgeebbt und ein Wohnkostenabzug bereits aufgrund der Fremdvermietung der ausländischen Wohnstätte unzulässig, zumal die Expat-Richtlinien wegen der Bedenken hinsichtlich ihrer Verfassungs- und Gesetzeskonformität ohnehin eng auszulegen sind (vgl. E. 2.2.2 vorstehend). Eine abschliessende Beurteilung kann jedoch unterbleiben, da die Entsendung des Pflichtigen gemäss den nachfolgenden Erwägungen zumindest die zeitlichen Vorgaben der Expat-Richtlinien überschreitet.

E. 2.6.1

Der Aufenthalt in der Schweiz muss in jedem Fall vorübergehend bzw. zeitlich befristet sein und darf einen Zeitraum von maximal fünf Jahren nicht übersteigen (vgl. Expat-Richtlinien Rz. 1 und 5). Die Richtlinien sind in jedem Fall nicht mehr anwendbar, wenn die befristete Erwerbstätigkeit durch eine dauernde Tätigkeit abgelöst wird (Expat-Richtlinien Rz. 5 Satz 2). Die Fünfjahresfrist von Expat-Richtlinien Rz. 5 beginnt – zumindest soweit nicht einfach die gleiche Tätigkeit in einem neuen Land ausgeübt wird – erst mit der Aufnahme der Erwerbstätigkeit in der Schweiz und nicht schon mit einem allfälligen früheren Zeitpunkt einer Auslandsentsendung in einen Drittstaat (vgl. VGr, 16. April 2008, SB.2007.00120, E. 3.1 und den gleichentags ergangenen, aber nicht auf www.vgrzh.ch veröffentlichten Parallellentscheid hinsichtlich der kantonalen Steuern [SB.2007.00119, E. 3.1]). Wird der befristete Aufenthalt in der Schweiz aber verlängert, ist für die Fristberechnung nicht blind auf die Dauer der ursprünglich vorgesehenen Entsendung abzustellen, da es nicht Sinn der Regelung ist, einem Expatriate, der letztlich länger als fünf Jahre in der Schweiz verbleibt, durch eine blosser Aneinanderreihung befristeter Arbeitsverträge die Ausschöpfung der fünfjährigen Frist und den Abzug seiner besonderen Berufskosten als Expatriate zu ermöglichen. Vielmehr obliegt sodann dem Pflichtigen, wie bei allen steueraufhebenden oder steuermindernden Tatsachen, der

Nachweis einer lediglich auf maximal fünf Jahre angelegten Erwerbstätigkeit in der Schweiz. 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 (vgl. VGr, 16. April 2008, SB.2007.00120, E. 3.2). Weiter ist die vorübergehende Natur einer nachträglich über die Fünfjahresfrist verlängerten Entsendung umso mehr infrage zu stellen, desto geringer der in Rz. 6 ff. der Expat-Richtlinien geforderte Bezug zum Heimat- respektive Entsendungsstaat in der fraglichen Steuerperiode ausfällt.

E. 2.6.2

Der Pflichtige wurde von seinem Arbeitgeber ab Herbst 2004 zunächst ins Land F entsandt, von wo aus er mit seiner Ehefrau und seinen beiden Söhnen am 1. September 2008 in den Kanton Zürich übersiedelte und eine zunächst auf drei Jahre befristete Stelle bei einer Schweizer Tochtergesellschaft seiner Arbeitgeberin antrat, welche aber mit Addendum vom 4. Juli 2011 um weitere drei Jahre bis Oktober 2014 verlängert wurde. Ein bereits 1997 erworbenes Einfamilienhaus im Land E bewohnten die Pflichtigen zunächst selbst, fremdvermieteten dieses jedoch bereits ab Oktober 2004, nach ihrem Wegzug ins Land F. Die Fünfjahresfrist von Expat-Richtlinien Rz. 5 begann damit zwar erst mit der Übersiedelung in den Kanton Zürich ab dem 1. September 2008 zu laufen. Dennoch ist weder allein auf die ursprünglich vereinbarte Einsatzdauer von drei Jahren noch auf die bloss Anwesenheitsdauer in der massgeblichen Steuerperiode abzustellen. Vielmehr ist auch dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der Einsatz des Pflichtigen 2011 um mehr als drei Jahre auf insgesamt über sechs Jahre verlängert wurde. Es ist in dieser Situation an den Pflichtigen, die lediglich vorübergehende bzw. zeitlich auf unter fünf Jahre befristete Natur ihres hiesigen Aufenthalts nachzuweisen (vgl. VGr, 16. April 2008, SB.2007.00120, E. 3.2). Dies gilt umso mehr, als sich vorliegend auch weitere Hinweise finden, welche einen bloss vorübergehenden Einsatz im Sinn von Expat-Richtlinien Rz. 5 unwahrscheinlich erscheinen lassen: So halten sich die Pflichtigen gegenwärtig bereits seit über fünf Jahren in der Schweiz auf. Das Einfamilienhaus der Pflichtigen im Land E wurde in der fraglichen Einschätzungsperiode schon seit fünf Jahren fremdvermietet: Aufgrund der bereits zu diesem Zeitpunkt langen Dauer der Fremdvermietung erscheint das Einfamilienhaus der Pflichtigen im Land E sodann auch mehr als Kapitalanlage, denn als Wohnsitz oder ständige Wohnstätte im Sinn von Expat-Richtlinien Rz. 6, in welche eine (baldige) Rückkehr beabsichtigt wäre (vgl. E. 2.5 vorstehend). Zudem wurde die Einsatzdauer des Pflichtigen 2011 ohne jegliche Änderung an den ursprünglich vereinbarten Bedingungen und Konditionen mehr als verdoppelt und vom Pflichtigen überdies erst am 15. September 2011 – zwei Wochen nach Ablauf der ursprünglich vereinbarten Entsendungsdauer – gegengezeichnet, was eher eine routine- bzw. planmässige Verlängerung als eine überraschende, kurzfristige Verlängerung aufgrund unvorhergesehener Verzögerungen nahelegt. Ebenso erscheint eine längere Verweilabsicht umso wahrscheinlicher, je mehr die entsendeten Arbeitnehmenden auf stabile Verhältnisse angewiesen sind, wie dies gerade bei Eltern von schulpflichtigen Kindern regelmässig der Fall ist. Im Licht dieser Umstände fällt nicht mehr entscheidungswesentlich ins Gewicht, dass der Pflichtige in der hier zu beurteilenden Steuerperiode 2009 erst am Beginn seiner hiesigen Tätigkeit stand und bereits zuvor einen zeitlich limitierten Auslandeseinsatz im Land F leistete. Ohnehin unbeachtlich ist ferner der Umstand, dass als "Legal Employer" nach wie vor die im Land E domizilierte N Ltd. fungiert, ist die Entsendung durch einen

ausländischen Arbeitgeber doch gemäss Rz. 2 selbständiges und kumulativ zur zeitlichen Befristung der Entsendung vorauszusetzendes Kriterium für die Anwendbarkeit der Expat-Richtlinien. Damit gilt die durch die Pflichtigen zu widerlegende Vermutung, dass im massgeblichen Zeitpunkt kein vorübergehender bzw. zeitlich befristeter Aufenthalt von unter fünf Jahren in der Schweiz geplant war. Da der entsprechende Gegenbeweis nicht erbracht wurde, ist ein vorübergehender Verbleib bereits für das hier zu beurteilende Steuerjahr 2009 und damit die persönliche Anwendbarkeit der Expat-Richtlinien zu verneinen.

E. 2.7.1

Die Pflichtigen machen geltend, dass die erst im Jahr 2011 erfolgte Verlängerung keinen rückwirkenden Einfluss auf die Qualifikation des Steuerjahres 2009 zeitigen dürfe, habe der Pflichtige doch im Jahr 2009 nach wie vor mit einer dreijährigen Befristung seines Einsatzes in der Schweiz ausgehen müssen. Sinngemäss wird damit die Verletzung des in Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) statuierten Prinzips von Treu und Glauben und der daraus fliessenden Grundsätze des Vertrauensschutzes und des Rückwirkungsverbots moniert.

E. 2.7.2

Die Argumentation der Pflichtigen verkennt, dass sich die vorübergehende Natur einer Entsendung nicht allein aus dem Wortlaut des Arbeitsvertrags, sondern aus den gesamten Umständen der Entsendung ergibt und als steuermindernde Tatsache grundsätzlich durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen ist. Wenn die Verlängerung eines Einsatzes oder auch nur die tatsächliche Aufenthaltsdauer des Steuerpflichtigen eine bloss vorübergehende Entsendung im Sinn der Expat-Richtlinien Rz. 5 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 Pflichtigen nicht substantiiert dargelegt wurde. Das Verwaltungsgericht hat es so auch bei früheren Gelegenheiten als zulässig erachtet, bei der Beurteilung der Expatriate-Eigenschaft eines Steuerpflichtigen auf Umstände abzustellen, welche erst nach der relevanten Steuerperiode bekannt bzw. offenkundig wurden (VGr, 16. April 2008, SB.2007.00120, E. 3).

E. 2.8

Der Einsatz des Pflichtigen ist damit nicht mehr als bloss vorübergehend bzw. zeitlich befristet im Sinn von Expat-Richtlinien Rz. 5 zu betrachten und auch ein ausreichender Bezug zur (...) Heimat gemäss Expat-Richtlinien Rz. 6 und 9 erscheint zweifelhaft. Damit finden die Expat-Richtlinien auf den Pflichtigen keine Anwendung, die von den Pflichtigen geltend gemachten Abzüge für angemessene Wohnkosten sind nicht zu gewähren und die vom Arbeitgeber übernommenen Steuerschulden und Schulkosten sind zu den Netto-Einkünften hinzuzurechnen. Da die Frage der Gesetzes- und Verfassungskonformität der Sonderregelungen für Expatriates offengelassen werden kann, erübrigen sich Ausführungen zum eventualiter geltend gemachten Anspruch auf Gleichbehandlung im

Unrecht. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

E. 3

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden je zur Hälfte aufzuerlegen unter solidarischer Haftung für die gesamten Kosten (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG), und es steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.