

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00080 vom 23. Oktober 2007

ZH Verwaltungsgericht, 2007-10-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2013.00080](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2013.00080)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00080 du 23 octobre 2007

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00080 del 23 ottobre 2007

## Regeste

Direkte Bundessteuer 2009 | Siehe SB.2013.00079.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2013.00080 Urteil der 2. Kammer vom 2. April 2014 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch C AG, Beschwerdeführende, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2009, hat sich ergeben: I. A ist seit über 23 Jahren in unselbständiger Stellung für den international tätigen ausländischen Konzern D und dessen Tochtergesellschaften in den Ländern E und F tätig. Am 1. September 2008 wechselte er konzernintern von seinem bisherigen Arbeitsort im Land F zur Tochtergesellschaft G AG mit Sitz im Kanton H und bezog zusammen mit seiner Ehefrau B und den beiden Söhnen I (geboren 2001) und J (geboren 2003) ein 6,5-Zimmer-Einfamilienhaus im Kanton Zürich. Da die Bruttoeinkünfte die entsprechenden Schwellenwerte nach Art. 90 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkten Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) überschritten, wurde das zunächst quellenbesteuerete Ehepaar für die direkte Bundessteuer 2009 am 7. Mai 2012 nachträglich ordentlich veranlagt, wobei das steuerbare Einkommen auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) festgesetzt wurde. Dabei wurden der von den Pflichtigen als sogenannte "Expatriate-Kosten" geltend gemachte Wohnkostenabzug aufgerechnet und die direkt von der Arbeitgeberin an die Schule "L" in M bezahlten Schulkosten für die beiden Söhne sowie die ebenfalls vollumfänglich von der Arbeitgeberin übernommenen, aber von den Pflichtigen geschuldeten schweizerischen Steuern zu deren Netto-Einkünften hinzugeschlagen. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 24. Oktober 2012 ab. II. Mit Entscheid vom 27. Mai 2013 wies das Steuerrekursgericht die hiergegen erhobene Beschwerde ab. III. Mit Beschwerde vom 11. Juli 2013 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der Einspracheentscheid vom 24. Oktober 2012 aufzuheben und das im Einspracheentscheid festgesetzte steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2009 von Fr. ... (zum Satz ...) auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) herabzusetzen. Zudem verlangten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Ohne ausdrücklich Antrag auf Beschwerdeabweisung zu stellen, verneinte das kantonale Steueramt die Anwendbarkeit der von den Pflichtigen zur Begründung ihrer Beschwerde beigezogenen Richtlinien des kantonalen Steueramts über die Berücksichtigung besonderer Berufskosten von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten und Spezialisten vom

23. Dezember 1999 (Expat-Richtlinien) und 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 (ExpaV), bejahte aber deren grundsätzliche Verfassungs- und Gesetzmässigkeit. Das Steuerrekursgericht verzichtete auf Vernehmlassung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schloss auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission (im Kanton Zürich Steuerrekursgericht) "sinngemäss". 1.2 Die nur sinngemässe Anwendung der Bestimmungen über das Verfahren vor der Rekurskommission gestattet unterschiedliche Regelungen, die sich aus der Natur eines zweistufigen gerichtlichen Instanzenzugs ergeben. Bei einem solchen System liegt eine Verengung der Kognition auf Rechtskontrolle mit Beschränkung des Novenrechts für die zweite Instanz nahe. Sie liegt im Interesse der Verfahrensökonomie und ist geeignet, einer missbräuchlichen Prozessführung entgegenzuwirken (BGE 131 II 548 E. 2.2.2). 1.3 Demnach können mit der (zweitinstanzlichen) Beschwerde an das Verwaltungsgericht alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5); dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekurskommission zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich somit lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d. h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (vgl. RB 1999 Nr. 147).

### **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 erwähnte ExpaV anwendbar ist oder ob der zu beurteilende Fall entweder ausserhalb von deren Anwendungsbereich liegt bzw. die ExpaV wegen Verfassungs- oder Gesetzeswidrigkeit generell keine Anwendung finden darf.

### **E. 2.2.1**

Im Gegensatz zu den Expat-Richtlinien des kantonalen Steueramtes handelt es sich bei der ExpaV des Eidgenössischen Finanzdepartements nicht um eine bloss behördenverbindliche Verwaltungs- sondern um eine an die Allgemeinheit gerichtete Rechtsverordnung (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. 8).

### **E. 2.2.2**

Es ist umstritten, ob die Bestimmungen der ExpaV verfassungs- und gesetzeskonform sind: Während das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich eine Anwendung wegen Verfassungs- und Gesetzeswidrigkeit ablehnt (vgl. neben dem angefochtenen vorinstanzlichen Entscheid 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](http://www.strgzh.ch) publiziert]), vertreten das kantonale Steueramt und die Eidgenössische Steuerverwaltung den gegenteiligen Standpunkt. Das Verwaltungsgericht Zürich hat bislang offengelassen, ob es die die Sonderregelungen für Expatriates als gesetzes- und verfassungskonform erachtet (vgl. VGr, 16. April 2008, SB.2007.00120). In einem Gutachten des Bundesamts für Justiz (VPB 2011.4, S. 37–59) und darauf Bezug nehmenden 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]) wurde 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 ExpaV darüber hinaus überhaupt als verfassungs- und gesetzeskonform einzustufen wäre, kann jedoch offenbleiben, da die ExpaV auf den vorliegend zu beurteilenden Fall aufgrund der fehlenden Expatriate-Eigenschaft der Pflichtigen ohnehin keine Anwendung findet.

### **E. 2.3.1**

Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit werden als Berufskosten laut Art. 26 Abs. 1 DBG 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. Art. 26 Abs. 2 DBG sieht vor, dass für die Abzüge gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. a–c DBG Pauschalansätze festzulegen sind, wobei in den Fällen von Art. 26 Abs. 1 lit. a und lit. c DBG der Nachweis von höheren Kosten möglich sein soll. Gemäss dem Ingress der ExpaV hat das Eidgenössische Finanzdepartement diese Verordnung gestützt auf den genannten Art. 26 DBG (sowie auf der Grundlage von Art. 1 lit. a der Verordnung über Kompetenzzuweisungen bei der direkten Bundessteuer an das

Finanzdepartement vom 18. Dezember 1991) erlassen. Die ExpaV sieht unter anderem vor, dass in der Schweiz wohnhafte Expatriates die "angemessenen Wohnkosten in der Schweiz bei nachgewiesener Beibehaltung einer ständigen Wohnung im Ausland" als besondere Berufskosten abziehen können (Art. 2 Abs. 2 lit. b ExpaV). Ferner sind nach der Verordnung als besondere Berufskosten bei Expatriates mit Wohnsitz in der Schweiz auch "die ordentlichen Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule durch die minderjährigen Kinder abzugsfähig, sofern die öffentlichen Schulen keinen adäquaten Unterricht anbieten" (Art. 2 Abs. 2 lit. c ExpaV).

### **E. 2.3.2**

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

### **E. 2.4.1**

Expatriates im Sinn der ExpaV sind neben leitenden Angestellten, welche von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden (Art. 1 Abs. 1 lit. a ExpaV), auch Spezialisten, "die in der Schweiz eine zeitlich befristete Aufgabe erfüllen" (Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV). Als solche 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" (Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV). Wie aus dieser Umschreibung ersichtlich ist, ist die ExpaV bei Unselbständigerwerbenden, die im Heimatstaat nicht selbstständig 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 Art. 1 Abs. 1 lit. a ExpaV zu betrachten. Es kann damit offenbleiben, ob ihm darüber hinaus auch die Eigenschaft eines Spezialisten gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV zukommt.

### **E. 2.5.1**

Art. 2 Abs. 2 der ExpaV sieht weiter vor, dass angemessene Wohnkosten in der Schweiz nur bei Beibehaltung "einer ständigen Wohnung im Ausland" abzugsfähig sind. Über den etwas engen Wortlaut der Bestimmung hinaus sind auch die Kosten eines im Ausland liegenden eigenen Wohnhauses erfasst, sofern diese während der Entsendung nachgewiesenermassen als ständige Wohnstätte beibehalten wird (vgl. Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. A., Bern etc. 2002, § 44 Rz. 108 Fn. 200). Das Erfordernis der Beibehaltung einer ständigen Wohnstätte im Ausland wird von der ExpaV

lediglich beim Abzug der Wohnkosten, nicht aber bei den restlichen besonderen Berufskosten (z. B. Schulkosten) ausdrücklich gefordert. Im Gegensatz dazu verlangen im Bereich der kantonalen Steuern die Expat-Richtlinien Rz. 6 ff. generell einen fortbestehenden Bezug zu einem Zweitstaat durch Beibehaltung einer ständigen Wohnstätte im Ausland. Mit Blick auf den Zweck der ExpaV erscheint fraglich, ob ein solcher Bezug nicht auch im Anwendungsbereich der ExpaV generell vorauszusetzen ist, indiziert doch neben der kurzen Dauer des hiesigen Aufenthalts gerade auch die Beibehaltung einer ständigen Wohnstätte im Ausland die bloss vorübergehenden Natur des hiesigen Aufenthalts.

### **E. 2.5.2**

Die Pflichtigen haben bereits im Jahr 1997 ein Einfamilienhaus im Land E erworben, welches sie aber seit der ersten Auslandsentsendung 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 Wohnung" bzw. 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 selbstgenutzte 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 bloss Kapitalanlage diene. In Lehre und Praxis stösst ein Abzug von Wohnkosten bei gleichzeitiger Fremdvermietung der ausländischen Wohnstätte auf Ablehnung, da es sich hierbei letztlich bloss um nicht abzugsfähige Mehraufwendungen wegen des höheren Preisniveaus in der Schweiz handelt (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, § 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 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 Art. 1 Abs. 1 ExpaV bei unselbständig Erwerbstätigen ein eigenständiges und kumulativ vorauszusetzendes Kriterium für die Anwendbarkeit der ExpaV. Aufgrund der bereits bei der Entsendung in die Schweiz langen Heimatabwesenheit im Land F und der jahrelangen Fremdvermietung der früher einmal selbstbewohnten Wohnstätte erscheint der in Art. 2 Abs. 2 lit. b ExpaV voraussetzende Bezug zur (...) Heimat somit weitgehend abgeebbt und ein Wohnkostenabzug bereits aufgrund der Fremdvermietung der ausländischen Wohnstätte unzulässig, zumal die Bestimmungen der ExpaV 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 ExpaV überschreitet.

#### **E. 2.6.1**

Von einer zeitlich befristeten Aufgabe ist nach Art. 1 Abs. 3 Satz 1 ExpaV bei einer auf höchstens fünf Jahre befristeten Erwerbstätigkeit auszugehen. Die ExpaV ist in jedem Fall nicht mehr anwendbar, wenn die befristete Erwerbstätigkeit durch eine dauernde Tätigkeit abgelöst wird (Art. 1 Abs. 3 Satz 2 ExpaV). Die Fünfjahresfrist von Art. 1 Abs. 3 Satz 1 ExpaV 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](http://www.vgrzh.ch) veröffentlichten Parallelentscheid 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 höchstens auf 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 Art. 2 Abs. 2 der ExpaV zumindest hinsichtlich der Beibehaltung einer ausländischen Wohnung geforderte Bezug zum Heimat- respektive Entsendungsstaat in der fraglichen Steuerperiode ausfällt (weitergehend Rz. 6 ff. der Expat-Richtlinien; vgl. auch E. 2.5.1 vorstehend).

#### **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 Art. 1 Abs. 3 Satz 1 ExpaV 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 blosser 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 Art. 1 Abs. 3 Satz 1 ExpaV 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 Veranlagungsperiode 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 ständige Wohnung im Sinn Art. 1 Abs. 3 Satz 1 ExpaV, 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 entscheidewesentlich 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 Auslandeinsatz 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 Art. 1 Abs. 1 ExpaV selbständiges und kumulativ zur zeitlichen Befristung der Entsendung voraussetzendes Kriterium für die Anwendbarkeit der ExpaV. Damit gilt die durch die Pflichtigen zu widerlegende Vermutung, dass im massgeblichen Zeitpunkt kein vorübergehender bzw. zeitlich befristeter Aufenthalt von höchstens 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 ExpaV 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 von Art. 1 Abs. 3 Satz 1 ExpaV 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 Expatriates-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 Art. 1 Abs. 3 Satz 1 ExpaV zu betrachten und auch ein – zumindest hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Wohnkosten nach Art. 2 Abs. 2 lit. b ExpaV ausdrücklicher erforderlicher – Auslandsbezug erscheint zweifelhaft. Damit findet die ExpaV 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 (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit 145 Abs. 2 DBG), und es steht ihnen keine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG]).

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